

32. Jahrgang / September 2022 / Nr. 9

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Daniel W. Blum / Mario Riedl

**Rückzahlung von Abzugsteuern aufgrund von DBA**

*Refunding Withholding Taxes due to Tax Treaties*

Stefan Bendlinger / Valentin Bendlinger

**Verfügbungsmacht und Homeoffice-Betriebsstätte**

*Power of Disposal and Home Office Permanent Establishments*

Michael Lang

**Einkünfte aus öffentlichen Kassen nach dem DBA Schweiz**

*Income from Public Funds According to the Tax Treaty with Switzerland*

Nicholas Pacher

**Pensionsanwartschaftsabfindung im DBA Großbritannien**

*Commutation of a Prospective Pension Entitlement*

Daniel Bauer / Martin Eckerstorfer

**Der DEBRA-Richtlinienvorschlag**

*The DEBRA Directive Proposal*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

Michael Lang<sup>\*)</sup>

## Die Anwendung der Anrechnungsmethode auf Einkünfte aus öffentlichen Kassen nach dem DBA Schweiz

### THE APPLICATION OF THE CREDIT METHOD ON INCOME FROM PUBLIC FUNDS ACCORDING TO THE TAX TREATY WITH SWITZERLAND

The Austrian Supreme Administrative Court had to decide the case of an Austrian resident who was working in Austria as an employee for the Swiss government and two of the Swiss cantons. The court came to the conclusion that his income was taxable in Austria and Austria had to grant a credit for a Swiss tax. Since Switzerland did not exercise its right of taxation, Austria was the only country taxing the income. *Michael Lang* analyzes and criticizes the judgment.

#### I. Der vom VwGH entschiedene Sachverhalt und die maßgebenden Abkommensvorschriften

Der VwGH hatte am 12. 5. 2022, Ra 2021/13/0042, über den Fall einer in Österreich ansässigen Person zu entscheiden, die für die Justiz der Schweiz und zwei ihrer Kantone im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig war. Sie erbrachte ihre Tätigkeit zum Großteil in Österreich und bloß in geringem Ausmaß in der Schweiz. Nach dem nationalen Steuerrecht der Schweiz werden dort nur jene Einkünfte besteuert, die auf die in der Schweiz erbrachte Tätigkeit entfallen. Die in Österreich ausgeführte Tätigkeit bleibt in der Schweiz unbesteuert. Strittig war vor dem VwGH, ob auf die auf österreichischem Staatsgebiet erbrachte Tätigkeit entfallenden Einkünfte nach dem DBA Schweiz die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode anwendbar ist.

Die maßgebenden Vorschriften des DBA Schweiz lauten wie folgt:

- **Art 15 DBA Schweiz**

„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. [...]“

- **Art 19 DBA Schweiz**

„(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden. [...]“

- **Art 23 DBA Schweiz**

„(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige

<sup>\*)</sup> Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Der Verfasser hat im Verfahren vor dem VwGH durch Erstellung eines Rechtsgutachtens mitgewirkt. – Für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Literaturrecherche und die Fahnenkorrektur danke ich Herrn Franz Wallig, MSc (WU), BSc (WU).

*Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt. [...]"*

## II. Entscheidung des BFG

Für das BFG war Art 15 Abs 1 DBA Schweiz Ausgangspunkt der Überlegungen:<sup>1)</sup>

*„Die Grundregelung eines jeden Doppelbesteuerungsabkommens betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lautet dahingehend, dass diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Eine Ausnahme besteht lediglich dahingehend, dass die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird.“*

Anwendbare Verteilungsnorm war Art 19 Abs 1 DBA Schweiz. Nach dieser Vorschrift hat die Schweiz als jener Staat, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, das Besteuerungsrecht. Anders als Art 19 Abs 1 OECD-MA sieht diese Vorschrift seit einer 1994 erfolgten Abkommensrevision jedoch nicht mehr das ausschließliche Besteuerungsrecht des sogenannten Kassenstaates vor.

Strittig war die Auslegung des Methodenartikels: In Art 23 Abs 1 DBA Schweiz ist generell die Befreiungsmethode vorgesehen. Abweichend davon ist in Art 23 Abs 2 und 3 DBA Schweiz angeordnet, in welchen Fällen Österreich (Abs 2) und die Schweiz (Abs 3) die Doppelbesteuerung auf andere Weise vermeiden. Österreich hat in den von Art 23 Abs 2 DBA Schweiz erfassten Konstellationen die Anrechnungsmethode anzuwenden. Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz spricht ua die *„Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht“*, ausdrücklich an und sieht das Besteuerungsrecht Österreichs für diese Einkünfte vor. Der Beschwerdeführer erbrachte seine Tätigkeit überwiegend aber nicht in der Schweiz, sondern von Österreich aus. Das BFG maß der Vorschrift des Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz eine über den Wortlaut hinausgehende Bedeutung bei:<sup>2)</sup>

*„Art. 23 Abs 2 erster Satz des Doppelbesteuerungsabkommens ist [...] somit nicht einschränkend – also auf Einkünfte für in der Schweiz ausgeübte Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz – sondern erweiternd – neben der Einkünftebesteuerungsberechtigung für die im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit – auch auf diese anzusehen.“*

Das BFG argumentierte mit einem Größenschluss:<sup>3)</sup>

*„In Bezug auf die in Österreich erbrachte Tätigkeit ist Österreich sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Tätigkeitsstaat. Umso mehr ist ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates – im Falle der Ausübung der Tätigkeit in diesem – gegeben (dies entspricht dem Grundsatz in der Grundregel, dass grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Recht der Besteuerung zusteht).“*

Vor dem Hintergrund dieser vom BFG zu Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz vertretenen Auffassung war es konsequent, dass das BFG dann auch Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz als anwendbar erachtete: Für unter Art 19 DBA Schweiz fallende Einkünfte, *„die nach diesem Abkommen in der Schweiz und Österreich besteuert werden dürfen“*, ist in dieser Vorschrift die Anrechnungsmethode vorgesehen. Da auf die auf die Tätigkeit

---

<sup>1)</sup> BFG 29. 1. 2021, RV/7102480/2014.

<sup>2)</sup> Vgl Lang, Einkünfte aus öffentlichen Kassen und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA Schweiz, SWI 2021, 346 (347).

<sup>3)</sup> Zur Kritik an dieser Argumentation ausführlich Lang, SWI 2021, 346 (348 ff).

in Österreich entfallenden Einkünfte in der Schweiz nach innerstaatlichem Recht keine Steuer erhoben wurde, gab es allerdings insoweit auch keine anzurechnende Steuer, sodass die Einkünfte letztlich ausschließlich in Österreich besteuert wurden.<sup>4)</sup>

### III. Interpretation des Art 23 Abs 2 Satz 2 DBA Schweiz durch den VwGH

Der VwGH betonte zunächst, dass die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz jene des Art 15 DBA Schweiz ausschließt:

*„Art. 19 DBA geht als lex specialis insbesondere der Bestimmung des Art. 15 DBA vor ([...]). Da es sich bei den Bezügen des Revisionswerbers unstrittig um solche nach Art. 19 DBA handelt, kann die Besteuerung dieser Bezüge in Österreich – entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts – schon aus diesem Grund nicht auf Art. 15 Abs. 1 (iVm Art. 23 Abs. 2) DBA gestützt werden.“*

In weiterer Folge wies der VwGH auf die seit dem Abänderungsprotokoll 1994 vom OECD-MA abweichenden Regelungen hin:

*„Nach der – im vorliegenden Verfahren nicht mehr anwendbaren – Stammfassung des Art. 19 Abs. 1 DBA durften Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder – wie hier – ein Kanton für ihm erbrachte Arbeitsleistungen auszahlt, ‚nur‘ in diesem Staat besteuert werden ([...]). Damit waren derartige Leistungen nur im ‚Kassenstaat‘ (hier also der Schweiz) zu besteuern, unabhängig davon, wo diese Leistungen erbracht wurden.*

*Mit dem Protokoll vom 18. Januar 1994 wurde diese Rechtslage geändert. Insbesondere sollte damit – wie aus den Erläuterungen sowohl der österreichischen als auch der schweizerischen Seite hervorgeht – erreicht werden, dass Einkünfte von österreichischen ‚Grenzgängern‘ (also Personen, bei denen sich insbesondere der Arbeitsort nicht im Ansässigkeitsstaat befindet) mit einem öffentlich-rechtlichen schweizerischen Arbeitgeber (insbesondere im Bereich des Krankenpflagedienstes) (auch) in Österreich besteuert werden dürfen. In diesem Sinne entfiel in Art. 19 Abs. 1 DBA das Wort ‚nur‘; Art. 23 Abs. 2 DBA wurde neu gefasst und sah insoweit – in Abgrenzung zu dessen Abs. 1, der unverändert grundsätzlich die Befreiungsmethode normierte – zum einen vor, dass Österreich Einkünfte iSd Art. 19, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern darf; zum anderen wurde normiert, dass Österreich in dem Fall, dass eine in Österreich ansässige Person, die unter (u.a.) Art. 19 DBA fallende Einkünfte bezieht, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht.“*

Anders als das BFG ging der VwGH somit – zutreffend<sup>5)</sup> – davon aus, dass Art 23 Abs 2 DBA Schweiz nur für die unter den zweiten Satz dieser Vorschrift fallenden Einkünfte nach Art 19 OECD-MA die Anwendung der Anrechnungsmethode vorsieht, sonst aber Einkünfte nach Art 19 DBA Schweiz freistellt:

*„Art. 23 Abs. 2 zweiter Satz DBA (idF BGBl. Nr. 161/1995) setzt damit voraus, dass es sich um Einkünfte handelt, die ‚nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich‘ besteuert werden dürfen. Damit weicht diese Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 DBA in der Stammfassung und auch von Art. 23 Abs. 1 DBA ab, wo jeweils nur verlangt wird, dass diese Einkünfte nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat (bzw. nach näher genannten Artikeln des DBA in der Schweiz) besteuert werden dürfen. Auch das OECD-Musterabkommen sieht insoweit in den Methodenartikeln (Art. 23A und Art. 23B) jeweils nur vor, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte bezieht und diese Einkünfte nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können. Damit ist aber davon auszugehen, dass Art. 23 Abs. 2 zweiter Satz sich nur auf jene Einkünfte bezieht, die nach dem Abkommen in beiden Vertragsstaaten (und nicht bloß im anderen Vertragsstaat) besteuert werden dürfen. Art. 19 DBA sah aber (auch in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995) lediglich eine Besteuerung durch den Kassenstaat (wenn auch in der geänderten Fassung nicht mehr ausschließlich) vor. Damit liegen aber insoweit (nach dem Text nur des Art. 19 DBA) keine Einkünfte vor, die ‚nach dem Abkommen‘ sowohl in der Schweiz als auch in Österreich besteuert werden dürfen. Betreffend diese Einkünfte normiert aber der erste Satz des Art. 23 Abs. 2 DBA, dass diese Einkünfte (auch) in Österreich besteuert werden dürfen, dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass es sich um eine in der Schweiz ausgeübte Arbeit*

---

<sup>4)</sup> Kritisch Lang, SWI 2021, 346 (348 ff).

<sup>5)</sup> Ausführlich Lang, SWI 2021, 346 (348 ff).

handelt. Nur in diesem Fall handelt es sich damit um unter Art. 19 DBA fallende Einkünfte, die iSd Art. 23 Abs. 2 zweiter Satz DBA ‚nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen‘.

Nach Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA darf Österreich somit Vergütungen, die von der Schweiz (oder von einem Kanton) für der Schweiz (oder dem Kanton) erbrachte Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen an eine in Österreich ansässige Person ausgezahlt werden, nur dann nach der Anrechnungsmethode (Art. 23 Abs. 2 DBA) behandeln, wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Wird die Arbeit für den öffentlich-rechtlichen Dienstgeber nicht in der Schweiz, sondern in Österreich ausgeübt, sind die daraus resultierenden Einkünfte hingegen nach der Befreiungsmethode (Art. 23 Abs. 1 DBA) zu behandeln.“

#### IV. Interpretation des Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz durch den VwGH

Zu Recht ging der VwGH in weiterer Folge davon aus, dass somit entscheidend ist, „unter welchen Voraussetzungen Einkünfte aus einer ‚in der Schweiz ausgeübten Arbeit‘ anzunehmen sind“<sup>6)</sup>. Dazu stellte der Gerichtshof folgende Überlegungen an:

„Zweck der Abänderung des DBA mit dem Protokoll aus dem Jahr 1994 war (wie aus den Materialien beider Vertragsstaaten hervorgeht), der Abwanderung von Arbeitskräften aus Österreich, die zu einer dramatischen Verschärfung der Arbeitsmarktsituation (vor allem in Vorarlberg) geführt hatte, entgegenzutreten. Die in der Regel niedrigere schweizerische Besteuerung in Verbindung mit dem höheren Lohnniveau hatte eine starke Sogwirkung auf österreichische Arbeitnehmer ausgelöst. Vor dem Hintergrund dieses Zweckes ist die Bestimmung, wonach Österreich (nach dem DBA) ein Besteuerungsrecht für Einkünfte zusteht, die Personen aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit beziehen, dahin zu verstehen, dass damit jene Tätigkeiten gemeint sind, die in Österreich ansässige Personen für Schweizer Einrichtungen im Sinne des Art. 19 DBA erbringen, die in der Schweiz gelegen sind. Betreffend Tätigkeiten für derartige Einrichtungen der Schweiz, die sich nicht in der Schweiz (insbesondere in Österreich, etwa die Schweizer Botschaft in Österreich) befinden, besteht (und bestand) schon im Hinblick auf die von vornherein verhältnismäßig kleine Zahl derartiger Arbeitsplätze keine Gefahr von maßgeblichen Verwerfungen am österreichischen Arbeitsmarkt.

Da die Tätigkeiten des Revisionswerbers aber für Einrichtungen der Schweiz, die sich in der Schweiz befinden (Gerichte und Staatsanwaltschaften in der Schweiz), erfolgten, liegt insoweit unabhängig von der jeweiligen physischen Anwesenheit bei Erbringung dieser Tätigkeiten zur Gänze eine iSd Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA in der Schweiz ausgeübte Arbeit vor. Die daraus erzielten Einkünfte sind daher in Österreich unter Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer zu besteuern.“

Der VwGH hatte sich auf die im parlamentarischen Prozess vorgelegten Dokumente zum DBA Schweiz bezogen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es nicht um die Auslegung eines Bundesgesetzes, sondern eines nach Art 50 B-VG ratifizierten völkerrechtlichen Vertrags ging. In diesem Fall ist die Heranziehung der Erläuterungen zur Regierungsvorlage bei der Auslegung alles andere als selbstverständlich. Immerhin hatte sich der VwGH aber nicht auf die österreichischen Materialien alleine beschränkt: Aus dem Blickwinkel von Art 32 WVK dürfte nicht ohne Weiteres auf Dokumente einer Vertragsseite zurückgegriffen werden. Derartige Materialien können nämlich nur dann relevant sein, wenn sichergestellt ist, dass sie das übereinstimmende Verständnis beider Seiten beim Vertragsabschluss widerspiegeln.<sup>7)</sup>

Wenn man allerdings die vom VwGH im Original wiedergegebenen Zitate aus der österreichischen Regierungsvorlage und der Schweizer Botschaft an den Bundesrat genau nachliest, zeigt sich, dass die Abkommensrevision nicht die Verhinderung der „Abwanderung von Arbeitskräften aus Österreich“ generell zum Ziel hatte. In den österreichischen Gesetzesmaterialien heißt es:<sup>8)</sup>

„Die Abkommensrevision ist auf österreichischer Seite durch arbeitsmarktstörende und den Zielsetzungen des Doppelbesteuerungsabkommens nicht entsprechende Steueranreize im Bereich öffentlich-rechtlicher Erwerbseinkünfte, die insbesondere im Land Vorarlberg zu einer dramatischen Verschärfung der Arbeitsmarktsituation im Bereich des Krankenpflagedienstes geführt haben, erforderlich geworden.“

---

<sup>6)</sup> So schon Lang, SWI 2021, 346 (348 ff).

<sup>7)</sup> Dazu Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (196).

<sup>8)</sup> ErlRV 1680 BlgNR 18. GP, 1.

Korrespondierend dazu heißt es in den Schweizer Dokumenten:<sup>9)</sup>

*„Im Sommer 1991 stellte die österreichische Regierung das Begehren, mit einer Abkommensänderung zu erwirken, dass Einkünfte von im öffentlichen Dienst der Schweiz stehenden österreichischen Grenzgängern in Zukunft auch im Wohnsitzstaat besteuert werden können. Zur Begründung wurde namentlich geltend gemacht, dass die bisherige Regelung, wonach solche Arbeitnehmer ausschliesslich im Kassenstaat besteuert werden können, zu einer ständig zunehmenden Abwanderung von österreichischem Krankenhauspersonal in schweizerische Spitäler geführt habe.“*

Es ging also um die Abwanderung von Personen im Bereich des „Krankenpflegedienstes“ oder um „Krankenhauspersonal“ in die Schweiz, also Dienstnehmern, die typischerweise dann ihrer Beschäftigung auch in der Schweiz selbst nachgingen. In den Schweizer Materialien ist auch ausdrücklich von „österreichischen Grenzgängern“ die Rede, also Personen, die ihrer Tätigkeit auch physisch in der Schweiz nachgehen.

Die zitierten Dokumente beider Vertragsstaaten hätten allenfalls einen Anhaltspunkt für Überlegungen geboten, inwieweit unter Einkünften „im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht“, ausschließlich Einkünfte von „Krankenhauspersonal“ oder von Personen „im Bereich des Krankenpflegedienstes“ zu verstehen sind, die diese Voraussetzungen erfüllen. Bei den Revisionsverhandlungen standen diese Dienstnehmer eindeutig im Fokus. Im Wortlaut des Abkommens hätte eine solche einschränkende Interpretation aber keine Bestätigung gefunden: Der in Art 23 Abs 2 angesprochene Art 19 DBA Schweiz erfasst alle für einen Staat erbrachten Dienst- oder Arbeitsleistungen. Diesem Verständnis folgt offenbar auch der VwGH.

Der VwGH versteht hingegen unter der „in der Schweiz ausgeübten Arbeit“ einerseits nur Tätigkeiten „für Schweizer Einrichtungen im Sinne des Art. 19 DBA [...], die in der Schweiz gelegen sind“, andererseits aber „unabhängig von der jeweiligen physischen Anwesenheit bei Erbringung dieser Tätigkeiten“. Der Gerichtshof macht damit den Begriff der „Einrichtung“ zum Kriterium, der sich im DBA Schweiz zwar findet, aber in ganz anderen Zusammenhängen: In der Betriebsstättendefinition ist von „Einrichtungen“ und „Geschäftseinrichtungen“ die Rede. Art 14 DBA Schweiz spricht von der „feste[n] Einrichtung“, und Art 17 Abs 3 DBA Schweiz sieht Sonderregelungen für Einkünfte aus der „von Künstlern oder Sportlern in einem Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit“ vor, „wenn der Aufenthalt in diesem Staat ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des anderen Staates oder einer seiner Gebietskörperschaften oder von einer als gemeinnützig anerkannten Einrichtung unterstützt wird“. Aus der erwähnten Begründung des VwGH geht hervor, dass er zu den Einrichtungen „Gerichte und Staatsanwaltschaften“, aber auch die „Schweizer Botschaft in Österreich“ zählt. Weitere Hinweise, was man sich sonst unter einer „Einrichtung“ vorstellen kann, finden sich in der Entscheidung nicht. Im Kontext des Art 19 DBA Schweiz spielt der Begriff der „Einrichtung“ aber keine Rolle: Relevant ist nach Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Schweiz nur, ob ein Vertragsstaat die Vergütung für ihm erbrachte Dienst- oder Arbeitsleistungen auszahlt. Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Schweiz erstreckt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf „Vergütungen“, die „von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden“. Der vom VwGH als maßgeblich angesehene Ausdruck der „Einrichtung“ findet sich – entgegen des Eindrucks, den der Gerichtshof erweckt, wenn er von „Einrichtungen im Sinne des Art. 19 DBA“ spricht – in keiner dieser Vorschriften.

Der VwGH stellt aber nicht nur ohne jeglichen abkommensrechtlichen Anhaltspunkt auf die Erbringung der Tätigkeit für eine – undefiniert bleibende – „Einrichtung“ ab,

---

<sup>9)</sup> Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974 mit der Republik Österreich, BBl 1994 II, 429 (431).

sondern geht noch einen Schritt weiter: Maßgebend ist, wo diese Einrichtung „gelegentlich“ ist: Die Tätigkeiten werden dann in der Schweiz ausgeübt, wenn sie „für Schweizer Einrichtungen im Sinne des Art 19 DBA“ erbracht werden, „die in der Schweiz gelegen sind“. Für den abkommensrechtlich relevanten Ort der Ausübung soll es dem VwGH zufolge nicht darauf ankommen, wo die „physische[n] Anwesenheit bei Erbringung dieser Tätigkeiten“ erfolgt. Mithilfe dieses Kunstgriffs kommt der VwGH zu dem – angesichts des Wortlauts des Abkommens völlig überraschenden – Ergebnis, dass der während der Erbringung der Tätigkeit in Österreich physisch anwesende Beschwerdeführer seine Arbeit für abkommensrechtliche Zwecke dennoch in der Schweiz ausübt. Auf diese Weise begründet der Gerichtshof ein österreichisches Besteuerungsrecht unter Anrechnung allfälliger – hier aber nicht erhobener – Schweizer Steuern.

Die vom VwGH angegebene Zielsetzung der Regelung, der „Abwanderung von Arbeitskräften aus Österreich, die zu einer dramatischen Verschärfung der Arbeitsmarktsituation (vor allem in Vorarlberg) geführt hatte, entgegenzutreten“, ist kein Argument, sich über den Wortlaut des Abkommens hinwegzusetzen: In den zahlreichen Konstellationen, in denen die Tätigkeit – wie bei in Österreich ansässigem Personal Schweizer Krankenhäuser, das seine Tätigkeit kaum im österreichischen Homeoffice ausführen kann – unter physischer Anwesenheit in der Schweiz erbracht wird, kommt ohnehin zweifelsfrei die Anrechnungsmethode zum Tragen, sodass das Ziel der Besteuerung auf österreichischem Niveau erreicht wird. Für die Fälle, in denen die Tätigkeit für einen Schweizer öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber in Österreich oder einem Drittstaat erbracht wird, sollte die Aussage des VwGH zu „Einrichtungen der Schweiz, die sich nicht in der Schweiz (insbesondere in Österreich, etwa die Schweizer Botschaft in Österreich) befinden“, gelten: Es „besteht (und bestand) schon im Hinblick auf die von vornherein verhältnismäßig kleine Zahl derartiger Arbeitsplätze keine Gefahr von maßgeblichen Verwerfungen am österreichischen Arbeitsmarkt“.

Mit der Abkommenssystematik lässt sich das vom VwGH erzielte Ergebnis ebenso wenig vereinbaren: Von der in einem Vertragsstaat ausgeübten Arbeit ist auch in Art 15 Abs 1 DBA Schweiz die Rede. Art 15 Abs 1 DBA Schweiz ist ebenfalls in Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz angesprochen. Die Vorschriften sind somit eng miteinander verknüpft. Daher liegt es nahe, dass der Ausübungsort nach beiden Vorschriften identisch ist. Art 15 Abs 1 DBA Schweiz ist Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildet. Der Ort der Arbeitsausübung ist für Zwecke des Art 15 Abs 1 OECD-MA dort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung der Tätigkeit persönlich aufhält.<sup>10)</sup> *Prokisch* weist auch darauf hin:<sup>11)</sup>

„Eine Aufteilung der Vergütung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer teilweise im Staat des Arbeitgebers (bzw. seiner Betriebsstätte) und teilweise in seinem Ansässigkeitsstaat tätig ist (man denke etwa an Homeofficetätigkeiten).“

In die gleiche Richtung weist auch der schon erwähnte Art 17 Abs 3 Satz 1 DBA Schweiz:

„Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Einkünfte aus der von Künstlern oder Sportlern in einem Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit, wenn der Aufenthalt in diesem Staat ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des anderen Staates oder einer seiner Gebietskörperschaften oder von einer als gemeinnützig anerkannten Einrichtung unterstützt wird.“

---

<sup>10)</sup> Vgl. *Haslinger/Weninger*, Die Ausübung der Tätigkeit als maßgebendes Kriterium für die Festlegung des Quellenstaates nach den Doppelbesteuerungsabkommen (Art 15 und 17 OECD-MA), in *Gassner/Lang/Schuch*, Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 273 (287 ff); *OECD*, Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version (2017) 305; *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar<sup>2</sup> (2019) Art 15 Rz 1; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>7</sup> (2021) Art 15 Rz 62; *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA (157. Lfg, 2022) Art 15 Rz 72.

<sup>11)</sup> *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 15 Rz 63.

Die verwendete Formulierung setzt voraus, dass die Tätigkeit dort ausgeübt wird, wo sich der Steuerpflichtige aufhält. Es gibt keinen Grund anzunehmen, dass die Vertragsverfasser das Verbum „ausüben“ im selben Abkommen in unterschiedlicher Bedeutung verwendet hätten.

Bereits in ihrer Analyse des zuvor ergangenen BFG-Erkenntnisses hat *Schmidjell-Dommes* für die Anwendung der Anrechnungsmethode plädiert, und zwar mit einer ähnlichen – allerdings nicht identischen – Begründung, wie sie der VwGH dann schließlich gewährt hat.<sup>12)</sup> Sie ist zunächst davon ausgegangen, dass die Abkommensrevision zum Ziel hatte, in Österreich ansässige Personen, die ihre Arbeitsleistung auf schweizerischem Staatsgebiet erbringen, dem österreichischen Steuerniveau zu unterwerfen. Dadurch soll in Österreich ansässigen Arbeitnehmern kein steuerlicher Anreiz gewährt werden, ihre Arbeitsleistung in der Schweiz statt in Österreich zu erbringen.<sup>13)</sup>

*„Die gleiche Ratio muss aber meiner Ansicht nach auch gelten, wenn ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer vom schweizerischen Staat oder einer diesem zugehörigen Körperschaft öffentlichen Rechts Vergütungen erhält und seiner Tätigkeit zwar grundsätzlich von der Schweiz aus nachgeht, aber aus persönlichen/privaten Gründen seine Tätigkeit auch vom in Österreich gelegenen Homeoffice aus erbringt. Die Tätigkeit ist mit dem schweizerischen öffentlichen Dienst, welcher in der Schweiz Wirkung entfaltet, verknüpft. Daran kann auch eine Erbringung von Teiltätigkeiten vom Homeoffice aus nichts ändern.“*

*Schmidjell-Dommes* erachtet offenbar die Entfaltung der Wirkung der Tätigkeit in der Schweiz als entscheidend. Dies erinnert daran, dass früher auch oft bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft darauf abgestellt wurde, wo die Tätigkeit ihre Wirkung entfaltet, die Kapitalgesellschaft also ihren Sitz hat. Von dieser Auffassung hat sich der VwGH aber in seiner jüngeren Rechtsprechung eindeutig distanziert. Zusammenfassend soll das VwGH-Erkenntnis vom 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095, zitiert werden:

*„Wie der Verwaltungsgerichtshof im – nur mehr die Einkommensteuer für das Jahr 2002 betreffenden – Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ra 2016/13/0008, zu Art. 11 des damaligen DBA UdSSR („Arbeitslohn und einige andere Einkünfte natürlicher Personen“) ausgesprochen hat, ist auch bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich des Tätigkeitsorts auf den Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung abzustellen, der nicht zwingend mit dem Sitz der Kapitalgesellschaft übereinstimmen muss (vgl. auch VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039, sowie Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA, Rz 65a). [...] Auch bei Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA Russland ist für die Frage, welchem Staat das DBA das Besteuerungsrecht belässt, hinsichtlich der Bezüge von organschaftlichen Vertretern einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Art. 15 DBA Russland stellt – abgesehen von der Ansässigkeit – nur darauf ab, in welchem Staat die Tätigkeit physisch ausgeübt wird.“*

Wenn es aber bei Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft auf den „Ort ihrer tatsächlichen physischen Arbeitsausübung“ ankommt, gibt es keinen Grund, im vorliegenden Fall andere Maßstäbe anzulegen.

Das von *Schmidjell-Dommes* zusätzlich ins Spiel gebrachte Kriterium, auf den Staat abzustellen, von dem aus der Steuerpflichtige „grundsätzlich“ seiner Tätigkeit nachgeht,<sup>14)</sup> hätte sich zudem als schwierig zu vollziehen erwiesen. Dies lässt sich auch anhand des vom VwGH entschiedenen Sachverhalts zeigen: In diesem Fall gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Arbeitnehmer seiner Tätigkeit „grundsätzlich von der Schweiz aus nachgeht“. Es bestehen keine arbeitsvertraglichen Vorgaben, wo er seine Tätigkeit in erster Linie ausüben hat. Man könnte sogar das Regel-Ausnahme-Verhältnis im Vergleich zur Deutung von *Schmidjell-Dommes* völlig umgekehrt sehen: Nur im Ausnahmefall – also bei dienstlichen Besprechungen vor Ort und bei Auftritten vor Gericht – ist An-

---

<sup>12)</sup> *Schmidjell-Dommes*, BFG zur Anrechnungsmethode im DBA Schweiz, SWI 2022, 53 (60).

<sup>13)</sup> *Schmidjell-Dommes*, SWI 2022, 53 (60).

<sup>14)</sup> *Schmidjell-Dommes*, SWI 2022, 53 (60).



wesenheit in der Schweiz erforderlich, „*grundsätzlich*“ aber nicht. Die vom VwGH stattdessen gewählte Auslegung überzeugt zwar auch nicht, ist aber – wenn man ausklammert, dass der vom VwGH eingeführte Ausdruck „*Einrichtung*“ Zweifelsfragen auslösen kann – immerhin praktikabel.

## V. Spätere Übung

Ein weiteres Argument von *Schmidjell-Dommes* hat der VwGH ebenfalls nicht aufgegriffen: Sie merkte an, „*dass nach der bisherigen Übung der Vertragsstaaten nach meinem Kenntnisstand kein Splitten der Einkünfte nach dem Ort der Tätigkeit im Falle von Homeoffice erfolgt ist*“<sup>15)</sup>. Damit spielt sie offenbar darauf an, dass nach Art 31 Abs 3 lit b WVK auch „*jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht*“, bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Eine solche Übung entsteht aber nicht dadurch, indem zB das BMF eine bestimmte Position vertritt, sondern durch Handlungen jener Behörden, die die Praxis tatsächlich bestimmen: Es handelt sich dabei um die Finanzämter und um die im Rechtsmittelweg zuständigen Gerichte.<sup>16)</sup> Der VfGH hat folgenden Maßstab vorgegeben:<sup>17)</sup>

„*Von einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art 31 Abs 3 Wiener Vertragsrechtskonvention (im Folgenden: WVK) kann nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vgl. dazu auch Lang, ÖStZ 2006, 208 f.)*.“

In Fällen, in denen keine die Übung bereits von vornherein ausschließende oder beständige Rechtsprechung in einem der beiden Staaten existiert, stellt sich darüber hinaus die Frage, wie dann der Nachweis einer solchen Übung gelingen kann. Denn es bedarf ja der übereinstimmenden Praxis der mit der Rechtsanwendung betrauten Organe, also im Regelfall der lokalen Steuerbehörden. Die Offenlegung solcher andere Steuerpflichtige betreffende Entscheidungen wird vielfach an Verschwiegenheitspflichten der beteiligten Behörden scheitern.<sup>18)</sup>

Selbst wenn sich eine solche übereinstimmende Übung nachweisen ließe, ist einer Rechtsfortbildung durch bloße übereinstimmende Übung der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet des Abgabenrechts mit Zurückhaltung zu begegnen.<sup>19)</sup> *Wassermeyer* ist skeptisch, ob Art 31 Abs 3 lit b WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist.<sup>20)</sup> Mangels Nachweises einer Übung – ein bloßer literarischer Hinweis auf eine Kenntnis einer Übung ist dafür sicherlich zu wenig – stellt sich diese Frage aber gar nicht. Der VwGH hat daher gut daran getan, dieses Argument nicht aufzugreifen.

## VI. Doppelte Nichtbesteuerung

*Schmidjell-Dommes* führte auch noch an, dass eine „*anderweitige Interpretation, die zu einer wettbewerbsverzerrenden Keimnalbesteuerung der Bezüge führen würde, [...] nicht als im Sinn des Gesetzgebers gelegen angesehen werden*“ kann.<sup>21)</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass es keine Interpretationsmaxime gibt, Nichtbesteuerung generell

---

<sup>15)</sup> *Schmidjell-Dommes*, SWI 2022, 53 (60).

<sup>16)</sup> Dazu *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208 f).

<sup>17)</sup> VfSlg 20.005/2015.

<sup>18)</sup> Dazu *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2022), in Druck.

<sup>19)</sup> Ausführlich *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (208 f).

<sup>20)</sup> *Wassermeyer*, Diskussionsbeitrag, in *Mössner/Blumenwitz*, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995) 88 f (FN 13).

<sup>21)</sup> *Schmidjell-Dommes*, SWI 2022, 53 (60).

zu vermeiden. Die doppelte Nichtbesteuerung hätte sich daraus ergeben, dass Österreich – wenn man die wenig überzeugende Lösung des VwGH ablehnt – aus abkommensrechtlichen Gründen nicht besteuern darf, und die Schweiz besteuern könnte, aber nach ihrem nationalen Recht von der Besteuerung nicht Gebrauch macht. Dies ist eine auch sonst hinzunehmende Konsequenz der Anwendung der Befreiungsmethode: Sie ist weder nach dem OECD-MA noch nach dem DBA Schweiz mit einer „Subject-to-Tax-Klausel“ verbunden: Die Freistellung der Einkünfte hängt nicht davon ab, ob im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert wird. Hätten die Vertragsstaaten ein solches Ergebnis gewollt, hätten sie eine derartige Klausel vereinbaren müssen. Daher ergibt sich diese Konsequenz aus der DBA-Anwendung im Falle der Befreiungsmethode: Ein DBA-Staat (in dem Fall Österreich) muss abkommensrechtlich auf die Besteuerung verzichten. Der andere Staat hat das Besteuerungsrecht. Wenn er es nicht ausübt, kommt es zur Nichtbesteuerung.

Rechtspolitisch ist es tatsächlich störend, dass die DBA-Anwendung im hier vorliegenden Fall bei einer auf den Wortlaut und die Systematik des Abkommens gestützten Auslegung zur Nichtbesteuerung führt. Die Nichtbesteuerung in der Schweiz ist aber darauf zurückzuführen, dass die Schweiz nach ihrem nationalen Recht bei öffentlichen Bezügen von öffentlich Bediensteten, die die Tätigkeit im Ausland ausüben, keine Steuer erhebt. Üblicherweise wird vor DBA-Verhandlungen von österreichischer Seite die Rechtslage im anderen Vertragsstaat – hier der Schweiz – genau analysiert, um eben Besteuerungslücken gar nicht erst entstehen zu lassen. Der österreichischen Verhandlungsdelegation ist bei der Vorbereitung der Verhandlungen sicher aufgefallen, dass die Schweiz nach ihrem nationalen Recht solche Einkünfte aus in Österreich ausgeübter Tätigkeit nicht besteuert. Österreich hätte dann bei den DBA-Verhandlungen nicht akzeptieren dürfen, dass in Art 23 Abs 2 Satz 1 DBA Schweiz auf in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit abgestellt wird. Die österreichische Verhandlungsdelegation, die wohl nicht damals schon ahnen konnte, wie – um es vorsichtig zu sagen – kreativ der VwGH das DBA Schweiz zukünftig auslegen wird, hat offenbar diese Konsequenz und – mit ihr verbunden – Fälle möglicher Nichtbesteuerung akzeptiert und vor diesem Hintergrund dem Inhalt der Revision zugestimmt. Falls die Abkommensverhandler diese Effekte des Schweizer Steuersystems aber übersehen haben, darf aus einem solchen Fehler dem Steuerpflichtigen kein Nachteil erwachsen: In diesem Fall haben die Vertragsstaaten mit der Konsequenz der von ihnen verhandelten und genehmigten DBA-Bestimmungen zu leben. Dies gilt umso mehr für das DBA Schweiz, das immer wieder geändert wird. Daher hätte es schon Gelegenheit gegeben, die anlässlich der Abkommensrevision 1994 erfolgten Änderungen zu überprüfen und gegebenenfalls zu korrigieren. Das ist aber bei den hier maßgebenden Vorschriften nicht erfolgt. Aus all diesen Gründen ist zu begrüßen, dass der VwGH die Begründung seiner Entscheidung zumindest nicht explizit auch auf die Notwendigkeit der Vermeidung der Nichtbesteuerung gestützt hat.

## VII. Verfassungsrechtliche Bedenken

Einzuräumen ist allerdings, dass das nach dem Wortlaut und der Systematik des Abkommens naheliegende Auslegungsergebnis, das zur Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich führt, die Frage aufgeworfen hätte, wodurch es gerechtfertigt ist, Einkünfte von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern aus Schweizer öffentlichen Kassen unterschiedlich zu behandeln:<sup>22)</sup> Wer für eine Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts *in der Schweiz* tätig ist und in Österreich ansässig ist, kann in der Schweiz und in Österreich besteuert werden. Die Schweizer Steuer ist in Österreich anzurechnen. Übt derselbe in Österreich Ansässige dieselbe Tätigkeit für dieselbe Schweizer juristische

---

<sup>22)</sup> Vgl bereits Lang, SWI 2011, 192 (197).

Person in Österreich aus, kann er – wenn man die Auffassung des VfGH nicht teilt – nur in der Schweiz besteuert werden. Österreich hat unter Progressionsvorbehalt freizustellen: Obwohl die Nahebeziehung zu Österreich im zweiten Fall viel enger ist als im ersten Fall, verliert Österreich – im Unterschied zum ersten Fall – das Besteuerungsrecht.<sup>23)</sup>

Erachtet man diese rechtspolitisch fragwürdigen Verwerfungen auch als gleichheitsrechtlich problematisch, hätten die Schwierigkeiten jedenfalls nicht im Wege der verfassungskonformen Interpretation beseitigt werden können:<sup>24)</sup> Aufgrund des völkerrechtlichen Charakters der DBA-Normen, der verlangt, den Abkommensregelungen in beiden Staaten übereinstimmenden Inhalt beizumessen, können Wertungen, die sich aus dem Kontext bloß einer der beiden Rechtsordnungen ergeben, nicht ohne Weiteres in den Auslegungsvorgang einfließen.<sup>25)</sup> Eine allfällige Verfassungswidrigkeit kann daher bloß durch Aussetzung der Anwendung des Vertrags durch den VfGH nach Art 140a B-VG beseitigt werden.<sup>26)</sup>

Daher ist es zu begrüßen, dass der VfGH sich zur Begründung seiner Lösung nicht auch auf die verfassungskonforme Interpretation berufen hat, die aus den genannten Gründen hier methodisch verfehlt wäre. Hätte sich der VfGH für die nach dem Wortlaut und der Systematik des Abkommens naheliegende Auslegung entschieden, wäre es ihm aber vermutlich nicht erspart geblieben, den VfGH anzurufen. In der Begründung zu seinem zum DBA Liechtenstein ergangenen Erkenntnis VfSlg 19.889/2014 hat der VfGH jedenfalls nicht erkennen lassen, dass er bei seiner gleichheitsrechtlichen Prüfung an DBA-Vorschriften andere Maßstäbe anlegt als bei anderen Normen.<sup>27)</sup> Die Chance, dass der VfGH im Rahmen eines Normenprüfungsverfahrens die angesprochenen gleichheitsrechtlichen Bedenken aufgreift, hätte bestanden.<sup>28)</sup>

### VIII. Zusammenfassende Würdigung

Im Falle eines Mitarbeiters der Schweizer Justiz, der seine Tätigkeit zu einem großen Teil von Österreich aus erbringt, ist der VfGH zum überraschenden Ergebnis gekommen, dass die Arbeit für abkommensrechtliche Zwecke nicht in dem Staat „ausgeübt“ wird, in dem er während der Erbringung der Tätigkeit physisch anwesend ist, sondern dort, wo die Einrichtung, für die er die Tätigkeit erbringt, gelegen ist. Für dieses Ergebnis lassen sich weder Wortlaut noch Systematik des Abkommens noch die Intention der Vertragsparteien ins Treffen führen. Der VfGH hat seine Lösung zwar nicht explizit damit begründet, dass auf diese Weise Nichtbesteuerung vermieden wird, letztlich aber ein rechtspolitisch unbefriedigendes Ergebnis, das allenfalls auch zu verfassungsrechtlich bedenklichen Verwerfungen geführt hätte, im Auslegungsweg vermieden. Damit hat der Gerichtshof aber seine Kompetenzen überschritten: Es liegt nicht am VfGH, eine von den Abkommensverhandlern hingenommene Besteuerungslücke zu schließen. Die dafür zuständigen Organe der beiden Staaten hätten selbst das Abkommen ändern müssen. Der VfGH hat zwar nicht explizit gemacht, dass er im Wege der verfassungskonformen Interpretation sonst bestehende verfassungsrechtliche Bedenken beseitigt, mangels anderer für die vorgenommene Auslegung sprechender überzeugender Gründe ist aber anzunehmen, dass seine Entscheidung doch auf derartigen Überlegungen beruht. Auch dazu war er nicht berechtigt: Für eine verfassungskonforme Interpretation – und damit für die Berücksichtigung von aus bloß einer der beiden Rechtsordnungen

---

<sup>23)</sup> Kritisch Lang, SWI 2021, 346 (351).

<sup>24)</sup> So schon Lang, SWI 2021, 346 (351).

<sup>25)</sup> Dazu schon Lang, SWI 2011, 192 (198).

<sup>26)</sup> Lang, SWI 2021, 346 (351 f).

<sup>27)</sup> Dazu Lang, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (407 ff).

<sup>28)</sup> So schon Lang, SWI 2021, 346 (352).

stammenden Wertungen – ist im Rahmen der Auslegung von DBA-Vorschriften, die nur dann ihrem Ziel und Zweck gerecht werden können, wenn sie in beiden Staaten gleich verstanden werden, kein Platz. Der VfGH hätte seine Bedenken an den VfGH herantragen müssen, der einzig dazu berechtigt ist, im Fall einer von ihm konstatierten Verfassungswidrigkeit die Wirkungen des völkerrechtlichen Vertrags auszusetzen. In der Folge wäre der Ball dann wieder bei den zur Änderung des DBA Schweiz befugten Organen in beiden Staaten gelegen, über eine Abkommensrevision zu befinden. Der VfGH hat die sich aus der Gewaltentrennung ergebenden Grenzen seiner Zuständigkeiten überschritten und in die Befugnisse der in beiden Staaten für die Änderung von völkerrechtlichen Verträgen zuständigen Organe eingegriffen.

Nicholas Pacher\*)

## SWI-Jahrestagung: Pensionsanwartschaftsabfindung im DBA Großbritannien

### SWI CONFERENCE: COMMUTATION OF A PROSPECTIVE PENSION ENTITLEMENT UNDER THE TAX TREATY WITH THE UNITED KINGDOM

On November 18<sup>th</sup>, 2021, the 16<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

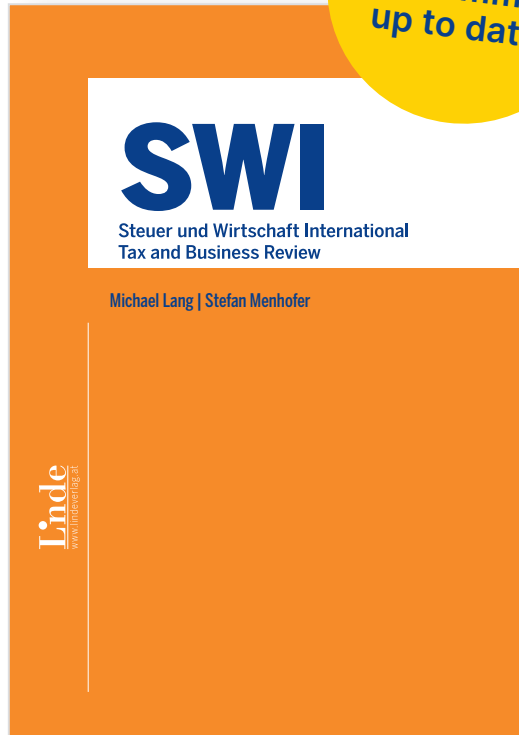
Herr B ist ein in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Geschäftsführer der in Österreich ansässigen X-GmbH, die ihm eine beitragsorientierte Pensionszusage<sup>2)</sup> erteilt. Der Beginn des Leistungszeitraums wurde mit Vollendung des 60. Lebensjahres des Herrn B vereinbart, und die Finanzierung der Zusage erfolgt über eine Rückdeckungsversicherung, an die die X-GmbH regelmäßig Prämien leistet. Vor Vollendung des 60. Lebensjahres scheidet der Geschäftsführer aus dem Unternehmen der X-GmbH aus und zieht mit seiner Familie nach Großbritannien, wobei er einen Wohnsitz in Österreich beibehält. Annahmegemäß ist B in den Jahren nach dem Umzug in Großbritannien an-

\*) Nicholas Pacher, MSc (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 18. 11. 2021 fand zum sechzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VfGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, Präs. i. R. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofner, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) Bei beitragsorientierten Pensionszusagen verspricht der Arbeitgeber, einen bestimmten Betrag jährlich zur Finanzierung der Pensionszusage aufzubringen und verzinslich anzusammeln, in der Regel über eine Rückdeckungsversicherung. Die Höhe der schließlich zur Auszahlung gelangenden Pension ergibt sich dann aus der lebenslangen Verrentung jenes Kapitals, das bis zum Stichtag des Pensionsantritts verzinslich angespart wurde. Der Anspruch des Leistungsempfängers richtet sich direkt gegen den Arbeitgeber, der das Finanzierungsrisiko betreffend die zugesagten Renten durch eine Rückdeckungsversicherung vollständig abdecken kann, vgl näher Felbinger, Beitragsorientierte Pensionszusagen – gibt es so etwas überhaupt? SWK 16/2009, S 516 (S 516 ff).

Mit dem  
Abo immer  
up to date!



## Jetzt 20% Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2022!

SWI: Der Kompass für  
internationale Steuerfragen

### **DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht**

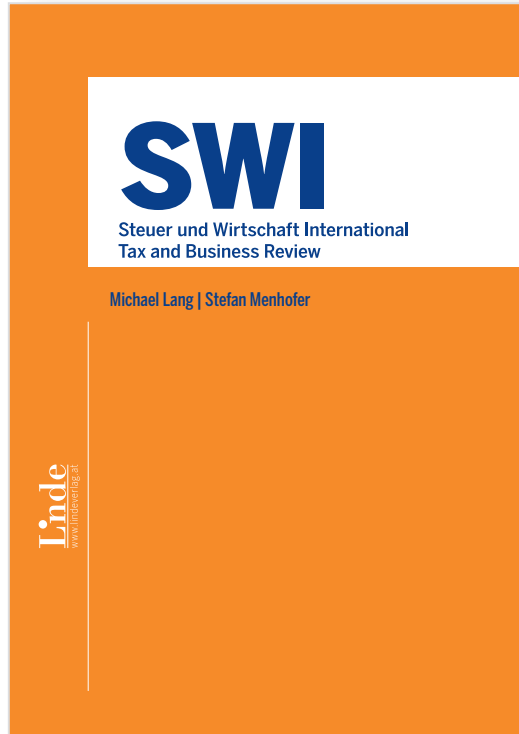
Entwicklungen, Trends, Analysen

### **Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

### **News aus der EU, Rechtsprechung, EAS**

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



## SWI – Halbjahresabonnement 2022

### Bestellen unter:

- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 134,-** (statt € 335,-)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Aktion gültig nur für Neuabonnements 2022.

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)