

29. Jahrgang / Oktober 2019 / Nr. 10

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Sabine Schmidjell-Dommes / Laura Turcan

Das neue DBA Kosovo

The New Tax Treaty with Kosovo

Martin Klokar / Michaela Pitzer

Einkünfte von Ärzten, Postdocs und Studiengangsleitern in DBA

Income from Doctors, Postdocs, and Study Program Directors in Tax Treaties

Reinhold Beiser

Abzugsteuer für Vortragende in der Erwachsenenbildung

Withholding Tax for Lecturers in Adult Education

Florian Fiala / Benedikt Hörtenhuber

Auskunftsbescheid zu Fremdwährungsdifferenzen

Advance Ruling on Foreign Currency Differences

Christian Renelt

Einheitlicher USt-Satz für Zeitungsabonnements

Single VAT Rate for Newspaper Subscriptions

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Martin Klokar / Michaela Pitzer*)

DBA-Auslegungsfragen bei Einkünften von Ärzten, Postdocs und Studiengangsleitern

TAX TREATY INTERPRETATION ISSUES CONCERNING INCOME FROM DOCTORS, POSTDOCTORAL RESEARCHERS, AND DIRECTORS OF STUDY PROGRAMS

From March 15th to March 16th, 2019, the D-A-CH Tax Congress was held in Vienna. Under the moderation of *Michael Lang*, representatives of the D-A-CH tax administrations – *Bernhard Canete* (Liechtenstein), *Pascal Duss* (Switzerland), *Thomas Eisgruber* (Germany), and *Sabine Schmidjell-Dommes* (Austria) – discussed problems of recent tax treaty practice.

This contribution summarizes the main points of discussion regarding tax treaty interpretation issues concerning income from doctors, postdoctoral researchers, and directors of study programs in Germany, Liechtenstein, Austria, and Switzerland.

I. Sonderklassegebühren als Einkünfte von Ärzten

1. Sachverhalt

Ein in Staat A ansässiger Arzt ist in einem Krankenhaus in Staat B angestellt. Neben seinem regulären Gehalt erhält er sogenannte Sonderklassegebühren. Diese Gebühren werden vom Krankenhaus im Namen und auf Rechnung der Ärzte erhoben und an diese weitergeleitet. Die Beträge werden nach einem festen Zuweisungsschlüssel weitergeleitet, der sich nicht nach erbrachten Leistungen, sondern nach der Funktion des Arztes richtet. Für die Nutzung des Inventars des Krankenhauses wird allerdings ein prozentualer Anteil einbehalten. Es stellt sich die Frage, welcher Artikel des jeweiligen DBA auf die Sonderklassegebühren anwendbar ist und – sofern die Sonderklassegebühren als selbständige Einkünfte qualifiziert werden – ob die bloße Mitbenützung der Räumlichkeiten des Krankenhauses eine Betriebsstätte begründet.

2. Diskussion

Nach österreichischem Recht sind Sonderklassegebühren Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse.¹⁾ Diese Entgelte (einschließlich Entgelte ambulatorischer Behandlungen) gehören gemäß § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG²⁾ zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, soweit sie nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.³⁾ Werden die Sonderklassegebühren von einer Krankenanstalt im eigenen Namen eingehoben und nicht im Namen und für Rechnung der Ärzte,⁴⁾ sind die Entgelte hingegen als nichtselbständige Einkünfte iSd

*) Martin Klokar, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Michaela Pitzer, MSc BSc ist Universitätsassistentin am Institut für Rechtswissenschaften der Universität Klagenfurt. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang und Dr. Andreas Langer für die Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe zur Einkommensbesteuerung von Angehörigen der Gesundheitsberufe in Österreich im Überblick *Bergmann/Bieber*, Angehörige der Gesundheitsberufe in der Einkommensteuer, RdM 2016, 295 (295 ff).

2) Diese Bestimmung wurde durch das AbgÄG 1984, BGBl 1984/531, ins EStG 1972 eingeführt und ins EStG 1988 – bis heute unverändert – übernommen. Die Vorschrift sollte eine langjährige, zum damaligen Zeitpunkt gesetzwidrige Verwaltungspraxis absichern, die in Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH (19. 1. 1984, 83/15/0114, zum Primar; 83/15/0113, zum Assistenzarzt) stand (vgl ErlRV 420 BlgNR 16. GP, 21). Siehe ausführlich zum Hintergrund dieser Regelung *Steiner*, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76 (76 ff).

3) Rz 5223 EStR; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 22 Tz 16.5; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 22 Tz 84 ff; *Jakom/Peyerl*, EStG¹² (2019) § 22 Rz 74 ff.

4) In den Krankenanstaltengesetzen der Bundesländer Kärnten (§ 58 K-KAO 1999, LGBl 1999/26) und Steiermark (§ 75 StKAG 2012, LGBl 2012/111) werden die Träger des Krankenhauses verpflichtet, die

§ 25 EStG zu qualifizieren.⁵⁾ Die Regelung im EStG über Sonderklassegebühren betrifft nur das ärztliche Personal (zB Primarii, Sekundärärzte, Assistenzärzte oder Turnusärzte), nicht hingegen das nichtärztliche Personal.⁶⁾

Schmidjell-Dommes betont, dass Sonderklassegebühren aus österreichischer innerstaatlicher Perspektive nur unter bestimmten Bedingungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert werden. Diese Einordnung trifft zB dann zu, wenn das Krankenhaus dem Patienten eine Rechnung über das Arzthonorar inklusive eines Hausrücklasses⁷⁾ unter Anführung des Namens des Arztes stellt und im Namen und auf Rechnung des Arztes das Inkasso übernimmt.⁸⁾ Nach Ansicht von *Schmidjell-Dommes* gibt der Abkommenszusammenhang keine Aufschlüsse darüber, wie diese spezielle Form der Einkünfte aus Sonderklassegebühren nach DBA-Recht zu behandeln ist. Die österreichische Finanzverwaltung folgt auch abkommensrechtlich der innerstaatlichen Lösung und ordnet diese Sonderklassegebühren entweder den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art 14 OECD-MA) oder den Einkünften aus Unternehmensgewinnen (Art 7 OECD-MA) zu.⁹⁾

Sonderklassegebühren sind ein österreichisches Phänomen, das es in Deutschland, der Schweiz und in Liechtenstein in dieser Form nicht gibt. Am ehesten vergleichbar mit Sonderklassegebühren sind in Deutschland Einkünfte eines Krankenhausarztes aus der Betreuung von Privatpatienten, die nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet werden.¹⁰⁾ Diese Einkünfte werden in Deutschland nach Leistung an das ärztliche Personal verteilt, wohingegen in Österreich die Sonderklassegebühren nach einem bestimmten Zuweisungsschlüssel verteilt werden können. Die deutsche Finanzverwaltung qualifiziert Sonderklassegebühren als zusätzliches Entgelt und – im Gegensatz zur österreichischen Finanzverwaltung – in autonomer Abkommensauslegung als unselbständige Einkünfte nach DBA-Recht.¹¹⁾

Lang weist darauf hin, dass es nach Auffassung der OECD auf die Ursache dieses Qualifikationskonflikts ankommt.¹²⁾ Sollte die nach deutschem innerstaatlichen Steuer-

Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten (siehe zur Steiermark kürzlich VwGH 31. 1. 2019, Ro 2017/15/0029). In den Bundesländern Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Tirol, Vorarlberg, Wien und Salzburg hingegen lassen die anzuwendenden Landesgesetze zu, dass der honorarberechtigte Arzt Honorare selbst in Rechnung stellt oder die Arzthonorare durch den Rechtsträger im Namen und für Rechnung der Ärzte vorgeschrieben und eingehoben werden.

⁵⁾ Rz 970 LStR; vgl auch VwGH 18. 3. 2004, 2001/15/0034.

⁶⁾ Vgl Rz 5223 EStR; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 22 Tz 16.5; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 22 Tz 87.

⁷⁾ Unter einem „Hausrücklass“ (auch als „Hausanteil“ oder „Honorarrücklass“ bezeichnet) versteht man den Anteil an den Arzthonoraren, die als Entgelt für die Nutzung der Infrastruktur des Krankenhauses dienen. Siehe dazu *Aigner/Kofler*, Sonderklassegebühren, „Hausanteil“ und Betriebsausgabenpauschale bei anstaltsbediensteten Ärzten, SWK 13/14/2009, S 458 (S 458 ff).

⁸⁾ Vgl Rz 970 LStR.

⁹⁾ Art 14 OECD-MA („Selbständige Arbeit“) wurde im Zuge des Updates 2000 des OECD-MA auf Grundlage eines OECD-Berichts ersatzlos gestrichen (OECD, Issues Related to Article 14 of the OECD Model Convention [2000]). Die OECD-Arbeitsgruppe kam zum Ergebnis, dass es keine praktischen Unterschiede zwischen Art 14 und Art 7 OECD-MA geben würde, denn das Konzept der Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Arbeit gleiche im Wesentlichen jenem des Art 7 OECD-MA für Unternehmensgewinne (vgl auch dazu VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118). Eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ist zwar im aktuellen OECD-MA nicht mehr enthalten, existiert aber weiterhin in vielen von Österreich abgeschlossenen DBA. Siehe *Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 14 Rz 1 ff.

¹⁰⁾ Vgl zB *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG – Kommentar (287. Lfg, 2018) § 19 dEStG Tz 600, Stichwort „Krankenhausarzt“.

¹¹⁾ Unter einer abkommensautonomen Auslegung versteht man eine Interpretation eines im jeweiligen DBA nicht definierten Ausdrucks ohne Rückgriff auf das innerstaatliche Recht der beiden Vertragsstaaten gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA. Siehe dazu zB *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (287 ff).

¹²⁾ Ein Qualifikationskonflikt liegt vor, wenn dieselben Einkünfte von beiden Vertragsstaaten unterschiedlichen Verteilungsnormen mit divergierenden Rechtsfolgen zugeordnet werden. Siehe ausführlich *Lang*,

recht erfolgte Zuordnung der Sonderklassegebühren zu nichtselbständigen Einkünften auch für die abkommensrechtliche Zuordnung ausschlaggebend sein, wäre solch ein Qualifikationskonflikt auf Grundlage einer dem Art 23 OECD-MA nachgebildeten DBA-Norm zu lösen. Entgegen der Auffassung von *Lang*¹³⁾ soll nach den Ausführungen der OECD in derartigen Qualifikationskonflikten der Ansässigkeitsstaat der Qualifikation des Quellenstaates folgen.¹⁴⁾ Deutschland als Ansässigkeitsstaat müsste der österreichischen Einordnung der Sonderklassegebühren folgen. Stützt sich die Position der deutschen Finanzverwaltung auf eine abkommensautonome Lösung, kann der Qualifikationskonflikt selbst nach OECD-Auffassung nicht über den Methodenartikel gelöst werden.

Eisgruber erklärt, ursprünglich sei seitens der deutschen Finanzverwaltung die Auffassung vertreten worden, dass der Tätigkeitsstaat die Einkunftsart bestimmt und der Ansässigkeitsstaat dieser Ansicht folgt.¹⁵⁾ Der BFH ist dieser Ansicht aber nicht gefolgt.¹⁶⁾ Kürzlich lehnte der BFH eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates (Qualifikationsverkettung) erneut ab.¹⁷⁾ Nach *Eisgruber* sollte das Recht des Tätigkeitsstaates bei der Auslegung zwar einen gewissen Vorrang haben. Spezialvorschriften des EStG (zB wie hier die „gesetzliche Fiktion“¹⁸⁾ der Sonderklassegebühren) sollten jedoch die Auslegung bereits abgeschlossener DBA nicht ersetzen. Nach *Eisgruber* sind Sonderklassegebühren im Grundfall weiterhin abkommensrechtlich als unselbständige Einkünfte zu qualifizieren.

Für *Duss* und *Canete* können Sonderklassegebühren grundsätzlich sowohl Einkünfte aus selbständiger wie auch aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sein. Sie verweisen auf die Ausführungen der OECD. Die OECD hat in Tz 8.1 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA die Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit – wenn auch nicht eindeutig – aufgegriffen. Die *lex fori* gilt demnach nicht uneingeschränkt. Werden im Namen und auf Rechnung einer Person Einkünfte vereinnahmt,

Qualification Conflicts – Global Tax Treaty Commentaries, IBFD (31. 1. 2018); vgl weiters *Lang*, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi*, Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel (2000) 907 (907 ff); *Kofler/Moshammer/Tumpel*, Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im DBA-Recht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 261 (261 ff).

¹³⁾ Siehe *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 38 ff; *Lang* in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi*, Staaten und Steuern, 907 ff; *Lang*, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129 (129 ff); *Lang*, IWB 2011, 281 (292 f).

¹⁴⁾ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999) Tz 93 ff, sowie Tz 32.1 ff OECD-MK zu Art 23 A und 23 B OECD-MA (durch das Update 2000 übernommen). Dieser Ansicht folgt auch die österreichische Finanzverwaltung, siehe zB BMF 31. 7. 2000, EAS 1668; 22. 5. 2002, EAS 2062; 10. 12. 2002, EAS 2185; 25. 2. 2005, EAS 2571; 6. 5. 2005, EAS 2611; 17. 8. 2006, EAS 2646; 6. 2. 2006, EAS 2694; 14. 5. 2007, EAS 2846; 29. 10. 2007, EAS 2900; 21. 6. 2010, EAS 3167; 11. 5. 2011, EAS 3209; 27. 1. 2012, EAS 3256; 28. 10. 2015, EAS 3366; BMF-Info 7. 5. 2015, BMF-010203/0108-VI/6/2015, 6 ff; vgl auch *Loukota*, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 1999, 70 (70 ff); *Loukota*, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechts auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis: Festschrift für Werner Doralt (2007) 263 (282 ff). Im Schrifttum bereits *Jones et al*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model – I, British Tax Review 1984, 14 (48 ff); *Déry/Ward*, Canada – National Report, in *IFA*, Interpretation of Double Taxation Conventions (1993) 259 (281 ff); *Jones et al*, Credit and Exemption Under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, European Taxation 1996, 118 (141 ff) bzw British Tax Review 1996, 212 (253 ff).

¹⁵⁾ ZB zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften siehe dBMF 26. 9. 2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, Tz 4.1.3.3.1 und 4.1.3.3.2; 16. 4. 2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, Tz 4.1.3.3.1 und 4.1.3.3.2.

¹⁶⁾ Siehe zB BFH 25. 5. 2011, I R 95/10, IStR 2011, 688 (Anm *Schmidt*); 19. 5. 2010, I B 191/09, IStR 2010, 530 (Anm *Wassermeyer*); BFH 4. 4. 2007, I R 110/05. Vgl auch dazu zB *Eimmermann*, Qualifikationsverkettung, in *Beck*, Doppelbesteuerung: Festgabe Wassermeyer (2015) 69 (69 ff); *Lüdicke*, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, IStR 2011, 91 (91 ff).

¹⁷⁾ BFH 11. 7. 2018, I R 44/16.

¹⁸⁾ *Jakom/Peyerl*, EStG¹¹ (2018) § 22 Rz 74; vgl auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 22 Tz 87.

sind nach *Canete* die Einkünfte als selbständige Einkünfte zu klassifizieren. Nach *Canetes* Auffassung würde aber Liechtenstein nicht sofort nach dem innerstaatlichen Verständnis auslegen, sondern zuerst nach dem Abkommenszusammenhang. *Canete* betont ausdrücklich, dass nach Art 3 Abs 2 OECD-MA nur dann das innerstaatliche Recht zur Auslegung relevant ist, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert.¹⁹⁾ Nach Ansicht von *Duss* ist das Abstellen auf das nationale Recht vertretbar, sodass es sich um eine selbständige Tätigkeit handeln könnte.

Lang hält fest, dass sich die Frage nach einer Betriebsstättenbegründung nur dann stellt, wenn die Einkünfte aus Sonderklassegebühren als selbständige Einkünfte qualifiziert werden und es sich um Einkünfte nach Art 7 OECD-MA oder – früher – nach Art 14 OECD-MA handelt. *Schmidjell-Dommes* führt aus, dass es im einfachsten Fall einen Primar mit einem eigenen Büro im Krankenhaus (Schlüssel, Schreibtisch etc) gibt und es daher zur Begründung einer Betriebsstätte im Krankenhaus kommt, der die Einkünfte zugerechnet werden. Schwieriger gestaltet es sich, wenn dem Arzt kein eigenes Büro oder kein eigener Schreibtisch zur Verfügung steht, sondern nur ein Tisch zur Mitbenützung während der Dienstzeiten.²⁰⁾ Der Arzt wird auch Operationsäle, Behandlungszimmer, Patientenzimmer und Besprechungszimmer nutzen. Die Tätigkeit kann daher nicht an einem einzelnen Ort ausgeübt werden. Somit besteht nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung eine Betriebsstätte im Krankenhaus, weil alle Einrichtungen mitbenützt werden können. Dies auch dann, wenn der Operationsaal nicht im Eigentum des Arztes steht und auch nicht die Möglichkeit besteht, andere Personen von der Nutzung ausschließen zu können. Die Ausübung der Tätigkeit ist dennoch – ohne das *painter example*²¹⁾ zu bemühen – im Krankenhaus vorhanden und dementsprechend gibt es eine Betriebsstätte, der diese Einkünfte zuzurechnen sind.

Duss verweist auf Tz 12 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA, wonach ein reines gesteigertes Nutzungsrecht an einem Ort für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichen soll. Die Schweizer Praxis ist etwas strenger. An den Einrichtungen muss ein klares Nutzungsrecht gegeben sein. Es braucht nicht unbedingt einen eigenen abgeschlossenen Raum, aber einen klar zugewiesenen Arbeitsplatz. Im vorliegenden Sachverhalt ist das zwar nicht der Fall. Wenn die Person jedoch sämtliche Räumlichkeiten im Krankenhaus nutzen kann, könnte auch nach Auffassung von *Duss* eine Betriebsstätte vorliegen.

Mittlerweile hat das österreichische BMF eine nach den Diskussionen beim D-A-CH-Kongress zwischen Österreich und Deutschland geschlossene Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 DBA Österreich – Deutschland²²⁾ veröffentlicht.²³⁾ Die Grenzgängereigenschaft ist ua dann erfüllt, wenn die Person „täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt“. ²⁴⁾ Der Ansässigkeitsstaat behält dabei das Besteuerungsrecht.

Für Ärzte als Grenzgänger – auch iZm Sonderklassegebühren – wurde zwischen den Finanzbehörden folgende abgestimmte Vorgangsweise vereinbart:²⁵⁾

¹⁹⁾ So auch zB *Lang*, IWB 2011, 281 (287 ff).

²⁰⁾ Vgl zur Mitbenützung von Räumlichkeiten iZm einer Betriebsstättenbegründung BMF 13. 10. 2015, EAS 3367; 5. 9. 2017, EAS 3391, mit Verweis auf Tz 12 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

²¹⁾ Siehe Tz 17, 24 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA. Dem *painter example* zufolge begründet ein Anstreicher eine abkommensrechtliche Betriebsstätte allein durch seine Anwesenheit im großen Bürokomplex seines Hauptkunden, in dem er über einen Zeitraum von zwei Jahren wöchentlich drei Tage Malerarbeiten durchführt. Vgl dazu ausführlich *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 5 Rz 41 ff.

²²⁾ Vgl Art 15 Abs 1 DBA Österreich – Deutschland iVm Art 15 Abs 6 DBA Österreich – Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32).

²³⁾ Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 68/2019.

²⁴⁾ Vgl dazu *Stefaner* in *Wassermeyer*, DBA (128. Lfg, 2014) Österreich Art 15 Rz 19.

²⁵⁾ Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 68/2019, 6 f.

- „17. Das Besteuerungsrecht für Arbeitslohnzahlungen an in der Grenzzone Deutschlands ansässige Ärzte, die mit Kliniken in der Grenzzone Österreichs Arbeitsverträge haben und dort ihre Tätigkeit ausüben, steht aufgrund der Grenzgängerregelung im Art 15 Abs 6 des Abkommens Deutschland zu.
18. Neben den Lohnzahlungen werden sog Sonderklassegebühren gezahlt. Deutschland sieht diese Sonderklassegebühren aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Arbeitslohnzahlungen an. Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass es sich bei den Sonderklassegebühren, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.
19. Sofern eine feste Einrichtung in Österreich fehlt, steht sowohl nach Art 15 Abs 6 des Abkommens als auch nach Art 14 des Abkommens Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen zu. Liegt hingegen eine feste Geschäftseinrichtung vor, besteuert Österreich die Sonderklassegebühren nach Art 14 Abs 1 des Abkommens als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Deutschland besteuert nach Art 15 Abs 6 des Abkommens.
20. Aufgrund der in Nr 16 des Protokolls zum Abkommen enthaltenen Maßgeblichkeit des OECD-MK zur Auslegung des Abkommens, ist bei einem positiven Qualifikationskonflikt, der aus der Anwendung des nationalen Rechts resultiert, der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen [Anmerkung: Verweis auf Tz 32.1 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA und Tz 8.4 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA]. Im Fall der Sonderklassegebühren wird somit die Doppelbesteuerung in analoger Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des Abkommens im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Deutschland, durch Anrechnung gelöst.
21. Sind in Österreich ansässige Ärzte in Kliniken in Deutschland beschäftigt und gelangt die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 des Abkommens zur Anwendung, so verbleibt das Besteuerungsrecht an den Vergütungen in Österreich. Sonderklassegebühren wären nach österreichischer Auffassung grundsätzlich in Deutschland zu besteuern, sofern dort eine feste Einrichtung zur Ausübung der Tätigkeit besteht. Sollte Deutschland die Sonderklassegebühren als Arbeitslohnzahlungen ansehen und aufgrund der Grenzgängerregelung nicht besteuern, werden die Vergütungen also aufgrund der durch das maßgebliche innerstaatliche Recht Deutschlands gebotenen Anwendung des Abkommens nicht im Tätigkeitsstaat besteuert (negativer Qualifikationskonflikt), können diese Vergütungen gemäß Art 28 Abs 1 lit. a des Abkommens im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Österreich, besteuert werden.“

II. Postdoc-Stipendien zur Förderung der Wissenschaft und Forschung

1. Sachverhalt

Der Schweizerische Nationalfonds (SNF) ist eine Stiftung privaten Rechts und hat den gesetzlich festgelegten Auftrag der Förderung von Wissenschaft und Forschung. Der SNF vergibt an Postdoktoranden, sogenannte Postdocs,²⁶⁾ Stipendien für ein oder mehrere Jahre zur Weiterbildung mit Blick auf eine wissenschaftliche Karriere. Der Postdoc verpflichtet sich in einer Vereinbarung dazu, auf einem bestimmten Gebiet und an einem bestimmten Ort oder an einer bestimmten Einrichtung im Ausland zu forschen. Die Stipendien richten sich nach den Lebenshaltungskosten sowie der persönlichen Situation des Empfängers (zB Familie etc) und entsprechen betraglich dem Vollzeiteinkommen von Personen mit vergleichbarer Ausbildung. Laut Vereinbarung zwischen dem SNF und den Postdocs wird ausdrücklich kein Arbeitsverhältnis zwischen den Parteien begründet. Während der Auszahlung der Stipendien sind die Empfänger im Ausland an einer Universität oder einem Forschungsinstitut tätig. Es stellt sich die Frage, von welcher Verteilungsnorm diese Stipendien erfasst werden.

2. Diskussion

Duss zieht in seinen Ausführungen zunächst eine mögliche Anwendung von Art 15 OECD-MA (Unselbständige Arbeit) und Art 19 OECD-MA (Öffentlicher Dienst) in Erwägung. Um die Stipendien als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iSd Art 15 OECD-MA qualifizieren zu können, müssten mit den Zahlungen des SNF an die Postdocs grund-

²⁶⁾ Als „Postdoc“ (auch Postdoktorand) werden allgemein alle promovierten, aber nicht habilitierten Wissenschaftler bezeichnet, die in der (universitären) Forschung arbeiten und in vielen Fällen auf eine Habilitation oder ähnliche Weiterqualifikation hinarbeiten. Die Stelle des Postdocs wird oft durch Drittmittel finanziert.

sätzlich arbeitsähnliche Vereinbarungen verbunden sein. Arbeitsähnliche Vereinbarungen wären zB dann anzunehmen, wenn ein gewisses wirtschaftliches Interesse des SNF an der Leistung der Stipendiaten besteht oder deren Tätigkeit Merkmale der unselbständigen Tätigkeit aufweist.²⁷⁾ Es stehe den Parteien bei Vergabe der Stipendien im Rahmen der Privatautonomie frei, ein Rechtsverhältnis auf eine bestimmte Art und Weise auszugestalten. Danach würde es sich je nach Ausgestaltung eines Vertragsverhältnisses um eine Tätigkeit iSd Art 15 OECD-MA handeln oder nicht. Für die Subsumtion der Stipendien unter eine Verteilungsnorm eines bestehenden DBA ausschlaggebend sei aber nicht der formale Vertragstext, sondern die tatsächliche Verwirklichung. Auch in Österreich ist bei der Beurteilung, ob Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iSd Art 15 OECD-MA bestehen, auf die tatsächliche Verwirklichung eines Sachverhalts abzustellen und nicht bloß auf das ursprüngliche Vertragswerk.²⁸⁾

Aus Schweizer Sicht sind weder Art 15 OECD-MA noch Art 19 OECD-MA einschlägig, weil nach dem Vertragstext der Vereinbarungen zwischen dem SNF und den Postdocs kein Arbeitsverhältnis zwischen den Parteien begründet werden soll und dem Sachverhalt insbesondere keine gegenteiligen Anhaltspunkte zu entnehmen sind. Auch *Canete* lehnt die Anwendung einer dem Art 15 OECD-MA nachgebildeten Norm ab, weil mangels Weisungsbindung der Stipendiaten und mangels Verpflichtung zur Erbringung eines konkreten Forschungsergebnisses keine arbeitsähnlichen Vereinbarungen vorliegen.

Naheliegender schien im vorliegenden Sachverhalt eine umfassende Auseinandersetzung mit Art 20 OECD-MA (Studenten), zumal eine Anwendung aufgrund des universitären Zusammenhangs und der Zuwendung eines Stipendiums evident erscheint.²⁹⁾ Nach Art 20 OECD-MA dürfen „Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling [...] für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält [...]“, nicht im Ausbildungsstaat besteuert werden, sofern die Zahlungen aus Quellen außerhalb des Ausbildungsstaates stammen. Kumulativ vorausgesetzt werden danach die Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zum begünstigten Personenkreis des Art 20 OECD-MA, eine Zahlung aus einem anderen Staat als dem Tätigkeitsstaat sowie eine strenge Zweckbindung der Zahlung zur Finanzierung des Unterhalts, des Studiums oder der Ausbildung.³⁰⁾

Art 20 OECD-MA lässt eine Definition der wesentlichen Begriffe „Student“, „Praktikant“, „Lehrling“ sowie „Ausbildung“ vermissen. Mitunter werden all jene Personen als Studenten iSd Art 20 OECD-MA qualifiziert, „die ihre berufliche Ausbildung bereits abgeschlossen haben, jedoch Kenntnisse auf einem Spezialgebiet erwerben oder erweitern wollen“.³¹⁾ Damit wird dem begünstigten Personenkreis des Art 20 OECD-MA ein sehr extensives Verständnis zugrunde gelegt, wonach auch Postdocs von dieser Bestimmung erfasst sein können. Nach *Duss* und *Schmidjell-Dommes* wird der abkommensrechtliche Studentenbegriff von all jenen Personen verwirklicht, die im weiteren Sinne eine Aus- oder Weiterbildung (etwa durch Verfassen einer Habilitationsschrift) verfolgen, somit auch im vorliegenden Sachverhalt von Postdocs, womit sie sich einer weiten Auslegung des Art 20 OECD-MA anschließen. Für eine Anwendung von Art 20 OECD-MA sprechen im gegenständlichen Fall zudem *Wassermeyers* Ausführungen, der das Verfassen einer Habilitationsschrift von Postdocs explizit als „Ausbildung“ iSd Art 20 OECD-MA nennt.³²⁾

²⁷⁾ Vgl zB *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ (2015) Art 15 Rz 15 ff.

²⁸⁾ Siehe VwGH 5. 10. 1994, 92/15/0230; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 2. 7. 2002, 99/14/0056.

²⁹⁾ Siehe dazu allgemein mwN *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 20 Rz 1 ff.

³⁰⁾ Vgl *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 20 Rz 19 ff.

³¹⁾ *Reichold* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 20 Rz 8; vgl auch *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008) Art 20 Rz 8; davon abweichend *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Art 20 Rz 7.

³²⁾ Siehe *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung³ (2015) Art 20 Rz 19.

Canete und *Lang* hingegen lehnen eine derart extensive Auslegung des Art 20 OECD-MA – auch im vorliegenden Sachverhalt – ab. Ein derartiges Verständnis des Studentenbegriffs sei nach *Canete* überschießend. Bei einer zu extensiven Interpretation des Art 20 OECD-MA könnte – so *Lang* – jeder Steuerpflichtige fast immer als Student iSd OECD-MA qualifiziert werden, weil nahezu jeder Arbeitsleistung in gewisser Weise ein Ausbildungscharakter inhärent ist.³³⁾

Nach Art 20 OECD-MA muss eine Zahlung zudem für den Unterhalt, das Studium oder das Praktikum geleistet werden, wobei es sich nach *Duss* bei der Zahlung um keine Gegenleistung für einen bestimmten Erfolg handeln darf. Andernfalls müssten Art 7 OECD-MA oder der frühere Art 14 OECD-MA in Betracht gezogen werden.³⁴⁾ *Canete* hingegen schließt die Erbringung selbständiger Arbeit durch die Stipendiaten – und damit eine Anwendung von Art 7 OECD-MA oder Art 14 OECD-MA – bereits mangels Unternehmersrisikos aus. *Lang* steht *Duss'* Argument, wonach Gegenleistungen die Anwendbarkeit des Art 20 OECD-MA ausschließen, kritisch gegenüber. So seien von Art 20 OECD-MA neben Studenten ua auch Lehrlinge erfasst, die klassischerweise ein Dienstverhältnis begründen, womit ein Leistungsaustausch vorliege. Es erscheine daher fragwürdig, Art 20 OECD-MA aufgrund eines etwaigen Leistungsaustausches auszuschließen.

Da die Forschungsleistungen der Postdocs primär der Förderung der eigenen wissenschaftlichen Karriere dienen und somit diesen selbst zugutekommen, erblickt *Duss* zwischen dem SNF und den Stipendiaten keinen Leistungsaustausch, der zum Ausschluss des Art 20 OECD-MA führen würde.³⁵⁾ *Eisgruber* gibt in diesem Zusammenhang allerdings zu bedenken, dass die Erbringung von Forschungsleistungen dem Stiftungszweck des SNF – nämlich der Förderung der Wissenschaft – entspricht und daher dennoch eine Gegenleistung angenommen werden könnte. Zugleich weist *Eisgruber* darauf hin, dass die angestellten Überlegungen aus deutscher Sicht unerheblich seien, weil gegenständlich kein Besteuerungsanspruch Deutschlands bestehe. Es handle sich nach deutschem innerstaatlichen Recht bei den Zahlungen des SNF um freiwillig begründete wiederkehrende Leistungen iSd § 22 Z 1 dEStG, die keinen Besteuerungsanspruch auslösen. Dies leitet er aus der für die Besteuerung maßgeblichen fehlenden Marktleistung des Stipendiaten ab.³⁶⁾

Nach *Lang* handelt es sich bei Art 20 OECD-MA um keine klassische Verteilungsnorm, weil diese Bestimmung keinem der beteiligten Staaten ein Besteuerungsrecht zuweist. Vielmehr untersagt Art 20 OECD-MA einem der beiden Vertragsstaaten die Besteuerung und wirkt daher ähnlich einer nationalen Befreiungsbestimmung.³⁷⁾ Nach diesem

³³⁾ Siehe *Lang*, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, *Steurowissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, FS Kofler (2009) 127 (140).

³⁴⁾ So auch *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 20 Rz 42; ähnlich *Reichold* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 20 Rz 17; *Betz/Stiegler*, Zur Steuerpflicht von Stipendien aus Drittstaaten, IStR 2016, 850 (852); *Schartel-Hlavenka*, Die Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit von Stipendien, ÖStZ 1996, 18 (18 ff).

³⁵⁾ Entgegen diesen Ausführungen entschied das FG Thüringen (25. 2. 2015, 3 K 715/13), dass es sich bei Tätigkeiten iZm postdoktoralen Stipendien aus Kanada um keine Ausbildung iSd Art 20 OECD-MA handle. Dies wurde damit begründet, dass derartige Stipendien vielmehr der Förderung der eigenen akademischen Karriere und sohin der beruflichen Laufbahn dienen, nicht hingegen der Ausbildung.

³⁶⁾ Im Unterschied dazu wertet die österreichische Finanzverwaltung die Zahlung derartiger Stipendien grundsätzlich als Einkommensersatz und somit als steuerbares Erwerbseinkommen. Konkret handle es sich nach innerstaatlichem Recht um Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit; vgl dazu Rz 34 LStR; BMF 4. 9. 2001, EAS 1924; 8. 4. 2002, EAS 2022; *Jakom/Laudacher*, EStG¹², § 3 Rz 12; *Ludwig*, Die Besteuerung von Stipendien und Beihilfen, FJ 2014, 193 (193 ff); *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 20 Rz 95; kritisch dazu *Schartel-Hlavenka*, ÖStZ 1996, 18 (18 ff), die für derartige Forschungsstipendien eine „Subsumierbarkeit unter die Einkunftsarten des EStG“ ausschließt.

³⁷⁾ So *Lang* in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 138 f; *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 20 Rz 2; *Reichold* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 20 Rz 3.

Ansatz gebietet die Subsumtion von Einkünften unter Art 20 OECD-MA, dass die Einkünfte auch einer „tatsächlichen“ Verteilungsnorm zugeordnet werden, wobei *Lang* Art 15 und 21 OECD-MA in Erwägung zieht. Dem gegenüber stimmen *Duss* und *Schmidjell-Dommes* überein, dass es sich bei Art 20 OECD-MA um eine *lex specialis*, sowohl zur selbständigen als auch zur unselbständigen Tätigkeit, handelt. Die Anwendbarkeit dieser Norm sei daher gegenüber den anderen Verteilungsnormen vorrangig zu prüfen.

Schmidjell-Dommes verweist iZm Postdocs, die nicht unter den Studentenbegriff des Art 20 OECD-MA subsumiert werden können, auf die mit Ungarn und den USA getroffenen Verständigungen.³⁸⁾ Diese ordnen Post-graduate-Stipendien explizit dem Auffangtatbestand des Art 21 OECD-MA zu.³⁹⁾ Praedocs sind im Unterschied zu Postdocs an einer Hochschule eingeschrieben, besuchen Lehrveranstaltungen und verfolgen ein Hochschulstudium (Doktorat). Damit erfüllen sie – zumindest nach dem allgemeinen Sprachgebrauch – die Tatbestandsmerkmale „Student“ und „Ausbildung“ des Art 20 OECD-MA und fallen wohl auch im Anwendungsbereich des DBA Österreich – USA und DBA Österreich – Ungarn unter Art 20.

Der vorliegende Fall und die angeführten Standpunkte verdeutlichen die Schwierigkeit der praktischen Anwendung des Art 20 OECD-MA und den damit einhergehenden Wunsch nach dessen Präzisierung.⁴⁰⁾

III. Studiengangsleitung an einer ausländischen Universität

1. Sachverhalt

Ein in Staat A ansässiger Steuerpflichtiger (P) wird im Rahmen eines freien Dienstvertrags mit der wissenschaftlichen Leitung des Doktoratsstudiums einer Universität in Staat B beauftragt. Dabei ist P auch für die Sicherung der Qualität des Studiengangs, die Auswahl der Dozierenden sowie die wissenschaftliche Betreuung der Studierenden verantwortlich. P hat keinerlei Befugnisse, die Universität zu verpflichten. Lehrveranstaltungen und Besprechungen finden an der Universität in Staat B statt, wo P über eigene Büroräumlichkeiten verfügt. P ist für die Entrichtung seiner Steuern und sonstigen Beiträge selbst verantwortlich, die Universität übernimmt keinerlei Haftung für Arbeitsunfälle oder Erkrankungen. Das Vertragsverhältnis ist zeitlich nicht befristet, für eine Vertragsbeendigung ist eine Frist von sechs Monaten vereinbart. Die Abgeltung der Tätigkeiten von P ist mit einem Pauschalbetrag gedeckelt, wobei P seine Leistungen erst in Rechnung stellen muss (maximal zwölf Teilbeträge). Reise- und Übernachtungskosten hat P selbst zu tragen. Die Übernahme von Lehrveranstaltungen und die Betreuung von Dissertationen werden gesondert abgerechnet. P ist gegenüber der Universität zur Treue verpflichtet. Zudem besteht eine Wettbewerbsklausel. Kernfrage ist, ob es sich bei der Studiengangsleitung um die Ausübung selbständiger (Art 7 oder 14 OECD-MA) oder unselbständiger Tätigkeit (Art 15 OECD-MA) handelt.

2. Diskussion

Sowohl *Canete* als auch *Schmidjell-Dommes* beurteilen Ps Vertragsverhältnis auf Grundlage des nationalen Rechts und erwägen danach eine Anwendung von Art 15

³⁸⁾ BMF 11. 1. 2002, 04 4842/1-IV/4/02; 30. 11. 2006, 010221/0623-IV/4/2006.

³⁹⁾ Fehlt es an einer solchen ausdrücklichen Verständigung, erachtete es das BMF im Jahr 2001 als denkbar, dass Post-graduate-Stipendien (konkret TMR-Stipendien) Art 15 OECD-MA unterfielen (BMF 4. 9. 2001, EAS 1924).

⁴⁰⁾ *Lang* spricht sich aufgrund der „Fülle an kaum lösbaren Auslegungsfragen“ für eine Streichung des Art 20 OECD-MA aus, siehe *Lang* in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 140. Vgl auch *Staringer/Binder*, Students and Business Apprentices According, in *Lang/Pistone/Rust/Staringer/Storck/Schuch*, The OECD Model Convention and its Update 2014 (2015) 99 (102 ff).

OECD-MA. Diese Vorgehensweise könnte aus Art 3 Abs 2 OECD-MA sowie den Ausführungen des OECD-MK abgeleitet werden.⁴¹⁾ Gemäß Art 3 Abs 2 OECD MA ist für die Interpretation von im Abkommen nicht definierten Ausdrücken das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten heranzuziehen, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Aus österreichischer Sicht wäre für Schmidjell-Dommes auf § 47 Abs 2 EStG⁴²⁾ Bedacht zu nehmen, der den Begriff der nichtselbständigen Tätigkeit im nationalen Steuerrecht konkretisiert.⁴³⁾

Lang sieht den Rückgriff auf innerstaatliches Recht allgemein und insbesondere im Hinblick auf den Begriff der „*unselbständigen Tätigkeit*“ kritisch.⁴⁴⁾ Als Begründung werden ua die mangelnde Identität der abkommensrechtlichen und originär innerstaatlichen Ausdrücke⁴⁵⁾ als auch die grundsätzliche Subsidiarität dieser Auslegungsmöglichkeit genannt.⁴⁶⁾ Zudem sei aufgrund der Systematik der DBA offenkundig, dass eine nationale Auslegung nur insofern geboten ist, als aus dem Abkommenszusammenhang nichts mehr gewonnen werden kann.⁴⁷⁾ Für die Beurteilung des Abkommenszusammenhangs ist auf ein gemeinsames nationales Vorverständnis der DBA-verhandelnden Staaten abzustellen.⁴⁸⁾ Dieses gemeinsame Vorverständnis sowie die Vornahme systematischer Abgrenzungen⁴⁹⁾ der einzelnen Tatbestände führen im Normalfall bereits zu eindeutigen Zuordnungen zu den einzelnen Verteilungsnormen.⁵⁰⁾ Dadurch ist der Rückgriff auf Definitionen des nationalen Rechts nicht mehr erforderlich.⁵¹⁾

Wird Art 15 OECD-MA ein gemeinsames internationales Vorverständnis zugrunde gelegt, ist eine unselbständige Tätigkeit anzunehmen, „wenn eine Person – der Arbeitnehmer – seine gesamte Arbeitskraft einer anderen Person – dem Arbeitgeber – zur Verfügung stellt und bei der Ausübung der Tätigkeit den Anordnungen und Weisungen des Arbeitgebers zu folgen verpflichtet ist“.⁵²⁾ Im Einzelfall sind das Ausmaß der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit des Arbeitnehmers sowie dessen fehlendes Unternehmerrisiko maßgeblich.⁵³⁾ Bloß in jenen Fällen, in denen eine eindeutige Zuordnung zu Art 14 oder 15 OECD-MA auch nach Berücksichtigung dieses gemeinsamen

⁴¹⁾ Tz 8.4 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA sieht bei unbestimmten abkommensrechtlichen Termini eine Beurteilung nach originär innerstaatlichem Recht des Quellen- bzw Tätigkeitsstaates vor; allgemein vgl Art 3 Abs 2 OECD-MA; Tz 32.3 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA sowie Tz 8.4 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA; Lang/Zieseritsch, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (34 ff).

⁴²⁾ Vgl auch VwGH 27. 6. 1989, 88/14/0112; Loukota/Jirousek in Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015) Art 15 Rz 42.

⁴³⁾ Vgl dazu die ständige Rechtsprechung des VwGH, zB 5. 10. 1994, 92/15/0230; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 2. 7. 2002, 99/14/0056.

⁴⁴⁾ Siehe zB Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer in DBA, 35.

⁴⁵⁾ So findet sich sowohl im österreichischen (§ 25 EStG) als auch im deutschen Einkommensteuerrecht (§ 19 dEStG) der Begriff der „*nichtselbständigen*“ Arbeit, während das OECD-MA von „*unselbständiger*“ Tätigkeit spricht.

⁴⁶⁾ Siehe Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer in DBA, 35.

⁴⁷⁾ So Lang, IWB 2011, 281 (287); Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Bumester/Endres/Debatin, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis: FS Debatin (1997) 283 (296); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 110; Gröhs/Herbst, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im nationalen Recht, ZfV 1986, 24 (24 ff).

⁴⁸⁾ Vgl dazu mwN Lang, IWB 2011, 281 (287 ff).

⁴⁹⁾ Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung³, Art 15 Rz 63 ff.

⁵⁰⁾ Siehe Art 3 Abs 2 OECD-MA („aus dem Zusammenhang nichts anderes gibt“).

⁵¹⁾ So zB Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (205); Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art 15 Rz 27.

⁵²⁾ Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art 15 Rz 27; Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 15 Rz 126.

⁵³⁾ Vgl Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer in DBA, 46; Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 14 Rz 6; Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art 14 Rz 12; zum fehlenden Unternehmerrisiko siehe auch VwGH 2. 7. 2002, 99/14/0056; 24. 9. 2003, 2000/13/0182.

Vorverständnisses nicht zweifelsfrei möglich ist, kann auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden.⁵⁴⁾ Die Anzahl derartiger Fälle sollte überschaubar sein.⁵⁵⁾

Canete erblickt im Arbeitsvertrag des P mehrere Anknüpfungspunkte, die eine eindeutige Subsumtion der Tätigkeit unter eine abkommensrechtliche Verteilungsnorm erschweren. Zunächst wertet er den Umstand, dass P selbst für seine Steuern aufkommt und im Falle eines Unfalls oder einer Erkrankung keine Haftungsübernahme durch die Universität erfolgt, sowie den Umstand, dass P die Universität *ex contractu* in keinerlei Hinsicht verpflichten kann, als Merkmale selbständiger Tätigkeit.⁵⁶⁾ Hingegen sprechen die Einbindung in den Universitätsbetrieb, das Wettbewerbsverbot sowie die Verpflichtung zur Treue für das Vorliegen von unselbständiger Tätigkeit iSd Art 15 OECD-MA. Dabei sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen maßgeblich, die Bezeichnung des Vertrags als „freier Dienstvertrag“ ist für die Qualifikation der Tätigkeit hingegen unwesentlich.⁵⁷⁾ Diese Tatsache ist insbesondere in Bezug auf Ps Zuständigkeiten – nämlich die Qualitätssicherung des Studiums einerseits und die Auswahl der Dozierenden andererseits – zu beachten, weil gerade diese Tätigkeiten üblicherweise faktisch Bindungswirkungen für die Universität entfalten. Im Ergebnis sieht *Canete* die Tätigkeit des P in einer wertenden Gesamtschau sowohl aus innerstaatlicher als auch aus abkommensrechtlicher Sicht als unselbständig iSd Art 15 OECD-MA an. *Eisgruber* und *Schmidjell-Dommes* stimmen im Ergebnis mit *Canete* überein.

Duss hingegen tendiert nach Abwägung der einzelnen Sachverhaltselemente aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung dazu, die Studiengangsleitung des P als selbständige Tätigkeit nach Art 7 oder 14 OECD-MA⁵⁸⁾ einzustufen. Da mit den Büroräumlichkeiten in Staat B und der Aufteilung zwischen Heimarbeit und der Arbeit in Staat B zudem der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff wohl erfüllt wird, ist nach *Duss* Art 7 oder 14 OECD-MA einschlägig. Art 14 OECD-MA erfordert in Abgrenzung zum Unternehmensgewinn nach Art 7 OECD-MA die persönliche Leistungserbringung durch den Steuerpflichtigen unter Einsatz seiner besonderen Kenntnisse und Fähigkeiten.⁵⁹⁾ Darüber hinaus sind jedenfalls all jene Tätigkeiten Art 14 OECD-MA zuzuordnen, die „eine bestimmte qualifizierte Ausbildung oder schöpferisch gestalterische Fähigkeiten“ erfordern.⁶⁰⁾

Im Falle eines Qualifikationskonflikts zwischen Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat betont *Schmidjell-Dommes* den Vorrang der Beurteilung durch den Tätigkeitsstaat.⁶¹⁾ Findet sich Österreich demzufolge in der Position des Ansässigkeitsstaates wieder, gelangt jene Verteilungsnorm zur Anwendung, die der Tätigkeitsstaat als einschlägig erachtet. Auch *Duss* und *Eisgruber* vertreten diese Meinung.

Die Ausführungen der Diskutanten zu Art 14 und 15 OECD-MA erfolgten unter der Annahme, bei der Universität handle es sich um eine private Bildungseinrichtung. Übt P die Tätigkeit als Studiengangsleiter hingegen an einer staatlichen Universität aus, so ist

⁵⁴⁾ Vgl mwN *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 15 Rz 27.

⁵⁵⁾ So *Lang* in *Bumester/Endres/Debatin*, FS Debatin, 283 (296); *Lang*, DBA und innerstaatliches Recht, 110.

⁵⁶⁾ Derartige Leistungen seitens des Arbeitgebers können als Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gewertet werden, ihr Fehlen schließt ein solches jedoch nicht automatisch aus; sinngemäß VwGH 29. 2. 2012, 2008/13/0087; 18. 12. 2013, 2009/13/0230 mwN.

⁵⁷⁾ Vgl auch österreichische Rechtsprechung in VwGH 5. 10. 1994, 92/15/0230; 2. 7. 2002, 99/14/0056.

⁵⁸⁾ Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000, da leg cit im Zuge dieses Updates aus dem OECD-MA gestrichen wurde (vgl FN 9); vgl zB DBA Deutschland – Schweiz, DBA Österreich – Deutschland, DBA Österreich – Liechtenstein, DBA Österreich – Schweiz, DBA Schweiz – Liechtenstein.

⁵⁹⁾ Vgl *Bendlinger/Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 14 Rz 7; *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 14 Rz 13.

⁶⁰⁾ *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 14 Rz 13.

⁶¹⁾ Siehe Tz 8.4 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.

nach *Canete* – der im vorliegenden Fall von einer selbständigen Tätigkeit ausgeht – Art 19 OECD-MA einschlägig.⁶²⁾ Art 19 OECD-MA liegt das sogenannte „*Kassenstaat-sprinzip*“⁶³⁾ zugrunde, das einem der beteiligten Vertragsstaaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht zuspricht. Gelangt Art 19 OECD-MA zur Anwendung, ist – so *Lang* – Art 23 OECD-MA, der nach dem OECD-MK eine Qualifikationsverkettung⁶⁴⁾ herbeiführt, nicht mehr anzuwenden. Daher stellt sich die Frage, ob bei derartigen Fallkonstellationen – nämlich im Falle unterschiedlicher Qualifikationen durch die Vertragsparteien – weiterhin der Auffassung des Tätigkeitsstaates zu folgen ist.

Schmidjell-Dommes sieht ebenso im Falle einer staatlichen Universität keinen Systemwechsel vorliegen.⁶⁵⁾ Art 19 OECD-MA sei ohnehin nur insoweit anwendbar, als es sich bei einer Tätigkeit ganz generell um unselbständige Tätigkeiten iSd Abkommens handelt. Auch müsste der Quellenstaat nachweisen, dass die entsprechende Leistung für den Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften erfolgt und aus den öffentlichen Kassen bezahlt wird. Gelingt dem Quellenstaat diese Darlegung, bedarf es folglich auch keiner Lösung über Art 23 OECD-MA mehr. Aus österreichischer Sicht ergeben sich daher auch bei staatlichen Universitäten keine Änderungen in der Beurteilung des Sachverhalts. Österreich würde – so *Schmidjell-Dommes* – der Qualifikation des Tätigkeitsstaates folgen. *Eisgruber* teilt diese Auffassung, wobei er Art 19 OECD-MA als *lex specialis* zu Art 15 OECD-MA sieht.⁶⁶⁾ Die Abgrenzung habe daher primär zwischen Art 7 OECD-MA und Art 15 OECD-MA und nicht etwa zwischen Art 7 OECD-MA und 19 OECD-MA zu erfolgen.

⁶²⁾ Vgl für das DBA Österreich – Liechtenstein *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 41.

⁶³⁾ Siehe dazu *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 11 ff.

⁶⁴⁾ „Als Qualifikationsverkettung bezeichnet man im Abkommensrecht die Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Auslegung von abkommensrechtlichen Begriffen durch den Quellen- bzw Tätigkeitsstaat“, so *Schulz-Trieglaff*, Zulässigkeit einer Qualifikationsverkettung auch ohne entsprechende abkommensrechtliche Anordnung in den Verteilungsnormen, IStR 2018, 341 (341); vgl Tz 32.3 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA.

⁶⁵⁾ Mitarbeiter von Universitäten sind (auch seit Erlangung ihrer Vollrechtsfähigkeit; vgl BMF 18. 11. 2008, EAS 3015; Erläss des BMF vom 24. 9. 2009, Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, 23) von dieser Bestimmung erfasst. Siehe *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 46.

⁶⁶⁾ Vgl dazu *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 8; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung³, Art 19 Rz 21.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print inkl. Online) 2019 EUR 295,- zzgl. MwSt. und Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1211 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-23 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x

Firmenbuchgericht: Handelsgericht Wien, ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Gesellschafter: Die Verlassenschaft nach Herrn Axel Jentzsch
(mit 99 %) und Mag. Andreas Jentzsch (mit 1 %)
Mag. Klaus Kornherr
Geschäftsführer: Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-19
Anzeigenverkauf und -beratung: E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Martin Moser, Tel.: +43 676 4103605
E-Mail: moser@mediaprojekte.at

Herstellung

jentzsch⁺
wir machen einfach drucken

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2019 inkl. Online Zugang und App

(29. Jahrgang 2019, Heft 1-12)

EUR 236,-

Statt EUR 295,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01 24 630-53

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.

AGB: www.lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: www.lindeverlag.at/datenschutz

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet.
Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.