

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Anna Binder / Isabel Vock

**Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses**

*Termination Payments*

Karoline Spies

**Darbietungen eines gemeinnützigen Orchestervereins**

*Performances by a Publicly Funded Orchestra*

Daniel W. Blum

**Bankenpaket und grenzüberschreitender Informationsaustausch**

*“Banking Package” and Cross-Border Exchange of Information*

Thomas Kühbacher

**Aufteilungsverbot für häusliche Arbeitszimmer**

*Non-Deductibility of Home Office Expenses*

Bernhard Renner

**Gemischt veranlasste Aufwendungen: Blick nach Deutschland**

*Mixed-Purpose Expenses: Comparison with Germany*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*



Linde

Anna Binder / Isabel Vock\*)

## Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses: Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung im Verhältnis zu Deutschland

### TERMINATION PAYMENTS: DOUBLE TAXATION AND DOUBLE NON-TAXATION IN RELATION TO GERMANY

As a recent judgment of the Austrian Supreme Administrative Court (Verwaltungsgerichtshof; VwGH) has shown, the Austrian VwGH and the German Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof; BFH) apply Art 15 para 1 of the OECD Model Convention differently with respect to termination payments. This may lead to double taxation or double non-taxation in cases involving both Austria and Germany. Anna *Binder* and Isabel *Vock* analyze this conflict and look into possible solutions.

#### I. Art 15 OECD-MA und Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses

##### 1. Anwendung von Art 15 OECD-MA

Bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte für Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit folgt das DBA Deutschland Art 15 OECD-MA. In den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmung fallen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen. Dazu zählen nach hM auch Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses, wie zB Abfertigungen, Gehaltsfortzahlungen oder Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot.<sup>1)</sup> Die deutsche und die österreichische Rechtsprechung gehen ebenfalls von der Anwendbarkeit von Art 15 OECD-MA aus. So hat der BFH bereits 1973 ausgesprochen, dass Abfindungen, die Arbeitnehmern anlässlich des vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienst gewährt werden, als Einkünfte nach Art 15 anzusehen sind.<sup>2)</sup> Daran hat der BFH auch in jüngerer Rechtsprechung festgehalten.<sup>3)</sup> Der VwGH musste sich erst 2015 mit Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses – konkret ging es um eine Entgeltfortzahlung – befassen und ist ebenfalls von der Anwendbarkeit von Art 15 ausgegangen.<sup>4)</sup>

##### 2. Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Kausalitätsprinzip

Während über die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art 15 auf Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses weitgehend Einvernehmen herrscht, kann die Zuweisung des Besteuerungsrechts in grenzüberschreitenden Sachverhalten Probleme

\*) Mag. Anna *Binder*, BSc. und Isabel *Vock*, LL.B. sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autorinnen danken Univ.-Prof. Dr. Alexander *Rust* und Dr. Daniela *Hohenwarter-Mayr* für die wertvollen Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

<sup>1)</sup> Vgl. OECD-Komm. Art 15 Rz 2.4 ff; *Tumpel/Jahn*, Termination of Employment, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), The OECD-Model-Convention and its Update 2014 (2015) 121 (123 ff); *De Broe* in *Reimer/Rust* (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> Vol II (2015) Art 15 Rz 39 ff; *Rust* in Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> Vol II, Art 21 Rz 29; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen* (Hrsg.), DBA (132. Lfg, 2016) Art 15 OECD-MA Rn 56e; aA aber *Prokisch* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen<sup>5</sup> (2015) Art 15 Rz 17c, für den es bei Abfindungen, sofern sie nicht explizit für bereits erbrachte Leistungen ausbezahlt werden, am direkten Zusammenhang mit der Arbeitsleistung mangelt und daher Art 21 und nicht Art 15 die einschlägige Verteilungsnorm ist; dieser Ansicht folgt auch *Runge*, Taxation of Employees Assigned to a Foreign Country from the German Point of View, SWI 2000, 503 (507). Für *Runge* werden Abfindungen nicht für eine Tätigkeit, sondern für die Aufgabe eines Rechtsanspruchs gezahlt.

<sup>2)</sup> BFH 18. 7. 1973, I R 52/69, BStBl II 1973, 757.

<sup>3)</sup> BFH 24. 2. 1988, I R 143/84; 10. 7. 1996, I R 83/95; 2. 9. 2009, I R 111/08; 24. 7. 2013, I R 8/13.

<sup>4)</sup> Vgl. VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

bereiten. Nach der Grundregel des Art 15 Abs 1 OECD-MA können Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen besteuert werden. Das Besteuerungsrecht kann aber unter gewissen Umständen auf den anderen Vertragsstaat übergehen. Dafür muss die Arbeit im anderen Vertragsstaat, der damit zum Tätigkeitsstaat wird, ausgeübt werden, und die Vergütung muss für diese Tätigkeit bezogen werden. Zentrales Merkmal für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ist damit, ob die Zahlung für eine im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit bezogen wird.

Zwischen den Bezügen aus nichtselbständiger Arbeit und der Arbeit im Tätigkeitsstaat muss daher eine kausale Beziehung bestehen (arg: „die dafür bezogenen Vergütungen“). Im Schrifttum wird vom *Kausalitätsprinzip* gesprochen.<sup>5)</sup> Im Zusammenhang mit Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses sind die Anwendung des Kausalitätsprinzips und damit die abkommenskonforme Zuweisung des Besteuerungsrechts allerdings schwierig, weil zum Zeitpunkt der Zahlung oftmals eine Tätigkeit im eigentlichen Sinne gar nicht mehr ausgeübt wird.<sup>6)</sup> Das Kausalitätsprinzip lässt Argumentationen in zwei Richtungen zu:

- Es kann einerseits argumentiert werden, dass die frühere Tätigkeit im Tätigkeitsstaat gerade kausal für die Bezüge anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ist und die Kriterien für eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat somit erfüllt sind.
- Andererseits kann aber auch argumentiert werden, dass für die Bezüge anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gerade keine Tätigkeit kausal ist und der Tätigkeitsstaat diese Bezüge daher nicht besteuern darf.

Im OECD-Kommentar wurde dieses Thema mit dem Update 2014 erstmals aufgegriffen. Die OECD differenziert zwischen verschiedenen Arten von Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses. Zahlungen, die bereits verrichtete Arbeit abgelten sollen, wie Boni für geleistete Tätigkeiten, sind kausal mit der Tätigkeit verknüpft und damit im Tätigkeitsstaat zu besteuern.<sup>7)</sup> Dasselbe gilt für gesetzliche oder vertragliche Abfindungen<sup>8)</sup> und Urlaubsentschädigungen.<sup>9)</sup> Bei Abfindungen soll nach Ansicht der OECD auf den (die) Tätigkeitsort(e) während der letzten zwölf Monate abgestellt werden. Auch Entgeltfortzahlungen während der Kündigungsfrist sind laut OECD kausal mit der Tätigkeit verbunden, egal ob der Steuerpflichtige während der Kündigungsfrist noch für den Arbeitgeber arbeitet oder nicht.<sup>10)</sup> Nur Zahlungen für ein Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot bezieht der Steuerpflichtige nach der Meinung der OECD demgegenüber nicht für eine Tätigkeit; das Besteuerungsrecht liegt beim Ansässigkeitsstaat.<sup>11)</sup>

Der BFH versteht das Kausalitätsprinzip – zunächst betreffend Abfindungen – genau anders.<sup>12)</sup> Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung<sup>13)</sup> wird eine Abfindung nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit bezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Damit besteht ein bloßer „Anlasszusammenhang“ zwischen der Zahlung und der ehemaligen Tätigkeit, der aufgrund des Abkommenswortlauts nicht ausreichen soll, um ein Besteue-

---

<sup>5)</sup> Vgl Ludwig, Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht, SWI 2013, 199 (199 ff); Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht (2015) I/1 Z 15 Rz 31 ff.

<sup>6)</sup> Vgl Tumpel/Jahn, Termination, in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck, OECD MC and its Update 2014, 126.

<sup>7)</sup> Vgl OECD-Komm 2014 Art 15 Rn 2.4.

<sup>8)</sup> Vgl OECD-Komm 2014 Art 15 Rn 2.7.

<sup>9)</sup> Vgl OECD-Komm 2014 Art 15 Rn 2.5.

<sup>10)</sup> Vgl OECD-Komm 2014 Art 15 Rn 2.6.

<sup>11)</sup> Vgl OECD-Komm 2014 Art 15 Rn 2.9.

<sup>12)</sup> Vgl auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 15 Rz 34.

<sup>13)</sup> Vgl BFH 24. 2. 1988, I R 143/84; 10. 7. 1996, I R 83/95; 2. 9. 2009, I R 111/08; 2. 9. 2009, I R 90/08; 24. 7. 2013, I R 8/13; anders noch BFH 18. 7. 1973, I R 52/69, BStBl II 1973, 757; siehe dazu auch Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen, DBA (132. Lfg, 2016) Art 15 OECD-MA Rn 79.

rungsrecht des Tätigkeitsstaates zu begründen.<sup>14)</sup> Der BFH fügt seiner Begründung oftmals hinzu, dass eine Abfindung keine für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit bezogene Vergütung sei.<sup>15)</sup> Auch die deutsche Finanzverwaltung<sup>16)</sup> und das deutsche Schrifttum<sup>17)</sup> haben sich dieser Auffassung angeschlossen.

Wie sich im Rechtsvergleich zeigt, teilt die Mehrzahl der Gerichtshöfe die Ansicht des BFH allerdings nicht. Eher wird vertreten, die Abfindung weise eine ausreichende Verbindung zur früheren Tätigkeit auf. Daher wird das Besteuerungsrecht für Abfindungen jenem Staat zugeordnet, in dem die Tätigkeit ausgeübt wurde.<sup>18)</sup>

### 3. Auslegung in Österreich

Das österreichische BMF sowie die hM folgen der Ansicht der OECD. Danach unterliegen Abfindungen als Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit in jenem Staat der Besteuerung, in dem die vorherige Arbeitsleistung erbracht wurde.<sup>19)</sup> Auch für den VwGH ist die frühere Tätigkeit kausal für Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses, die dementsprechend im Tätigkeitsstaat zu besteuern sind.

Der Gerichtshof hat sich vergangenes Jahr erstmals mit Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses auseinandergesetzt. Im konkreten Fall ging es um eine Entgeltfortzahlung bei Dienstfreistellung nach dem DBA Schweiz, das in Bezug auf nichtselbständige Arbeit dem OECD-MA folgt. Ein Schweizer Beschwerdeführer war bei einem Vorarlberger Unternehmen beschäftigt und wurde Anfang Mai 2010 unter Dienstfreistellung gekündigt. Sein Gehalt wurde bis Ende Jänner 2011 fortgezahlt, wobei er seit der Kündigung nicht mehr in Österreich anwesend war. Strittig war, ob Österreich als ehemaliger Tätigkeitsstaat nach Art 15 Abs 1 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht für die Entgeltfortzahlung ausüben konnte. Der VwGH hat bei der Entgeltfortzahlung einen besonderen Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit angenommen und daher Österreich und nicht der Schweiz das Besteuerungsrecht zugewiesen.

Für den VwGH war in der Entscheidung damit die frühere Tätigkeit im Tätigkeitsstaat kausal für die Entgeltfortzahlung: *„Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter ‚Gehaltsfortzahlung‘ bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungszahlungen nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinne des Kausalitätsprinzips keine für die Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft) während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund – ebenso wie die beschwerdegegenständliche Abgangsentschädigung – vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit und ihrer vertraglichen Abbildung. Damit besteht aber ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit, weil die Zahlungen – vergleichbar mit Abfindungszahlungen – ‚quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses darstellen‘ [...]. Dabei liegt es bei vertraglichen Ansprüchen im Gestaltungsspielraum der Vertragsparteien eines Dienstvertrages, ob sie für den Kündigungsfall eine*

---

<sup>14)</sup> Vgl zB BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; siehe dazu *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Art 15 OECD-MA Rn 79.

<sup>15)</sup> Vgl BFH 10. 7. 1996, I R 83/95.

<sup>16)</sup> Vgl dBMF-Schreiben vom 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532, Tz. 6.3.

<sup>17)</sup> Vgl zB *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Art 15 OECD-MA Rn 56e.

<sup>18)</sup> Vgl *Pötgens*, *The Allocation of severance payments under Art 15 of the OECD Model*, in *Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg), *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis* (2005) 117 mwN; *De Broe* in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* Vol II, Art 15 Rz 49 ff mwN.

<sup>19)</sup> Vgl EAS 385 vom 11. 2. 1994; EAS 1378 vom 17. 12. 1998; EAS 1412 vom 4. 2. 1999; EAS 2392 vom 9. 12. 2003; *Dommes*, *Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2012) 186; *Ludwig*, *SWI* 2013, 199 (200); *Loukota/Jirousek*, *Internationales Steuerrecht*, Z 15 Rz 33.

*höhere Abfindung oder eine längere Gehaltsfortzahlung vereinbaren. Eine unterschiedliche Besteuerungsfolge soll sich daraus gerade im Hinblick auf das Kausalitätsprinzip nicht ergeben.“<sup>20)</sup>*

## II. Auslegungskonflikt mit Deutschland

Vergleicht man die Positionen von BFH und VwGH, zeigt sich ein entgegengesetztes Verständnis bei der Abkommensanwendung auf Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses. Das kann in einem Fall betreffend Art 15 DBA Deutschland zu einem Auslegungskonflikt führen, der – anders als ein Qualifikationskonflikt – nicht auf Unterschieden im nationalen Recht beruht. Ist dabei Österreich der Tätigkeitsstaat, kann es zur Doppelbesteuerung kommen, weil nach der vom VwGH vorgegebenen österreichischen Auslegung Österreich als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses hat, wogegen dieses nach der vom BFH vorgegeben, deutschen Auslegung Deutschland als Ansässigkeitsstaat zusteht. Ist Deutschland der Tätigkeitsstaat, kann es demgegenüber zu doppelter Nichtbesteuerung kommen, weil nach deutscher Auslegung ausschließlich Österreich als Ansässigkeitsstaat, nach österreichischer Auslegung aber Deutschland als Tätigkeitsstaat besteuern darf und Österreich daher die Einkünfte als Ansässigkeitsstaat freizustellen hat.

Daran ändert auch nichts, dass die betreffende Entscheidung des VwGH zu einer Dienstfreistellung unter Entgeltfortzahlung und die ständige Rechtsprechung des BFH zu Abfindungen erging, denn der VwGH scheint nicht zwischen Abfindungen und Gehaltsfortzahlungen differenzieren zu wollen.<sup>21)</sup> Für den Gerichtshof sind Gehaltsfortzahlungen ausdrücklich mit Abfindungen „vergleichbar“. Aufgrund seiner Aussage, dass es allein aufgrund verschiedener vertraglicher Gestaltungsmöglichkeiten für Kündigungsfälle nicht zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen kommen soll,<sup>22)</sup> müsste der VwGH auch in Fällen, in denen anstatt einer Entgeltfortzahlung eine einmalige Abfindung vereinbart wird, zu demselben Ergebnis kommen.

Ein solcher Fall ist zurzeit beim VwGH anhängig.<sup>23)</sup> Darin geht es um das Besteuerungsrecht für eine Abfindung, die eine in Österreich ansässige Person für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit bezieht. Der zugrunde liegenden BFG-Entscheidung geht eine Entscheidung des in Deutschland zuständigen Finanzgerichts voraus, in der ein Besteuerungsrecht Deutschlands unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH verneint wurde. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen Abfindung und Tätigkeit.<sup>24)</sup> Das BFG kam in seiner Prüfung zu einem gegensätzlichen Ergebnis; das Besteuerungsrecht stehe wegen der Kausalität der Tätigkeit für die Abfindung Deutschland als Tätigkeitsstaat zu.<sup>25)</sup> Behält der VwGH daher – was nach der Entscheidung zu Entgeltfortzahlungen zu erwarten ist – seine Linie bei, sind Auslegungskonflikte nach dem DBA Deutschland vorprogrammiert.

## III. Lösungsmöglichkeiten des Auslegungskonflikts

### 1. Lösung mit Hilfe der bestehenden Konsultationsvereinbarung

Das österreichische und das deutsche Finanzministerium haben zur Auslegung von Art 15 DBA Deutschland eine Konsultationsvereinbarung beruhend auf Art 25 DBA

---

<sup>20)</sup> VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

<sup>21)</sup> Nach *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Art 15 OECD-MA Rn 79c, sollte auch in Deutschland keine solche Differenzierung vorgenommen werden; der BFH hatte sich aber bisher noch nicht mit Entgeltfortzahlungen auseinandersetzen.

<sup>22)</sup> Vgl VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

<sup>23)</sup> Ro 2014/15/0050.

<sup>24)</sup> Vgl FG München 12. 11. 2010, 8 K 858/08 (rechtskräftig), DStRE 2011, 1526.

<sup>25)</sup> Vgl BFG 26. 9. 2014, RV/3100253/2013.

Deutschland geschlossen.<sup>26)</sup> Danach soll der Tätigkeitsstaat unabhängig davon, wo sich der Arbeitnehmer im Zahlungszeitpunkt befindet, das Besteuerungsrecht für die „Arbeits-einkünfte“ haben, solange „die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind“. Dieser Grundsatz gilt aber nicht nur für Arbeitseinkünfte, sondern ausdrücklich auch für Gehaltsfortzahlungen, Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot sowie für Abfindungen und Urlaubsentschädigungen. Auch für diese Zahlungen soll jener Staat das Besteuerungsrecht haben, der das Besteuerungsrecht für die aktiven Arbeitseinkünfte hatte.<sup>27)</sup> Damit entschieden sich die Finanzministerien für die – spätestens seit dem Update 2014 des OECD-MA – international vorherrschende Auslegung des Kausalitätsprinzips, gleichzeitig aber auch gegen die Auslegung, die der BFH in ständiger Rechtsprechung vertritt.

Diese Konsultationsvereinbarung ist allerdings nicht geeignet, den Auslegungskonflikt zu lösen: Der BFH ist nämlich nicht an Konsultationsvereinbarungen gebunden.<sup>28)</sup> Daran hat sich auch dadurch nichts geändert, dass Konsultationsvereinbarungen in Deutschland nunmehr gem § 2 Abs 2 dAO durch Rechtsverordnungen umgesetzt werden können und keineswegs bloß Erlassqualität haben.<sup>29)</sup> Auch die Konsultationsvereinbarung mit Österreich ist durch eine solche auf § 2 Abs 2 dAO basierende Rechtsverordnung umgesetzt worden.<sup>30)</sup>

In Deutschland haben die Gerichte aber eine Verwerfungskompetenz für Rechtsverordnungen, wenn diese mit dem Gesetz, das sie eigentlich konkretisieren sollen, nicht übereinstimmen.<sup>31)</sup> Davon machte der BFH kürzlich bei einer Konsultationsvereinbarungs-Verordnung mit der Schweiz Gebrauch. In der Entscheidung vom 10. 7. 2015, I R 79/13, hatte sich der BFH mit einer Abfindung zu befassen, die eine im Zuflusszeitpunkt in der Schweiz ansässige Person für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit erhielt. Auch mit der Schweiz hat Deutschland eine Konsultationsvereinbarung abgeschlossen, die ua eine Vereinbarung betreffend Zahlungen anlässlich der Beendigung von Dienstverhältnissen enthält. Auch diese Konsultationsvereinbarung war mittels Rechtsverordnung gem § 2 Abs 2 dAO umgesetzt worden.<sup>32)</sup> Nach § 24 KonsVerCHEV steht das Besteuerungsrecht für eine Abfindung grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu. Eine Ausnahme besteht nur, wenn die Abfindung Versorgungscharakter hat.<sup>33)</sup> In der Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz haben sich

<sup>26)</sup> BMF 21. 12. 2010, Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 13. August 2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182, BMF-010221/3371-IV/4/2010.

<sup>27)</sup> BMF 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010.

<sup>28)</sup> Vgl zB BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; 11. 11. 2009, I R 15/09; zuletzt BFH 10. 6. 2015, I R 79/13; siehe dazu *Ismer*, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive? Zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA, IStR 2009, 336 (336 ff) mwN.

<sup>29)</sup> Der mit dem deutschen Jahressteuergesetz vom 8. 12. 2010, dBGBI I 2010, 1768 (1792) eingeführte § 2 Abs 2 dAO lautet folgendermaßen: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Konsultationsvereinbarungen nach Satz 1 sind einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.“

<sup>30)</sup> KonsVerAUTV, dBGBI I 2010, 2185.

<sup>31)</sup> Vgl *Drüen*, Bindungswirkung von Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen, IWB 2011, 360 (366 f) mwN; *Dederer in Maunz/Dürig* (Hrsg), Grundgesetz-Kommentar<sup>75</sup> (2015) Art 100 Rn 9 ff.

<sup>32)</sup> KonsVerCHEV, dBGBI I 2011, 2187 = BSTBl I 2011, 146.

<sup>33)</sup> Siehe § 24 Abs 1 KonsVerCHEV: „Ist einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, steht das Besteuerungsrecht entsprechend Artikel 18 des Abkommens dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. Für den Fall, dass der Arbeitnehmer in der Zeit vor dem Ausscheiden aus dem Dienst auch teils in dem Staat, in dem er ansässig ist, tätig war, ist die Abfindung zeitanteilig entsprechend der Besteuerungsordnung der Vergütungen aufzuteilen.“

die Finanzverwaltungen damit ebenso wie in der Konsultationsvereinbarung mit Österreich auf eine der ständigen Rechtsprechung des BFH widersprechende Auslegung geneigt.

Der BFH hat die KonsVerCHEV im zitierten Urteil kurzerhand „*verworfen*“. Nach Ansicht des BFH steht die Rechtsverordnung nämlich im Widerspruch mit dem Gesetz (Art 15 DBA Deutschland – Schweiz), das sie konkretisieren sollte. Die Rechtsverordnung hätte „*den Abkommenstext und damit die besagte Besteuerungsordnung für die betreffenden Einkünfte [verändert]*“.<sup>34)</sup> Für den BFH lässt der Abkommenstext nämlich „*für die Frage der Besteuerungsordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume*“.<sup>35)</sup> In Wahrheit verwirft der BFH § 24 KonsVerCHEV aber deshalb, weil die Bestimmung der vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auslegung von Art 15 Abs 1 OECD-MA – dem auch das DBA Deutschland – Schweiz nachgebildet ist – widerspricht und nicht weil sie mit dem Abkommenswortlaut unvereinbar wäre. Angesichts der Tatsache, dass die ständige Rechtsprechung des BFH im internationalen Vergleich eine Ausnahme darstellt, ist die Aussage, für eine andere als die vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretene Auslegung bestünden „*keine Spielräume*“, zumindest verwundernd.<sup>36)</sup> Für die Problematik des Auslegungskonflikts zwischen Deutschland und Österreich bedeutet dies schlussendlich aber, dass die Konsultationsvereinbarung nicht zu einer Lösung führen wird.<sup>37)</sup>

## 2. Lösung unter Rückgriff auf Art 15 Abs 4 DBA Deutschland?

Führt der Auslegungskonflikt zu doppelter Nichtbesteuerung, könnte möglicherweise Art 15 Abs 4 DBA Deutschland Abhilfe schaffen. Danach gilt „*[f]ür Zwecke dieses Artikels [...] die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.*“ Es handelt sich um eine *Subject-to-Tax*-Klausel, die eine doppelte Nichtbesteuerung verhindern soll, indem das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird.<sup>38)</sup> Art 15 Abs 4 DBA Deutschland wird allerdings durch Abs 7 des Protokolls zum DBA dahingehend konkretisiert, dass Vergütungen dann als besteuert gelten, wenn sie im anderen Vertragsstaat „*steuerlich erfasst*“ sind. Nach hM sind die Bezüge jedoch bereits dann steuerlich erfasst, wenn der Vertragsstaat Kenntnis über den Steuerertragsbestand hat. Die Klausel beschränkt sich somit auf jene Fälle, in denen in gesetzeswidriger Weise keine Steuer gezahlt wird.<sup>39)</sup> Deutschland steht aufgrund seines innerstaatlichen Rechts ein Besteuerungsrecht für Bezüge anlässlich der Beendigung von Dienstverhältnissen zu. Es erachtet sich aber durch das DBA oder, genau genommen, durch seine Auslegung des DBA in seinem Besteuerungsrecht beschränkt. Im Schrifttum wird vertreten, dass dies kein Anlass für die Anwendung von Art 15 Abs 4 DBA Deutschland ist.<sup>40)</sup> Ebenso vertrat auch der UFS in einer Entscheidung, dass die

<sup>34)</sup> BFH 10. 6. 2015, I R 79/13; vgl. IStR 2015, 785 mit Anmerkung *Lehner*.

<sup>35)</sup> BFH 10. 6. 2015, I R 79/13.

<sup>36)</sup> Vgl. *Schröder*, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, IStR 2009, 48 (50), der ebenfalls die Ansicht vertritt, dass eine Konsultationsvereinbarung in welcher das Besteuerungsrecht für Abfindungen dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zugeordnet wird, nicht dem Abkommenswortlaut widerspricht (er bezieht sich dabei zwar auf das DBA Deutschland – Belgien, dieses ist aber im Wesentlichen mit dem Wortlaut des OECD-MA ident).

<sup>37)</sup> Daran ändert auch die jüngste Entscheidung des BVerfG vom 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, zur Zulässigkeit von *Treaty Overrides* nichts (siehe dazu *Lehner*, Treaty Override ist nicht verfassungswidrig, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG v. 15. 12. 2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 217 [220]).

<sup>38)</sup> Vgl. *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Österreich Art 15 Rn 7.

<sup>39)</sup> Vgl. *Schilcher/Stefaner*, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art 15 DBA-Deutschland, SWI 2005, 5 (10 ff); *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Österreich Art 15 Rn 8.

<sup>40)</sup> Vgl. *Wassermeyer/Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Österreich Art 15 Rn 9; *Schilcher/Stefaner*, SWI 2005, 5 (10).

*Subject-to-Tax-Klausel nicht anzuwenden ist, „wenn der Tätigkeitsstaat das Nichtbestehen eines Besteuerungsrechtes aus dem Abkommensrecht selbst abgeleitet hat“.*<sup>41)</sup> Genau das ist bei Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses aber der Fall. Eine Lösung nach Art 15 Abs 4 DBA Deutschland würde daher nach ganz hM ausscheiden.<sup>42)</sup>

### 3. Lösung unter Rückgriff auf Art 28 DBA Deutschland?

#### 3.1. Fälle doppelter Nichtbesteuerung

Fälle doppelter Nichtbesteuerung könnten unter Rückgriff auf Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland gelöst werden. Gemäß Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland kann der Ansässigkeitsstaat nämlich anstatt der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode anwenden *„wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden.“*

Für die Anwendung dieses Methodenwechsels muss die Niedrig- oder Nichtbesteuerung dem Wortlaut nach darauf zurückzuführen sein, dass die Einkünfte entweder verschiedenen Abkommensbestimmungen oder verschiedenen Personen zugeordnet werden. Zu beantworten ist, was unter *„verschiedenen Abkommensbestimmungen“* genau zu verstehen ist. Wären mit *„Abkommensbestimmungen“* Artikel gemeint, würde die Anwendung von Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland auf Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses scheitern, weil sich das Problem innerhalb des Art 15 bewegt. Für beide Vertragsstaaten steht die Zuordnung zu Art 15 außer Streit; Uneinigkeit herrscht „nur“ über dessen Auslegung.<sup>43)</sup> Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland ist eine solche Einschränkung jedoch nicht zu entnehmen. Dem Wortlaut nach kommt es gerade nicht auf die Zuordnung zu verschiedenen Artikeln, sondern zu *„verschiedenen Abkommensbestimmungen“* an. Eine Abkommensbestimmung ist aber jeglicher Bestandteil des Abkommens, der eine eigenständige materielle Rechtsfolge vorsieht, wie zB Absätze desselben Artikels.<sup>44)</sup> Auch einzelne Sätze oder gar Teilsätze desselben Absatzes sind als Abkommensbestimmungen zu qualifizieren, sofern sie eigenständige Rechtsfolgen vorsehen. Ansonsten wäre alleine der Aufbau des Abkommens dafür entscheidend, ob Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland zur Anwendung kommen kann. In Art 15 Abs 1 DBA Deutschland führen Satz 1 und 2 eigenständige Rechtsfolgen herbei. Art 15 Abs 1 Satz 1 und Art 15 Abs 1 Satz 2 sind daher eigenständige und damit verschiedene Abkommensbestimmungen gem Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland. Eine andere Auffassung wäre auch mit dem Zweck des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland, Fälle doppelter Nichtbesteuerung möglichst zu vermeiden, nicht vereinbar.

Als weitere Voraussetzung soll der Methodenwechsel erst dann anwendbar sein, wenn sich der Konflikt nicht durch ein Verfahren nach Art 25 regeln lässt.<sup>45)</sup> Dahinter verbirgt

---

<sup>41)</sup> UFS 13. 2. 2008, RV/0401-L/07; wohl anders, aber ohne Begründung UFS 11. 9. 2012, RV/0798-W/11.

<sup>42)</sup> Vgl insbesondere auch Lang, Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015 198 (200 ff).

<sup>43)</sup> So die Argumentation des Steuerpflichtigen in BFG 26. 9. 2014, RV/3100253/2013.

<sup>44)</sup> Vgl UFS 11. 9. 2012, RV/0798-W/11; BFG 26. 9. 2014, RV/3100253/2013; siehe dazu dazu Stefaner in Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen, DBA (132. Lfg, 2016) Österreich Art 28 Rn 3; aA Schmidt/Weggenmann in Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg), Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar<sup>21</sup> (2010) Art 23A/B OECD-MA Rz 160.

<sup>45)</sup> Nach Gassner ist die „Unregelbarkeit“ per Verfahren nach Art 25 DBA Deutschland allerdings überhaupt kein zusätzliches Tatbestandsmerkmal für den Methodenwechsel. Er geht dabei davon aus, dass



sich der Auftrag an die Vertragsstaaten, Konflikte primär im Wege eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens zu lösen. Unter Art 25 DBA Deutschland sind dabei mehrere eigenständige Lösungsmechanismen für Konflikte, die sich bei der Anwendung des Abkommens ergeben, zusammengefasst. Art 25 Abs 1 und 2 regelt das Verständigungsverfahren, einen Mechanismus zur Lösung von Konflikten durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten im Einzelfall. Art 25 Abs 3 sieht die Möglichkeit zur Durchführung von Konsultationsverfahren vor, die darauf gerichtet sind, eine Lösung für eine Vielzahl von Fällen zu finden.<sup>46)</sup> Für Fälle, in denen sich Auslegungsschwierigkeiten nicht durch eines der eben beschriebenen Verfahren ausräumen lassen, gibt es in Art 25 Abs 5 noch die Möglichkeit zur Durchführung eines Schiedsverfahrens. In Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland wird pauschal auf ein „Verfahren nach Art 25“ und nicht auf einen speziellen Konfliktlösungsmechanismus nach Art 25 Abs 1 und 2, Art 25 Abs 3 oder Art 25 Abs 5 verwiesen. Dementsprechend stehen sowohl eine erfolgte Regelung im Wege eines Verständigungsverfahrens als auch im Wege eines Konsultationsverfahrens oder im Wege eines Schiedsverfahrens dem Methodenwechsel entgegen.<sup>47)</sup> Ein Verständigungsverfahren kann jedoch nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt werden, was in Fällen doppelter Nichtbesteuerung nicht zu erwarten ist.<sup>48)</sup> Wohl auch deshalb wird in den jüngeren von Deutschland abgeschlossenen DBA nur mehr auf die Regelbarkeit durch ein Konsultationsverfahren abgestellt.<sup>49)</sup>

Nun beruht die zwischen Österreich und Deutschland abgeschlossene Konsultationsvereinbarung auf einem Verfahren nach Art 25 Abs 3 DBA Deutschland. Zur Frage der Behandlung von Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses hat es damit grundsätzlich ein Verfahren nach Art 25 auf Verwaltungsebene gegeben. Faktisch konnte der Konflikt aber trotz positiven Abschlusses eines Konsultationsverfahrens noch nicht gelöst werden, weil die Rechtsprechung eben nicht an diese Vereinbarung gebunden ist.<sup>50)</sup> Fraglich ist, ob der Methodenwechsel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland auch in diesem Fall greift.

Im deutschen Schrifttum wird als Voraussetzung für die Anwendung von Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland oder entsprechenden *Switch-over*-Klauseln ausdrücklich auf das Vorliegen eines gescheiterten Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens abgestellt.<sup>51)</sup> Das entspricht dem Sinn der Voraussetzung der „Unregelbarkeit“ durch ein Verfahren nach Art 25, der darin liegt, den Methodenwechsel nicht vorschnell zur Anwendung kommen zu lassen. Erst, wenn eine Einigung auf Behördenebene gescheitert ist, soll darauf zurückgegriffen werden können. Betreffend die Anwendung des DBA Deutschland auf

Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland nur bei Konflikten zur Anwendung kommt, die auf Unterschieden im nationalen Recht basieren und die ihrer Natur nach nicht per Verständigungsverfahren geregelt werden können (vgl. *Gassner*, Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen [Art 28 DBA-Entwurf], in *Gassner/Lang/Lechner* [Hrsg], Das neue Doppelbesteuerungsabkommen nach dem DBA Deutschland [1999] 269 [278]). Offen bleibt dabei, wie sich diese Einschränkung aus dem Wortlaut des Art 28 DBA Deutschland ableiten lässt.

<sup>46)</sup> Vgl. *Eilers* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Art 25 OECD-MA Rn 4 f.

<sup>47)</sup> Auch Art 25 Abs 5 DBA Deutschland muss daher vom Verweis in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland erfasst sein (vgl. *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA [132. Lfg, 2016] Österreich Art 28 Rn 6); siehe dazu *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar (2013) Art 23A/B Rz 96, die darauf hinweisen, dass die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht von Amts wegen eingeleitet werden kann und es kaum vorstellbar ist, dass ein Steuerpflichtiger in einem möglichen Fall von doppelter Nichtbesteuerung ein solches Verfahren anstreben wird.

<sup>48)</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Art 23A/B Rz 96.

<sup>49)</sup> Vgl. zB Art 23 Abs 1 lit e sublit aa DBA Deutschland – Großbritannien 2010.

<sup>50)</sup> Vgl. dazu allgemein *Eilers* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA (132. Lfg, 2016) Art 25 OECD-MA Rn 62 f.

<sup>51)</sup> Vgl. *Schmidt/Weggenmann* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, ASiG DBA<sup>21</sup>, Art 23A/B OECD-MA Rz 161; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Art 23A/B Rz 96; *Schafitzl*, Switch over-Klauseln, in *Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung* (2015) Rn 10.

Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses wurde eine Konsultationsvereinbarung erfolgreich abgeschlossen. Von einem Scheitern kann nicht die Rede sein. Stellt man daher auf das Scheitern der Konsultationsvereinbarung als zwingende Voraussetzung für den Methodenwechsel ab, kann Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland hier nicht zur Anwendung kommen. Diese Auslegung wäre auch vom Wortlaut gedeckt, weil dort Konflikt und Unregelbarkeit durch Konsultationsvereinbarung miteinander verbunden sind (arg: Unregelbarkeit des Konflikts *durch* ein Verfahren nach Art 25).

Auch das Wesen des Verfahrens nach Art 25 könnte gegen den Methodenwechsel ins Treffen geführt werden. Eine Einigung durch ein Verfahren nach Art 25 kann immer nur auf Behördenebene stattfinden. Es liegt in der Natur von Verständigungs- oder Konsultationsverfahren, dass die Rechtsprechung dadurch nicht gebunden werden kann. Das ist nur der Fall, wenn dies ausdrücklich nach innerstaatlichem Recht vorgesehen wird.<sup>52)</sup> Wenn in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland daher die „Regelbarkeit“ durch ein Verfahren nach Art 25 verlangt wird, kann damit nur die Erzielung einer Einigung auf Behördenebene gemeint sein, weil den Konfliktlösungsmechanismen des Art 25 eine generelle Bindungswirkung eben nicht zu entnehmen ist.<sup>53)</sup> Das bedeutet, nur wenn bereits eine Einigung auf Verwaltungsebene scheitert, ist das Erfordernis der „Unregelbarkeit“ erfüllt und der Anwendungsbereich von Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland eröffnet. Ob der Konflikt damit auch faktisch geregelt ist – insofern, als die Gerichte die Konsultationsvereinbarung einhalten –, liegt außerhalb des Einflussbereichs eines Verfahrens nach Art 25. Der Verweis auf Art 25 würde ins Leere laufen, wenn es eigentlich auf die Konfliktlösung durch rechtskräftige Gerichtsentscheidung ankäme. Umgelegt auf einen Fall betreffend Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses, hat eine Regelung des Konflikts durch ein Verfahren nach Art 25 stattgefunden. Die Voraussetzungen für den Methodenwechsel liegen daher auf den ersten Blick nicht vor.

*Ismer* räumt allerdings ein, dass es in Fällen, in denen es bindende Gerichtsentscheidungen gibt, von denen die Finanzverwaltungen nicht abweichen können, gar kein Verständigungsverfahren hätte geben dürfen.<sup>54)</sup> Nun war den Behörden die ständige Rechtsprechung des BFH bereits vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung im Jahr 2010 bekannt. Zumindest den deutschen Behörden hätte also bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Konsultationsvereinbarung am 13. 8. 2010 bewusst sein müssen, dass der Auslegungskonflikt durch eine der ständigen Rechtsprechung des BFH widersprechende Konsultationsvereinbarung nicht beseitigt werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt muss der Konflikt aber als „unregelbar“ angesehen werden, womit die Voraussetzung für den Methodenwechsel erfüllt wäre.

Ein anderes Ergebnis wäre auch im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Methodenwechsels widersinnig: Die „Unregelbarkeit“ des Konflikts durch ein Verfahren nach Art 25 wird deshalb gefordert, damit die Vertragsstaaten nicht nach Belieben auf den Methodenwechsel zurückgreifen können. Dieser soll erst das allerletzte Mittel zur Verhinderung von Nicht- oder Niedrigbesteuerung sein, wenn eine Konfliktlösung auf Behördenebene gescheitert ist.<sup>55)</sup> Nach dem Willen der Vertragsparteien soll also keiner der

---

<sup>52)</sup> Vgl *Ismer*, IStR 2009, 366 (367 f); aA zu Konsultationsvereinbarungen *Schröder*, IStR 2009, 48 (48 ff).

<sup>53)</sup> Nur wenn zur Konfliktlösung ein Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland gewählt wird, kann der Schiedsspruch eine Bindung auch der nationalen Gerichte nach sich ziehen. Da das Schiedsverfahren aber nur auf Antrag einer Partei durchgeführt werden kann, scheidet diese Möglichkeit im Fall von Niedrig- oder Nichtbesteuerung wohl aus.

<sup>54)</sup> Vgl *Ismer* in Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup>, Art 25 Rz 52.

<sup>55)</sup> Im deutschen Schrifttum wurde kritisiert, dass der Methodenwechsel durch die Voraussetzung der Durchführung eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens ein „zeitaufwendiges und schwerfälliges“ Instrument ist (vgl mwN *Schafflitzl*, Switch over-Klauseln, in Festgabe Wassermeyer, Rn 10). Deutschland hat 2013 seine Verhandlungsgrundlage für DBA geändert und fordert die Unregelbarkeit durch ein Verfahren nach Art 25 nur mehr in Fällen von Doppelbesteuerung (vgl *Rotter/Welz/Lammers*, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA [2014] 359 f).

beiden Staaten den Methodenwechsel eigenmächtig und vorschnell anwenden können. In einem Fall betreffend Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses ist der Methodenwechsel aber jedenfalls das allerletzte Mittel zur Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung, da offensichtlich nicht einmal ein erfolgreiches Konsultationsverfahren Abhilfe schaffen konnte.

Der BFH hat in einem Fall betreffend das DBA Deutschland – USA (alte Fassung) zudem entschieden, dass bei Aussichtslosigkeit des Verständigungsverfahrens auf die *Pro-forma*-Durchführung eines solchen verzichtet werden kann. In diesem Fall muss die Aussichtslosigkeit aber durch eine förmliche Entscheidung der Behörde festgestellt werden.<sup>56)</sup> Genauso wie der BFH ein Verfahren nach Art 25 nicht verlangt, wenn das offensichtlich nicht zielführend ist,<sup>57)</sup> sollte die Anwendung von Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland möglich sein, wenn es zwar ein Verfahren gegeben hat, der Konflikt damit aber nicht gelöst werden konnte. Der Schwerpunkt bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen für den Methodenwechsel vorliegen, sollte nicht auf die „Unregelmäßigkeit“ durch ein Verfahren nach Art 25, sondern auf das Vorliegen eines Konflikts gelegt werden.<sup>58)</sup> Eine andere Auffassung kann nicht im Sinne der Vertragsparteien gelegen sein. Diese haben extra für die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung eine (eigene) Bestimmung ins DBA aufgenommen, zu der es keine Parallelen im OECD-MA gibt. Der Verweis auf Art 25 muss daher so verstanden werden, dass zwar auf diese Verfahren zurückgegriffen werden muss, es aber letztendlich auf die tatsächliche Konfliktlösung im Einzelnen ankommt. Ist eine Lösung des Auslegungskonflikts nicht möglich, verhindert der Methodenwechsel nach Art 28 schlussendlich doppelte Nicht- oder Niedrigbesteuerung.

### 3.2. Fälle von Doppelbesteuerung

Für Fälle von Doppelbesteuerung, die immer dann entstehen können, wenn Deutschland der Ansässigkeitsstaat und Österreich der Tätigkeitsstaat ist, bietet Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland indessen keine Handhabe, da diese Bestimmung ausdrücklich nur auf Fälle von Niedrigbesteuerung oder Nichtbesteuerung anwendbar ist. Dafür gibt es mit Art 28 Abs 3 eine eigene Bestimmung: „Wenn die vorstehenden Bestimmungen zur Doppelbesteuerung führen, konsultieren die zuständigen Behörden einander nach Art 25 Absatz 3, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.“

Die Reichweite des Verweises auf die „vorstehenden Bestimmungen“ ist unklar. Der Verweis bezieht sich vordergründig nur auf Art 28 Abs 1 und Abs 2.<sup>59)</sup> Es ist aber schwer vorstellbar, dass die Anwendung des Methodenwechsels in Art 28 Abs 1 zu Doppelbesteuerung führt. Demgegenüber berechtigt Art 28 Abs 2 den Ansässigkeitsstaat in Fällen von unfairem Steuerwettbewerb und missbräuchlichen Gestaltungen zur Anwendung seiner nationalen Rechtsvorschriften zur Abwehr von Steuerumgehung, was durchaus zu Doppelbesteuerung führen kann. Während *Gassner* sowohl Art 28 Abs 1 als auch Abs 2 vom Verweis umfasst sah, muss dieser nach *Stefaner* gedanklich auf Art 28 Abs 2 DBA Deutschland reduziert werden.<sup>60)</sup>

Die Beschränkung des Verweises im Schrifttum auf die Art 28 Abs 3 DBA Deutschland direkt vorangehenden Absätze ist keinesfalls zwingend. Art 28 Abs 3 DBA Deutschland bezieht sich ausdrücklich auf eine Mehrzahl von Bestimmungen. Unter die „vorstehenden Bestimmungen“ fallen aber nicht zwangsläufig nur Art 28 Abs 1 und 2, sondern die ge-

---

<sup>56)</sup> Vgl BFH 28. 4. 2010, I R 81/09; siehe dazu *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Art 23A/B Rz 96.

<sup>57)</sup> Vgl BFH 28. 4. 2010, I R 81/09.

<sup>58)</sup> Auch das BFG stellte im Erkenntnis vom 26. 9. 2014, RV/3100253/2013, nur darauf ab, dass das Ergebnis – doppelte Nichtbesteuerung – verwirklicht wird.

<sup>59)</sup> So auch *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 285f.

<sup>60)</sup> Vgl *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen*, DBA [132. Lfg, 2016] Österreich Art 28 Rn 17.

samt den vorangegangenen Bestimmungen des DBA. Art 28 Abs 3 kann als generelle Anforderung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, die sich durch die Anwendung des Abkommens ergibt, verstanden werden.

Nach diesem Verständnis ergänzt Art 28 Abs 3 DBA Deutschland Art 25 Abs 3 DBA Deutschland insofern, als Art 28 Abs 3 die Durchführung eines Konsultationsverfahrens in Fällen von Doppelbesteuerung zwingend anordnet.<sup>61)</sup> Sobald ein Fall eintritt, in dem Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses doppelt besteuert würden, müssten Österreich und Deutschland damit ein Konsultationsverfahren einleiten. Das entspricht auch dem ganz grundsätzlichen Zweck des Abkommens, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Da Art 28 Abs 3 zukunftsbezogen und kausal (*wenn-dann*) formuliert ist, müsste wohl auch dann ein Konsultationsverfahren durchgeführt werden, wenn bereits eine Konsultationsvereinbarung zu diesem Thema besteht. Das Auftreten von Doppelbesteuerung ist aber ohnehin ein Zeichen dafür, dass die bestehende Konsultationsvereinbarung nicht funktioniert.

Es ist allerdings offen, ob die Behörden bei neuerlicher Verhandlung zu einem Ergebnis kämen. Schließlich wäre es für die deutschen Behörden schwer vertretbar, noch einmal eine Vereinbarung abzuschließen, die der ständigen Rechtsprechung des BFH widerspricht. Für die österreichischen Behörden ist es kaum möglich, sich auf die Ansicht des BFH zu verständigen, insbesondere da es nun auch österreichische Rechtsprechung zu diesem Thema gibt. Über Art 28 Abs 3 iVm Art 25 Abs 3 DBA Deutschland kann die Doppelbesteuerung daher nicht beseitigt werden. Ein Fall von Doppelbesteuerung unterscheidet sich vom umgekehrten Fall aber insofern, als es hier auch im Interesse des Steuerpflichtigen gelegen ist, den Konflikt zu lösen. Der Steuerpflichtige könnte daher ein Verständigungsverfahren nach Art 25 Abs 1 und 2 und, wenn sich die Behörden dennoch innerhalb von drei Jahren nicht einigen, ein Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland beantragen.

#### IV. Zusammenfassung

Bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gem Art 15 Abs 1 OECD-MA wird darauf abgestellt, ob die frühere Tätigkeit kausal für den Bezug war. Für den BFH ist das gerade nicht der Fall. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist vielmehr die Beendigung und nicht die frühere Tätigkeit kausal für diese Bezüge. Der BFH weist daher regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Der VwGH folgt in einer jüngeren Entscheidung der Gegenansicht, wonach gerade die frühere Tätigkeit kausal für die Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses ist. Dieser Auslegungskonflikt ist insbesondere in Bezug auf das DBA Deutschland, das für Einkünfte aus Art 15 die Befreiungsmethode vorsieht, brisant: Ist Österreich Tätigkeitsstaat und Deutschland Ansässigkeitsstaat, kann es zur Doppelbesteuerung kommen, weil nach deutscher Auslegung der Ansässigkeitsstaat, also Deutschland, und nach österreichischer Ansicht der Tätigkeitsstaat, also Österreich, besteuern darf. Im umgekehrten Fall, ist also Deutschland Tätigkeitsstaat und Österreich der Ansässigkeitsstaat, kann es zu doppelter Nichtbesteuerung kommen, weil nach deutscher Auslegung der Ansässigkeitsstaat, in dem Fall Österreich, besteuern darf, nach österreichischer Ansicht aber der Tätigkeitsstaat, also Deutschland, das Besteuerungsrecht hat.

Eine einfache Lösung für den Auslegungskonflikt gibt es nicht: An die auf Verwaltungsebene getroffene Konsultationsvereinbarung dürfte sich der BFH nicht als gebunden erachten, wie ein jüngerer Fall mit der Schweiz belegt hat. Im DBA Deutschland selbst gibt es mit Art 15 Abs 4 und Art 28 Abs 1 lit a Vorschriften zur Vermeidung von doppelter

---

<sup>61)</sup> Vgl. Gassner in Gassner/Lang/Lechner, DBA Deutschland, 286.

Nichtbesteuerung. Dem Rückgriff auf Art 15 Abs 4 steht aber die durchaus erfolgte Erfassung der Bezüge im Tätigkeitsstaat entgegen. Ein Rückgriff auf den Methodenwechsel nach Art 28 Abs 1 lit a sollte demgegenüber möglich sein. Damit kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses im Einzelfall verhindert werden. Führt der Auslegungskonflikt zu Doppelbesteuerung, sieht Art 28 Abs 3 DBA Deutschland zwar die neuerliche Durchführung eines Konsultationsverfahrens vor, es ist allerdings fraglich, ob dieses zu einem erfolgreichen Abschluss gebracht werden kann. Dem Steuerpflichtigen bleibt dann noch die Möglichkeit, ein Verständigungsverfahren einzuleiten, das in ein Schiedsverfahren vor dem EuGH übergehen kann. Damit dürften Fälle von Doppelbesteuerung zumindest im Einzelfall gelöst werden können.

Vor diesem Hintergrund ist die anhängige Entscheidung des VwGH (Ro 2014/15/0050) mit Spannung zu erwarten, in der sich der Gerichtshof mit der Auslegung des Kausalitätsprinzips sowie mit Art 28 Abs 1 lit a und Art 15 Abs 4 DBA Deutschland befassen wird. Führt der Gerichtshof seine in 2012/15/0128 eingeschlagene Rechtsprechungslinie fort und weist das Besteuerungsrecht für die entscheidungsgegenständliche Abfindung dem Tätigkeitsstaat zu, kommt es zu einem Auslegungskonflikt mit Deutschland. Der VwGH müsste dann – wie bereits das BFG im Vorverfahren – eine Lösung des Auslegungskonflikts nach Art 15 Abs 4 oder Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland erwägen.

Doppelte Nichtbesteuerung von Bezügen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nach dem DBA Deutschland kann also aller Voraussicht nach über den Methodenwechsel und Doppelbesteuerung im Wege eines vom Steuerpflichtigen eingeleiteten Verständigungsverfahrens vermieden werden. Mit diesen Instrumenten werden aber jeweils nur die Konsequenzen des Auslegungskonflikts im Einzelfall, der Konflikt an sich wird aber nicht beseitigt. Eine endgültige Lösung des Auslegungskonflikts betreffend Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses könnte nur durch die Aufnahme einer einheitlichen Auslegung ins Protokoll zum DBA Deutschland erreicht werden.

---

## Keine verwaltungsstrafrechtliche Verantwortlichkeit von ständigen Vertretern ausländischer Aktiengesellschaften

**Entscheidung:** VwGH 16. 3. 2016, Ra 2014/05/0002.

**Normen:** § 254 Abs 2 AktG; § 9 VStG.

Für die Einhaltung von Verwaltungsvorschriften durch juristische Personen ist grundsätzlich verwaltungsstrafrechtlich verantwortlich, wer zur Vertretung nach außen berufen ist. Ein Prokurist ist entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH mangels Organstellung jedenfalls nicht als zur Vertretung nach außen Berufener iSd § 9 Abs 1 VStG einzustufen. Aktiengesellschaften mit Hauptverwaltung in einem Drittstaat und Zweigniederlassung im Inland haben zumindest eine Person zur ständigen (gerichtlichen und außergerichtlichen) Vertretung zu bestellen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. In der vorliegenden Entscheidung ging es um die Frage, ob solche Personen aufgrund ihrer Vertretungsbefugnis verwaltungsstrafrechtlich verantwortlich sind. Der VwGH verneinte dies: Ständige Vertreter werden mit Beststellungsakt der ausländischen Gesellschaft bestellt. Damit werden sie jedoch nicht zu Organen der Gesellschaft, sondern zu rechtsgeschäftlichen Vertretern. Wie auch Prokuristen sind sie daher nicht – wie organschaftliche Vertreterinnen und Vertreter – verwaltungsstrafrechtlich verantwortlich.

# SWI-HALBJAHRESABO

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



## BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Halbjahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App**

(26. Jahrgang 2016, Heft 7-12)

**EUR 104,80**

Jahresabo 2016 EUR 262,-

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](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356