

17. Jahrgang / November / Dezember 2024 / Nr. 11/12

BFG *journal*

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Linde
www.lindeverlag.at

Interview

StB/WP Philipp Rath, KSW-Vizepräsident

BFG und Höchstgerichte

Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe

BFG und Auslandsbezug

DBA Deutschland: Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung
Mehrfachbelastung ausländischer Ruhebezüge
Keine GrEST bei formwechselnder Umwandlung

Einkommensteuer

Geldbeschaffungskosten bei Vermietungsobjekt

Stabilitätsabgabe

Fonds für allgemeine Bankrisiken

Normverbrauchsabgabe

Kfz-Händler als vergütungsberechtigte Erwerber

Abgabenverfahren

Bindungswirkung an rechtskräftiges Strafurteil
Gesetzliche Verfahrensbeschleunigung
Zulässigkeit einer Bescheidänderung
Unwirksame Vertagungsbitte

Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten nach dem DBA Deutschland

Michael Lang*) / Thomas Frenkenberger**)



Das DBA Deutschland sieht für bestimmte Konstellationen der doppelten Nichtbesteuerung einen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor. In einem vom BFG entschiedenen Fall erhielt eine in Österreich ansässige Steuerpflichtige Bezüge aus einer deutschen öffentlich-rechtlichen Versorgungseinrichtung, die in Deutschland nicht besteuert wurden. Deutschland hätte das ausschließliche Besteuerungsrecht nach Art 19 Abs 2 DBA Deutschland gehabt. Aufgrund der Rückfallsklausel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland in der damals gültigen Fassung durfte Österreich nach Auffassung des BFG dennoch besteuern. Im vorliegenden Beitrag werden die Argumente des BFG kritisch gewürdigt.



BFG 21. 10. 2024, RV/7104445/2020;
Revision zugelassen.

Art 18, 19, 21, 25, 28 DBA D, § 25 Abs 1 Z 2
lit b EStG

1. Die Entscheidung des BFG

Das BFG hatte in seinem Erkenntnis vom 21. 10. 2024, RV/7104445/2020, unter anderem von der deutschen Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) an eine in Österreich ansässige Person gewährte Bezüge nach dem DBA Deutschland zu beurteilen. Einer – vom BFG auch zitierten – „Kurzinformation“ der OFD Münster zufolge ist die VBL „eine vom Bund und den Ländern getragene Versorgungseinrichtung für die Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes. Sie gewährt Leistungen der betrieblichen Altersversorgung (Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes) und ist damit Pensionskasse i. S. von § 40b EStG. Die VBL ist als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts organisiert. Sie untersteht der Aufsicht des BMF. Bei der VBL-Rente – zumindest im Rahmen einer Pflichtversicherung im Abrechnungsverband West – handelt es sich regelmäßig um Zahlungen aufgrund eigener Beitragsleistung, die innerstaatlich mit dem Ertragsanteil der Besteuerung unterliegen [(...)].“¹⁾ Bei den Beiträgen an die VBL handelt es sich um Pflichtbeiträge.

Das BFG kam zum Ergebnis, dass es sich bei diesen Bezügen um „Ruhegehälter“ nach Art 19 Abs 2 DBA Deutschland handelt, die – mangels österreichischer Staatsangehörigkeit der Einkünftebezieherin – ausschließlich in Deutschland besteuert werden dürfen. Allerdings wurden die Einkünfte dort nicht besteuert. Die deutsche Finanzverwaltung erachtet in solchen Fällen nämlich Art 21 Abs 1 DBA Deutschland als anwendbar. Nach dieser Vorschrift hat Österreich als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Aufgrund dieses Qualifikationskonflikts wendete das BFG Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland in der Fassung vor dem Abänderungsprotokoll 2023 an.²⁾

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU Wien.

**) Thomas Frenkenberger, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) OFD Münster, 17. 10. 2007, IWB 2/2008, 1245.

2) Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland wurde mittlerweile mit dem „Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das Protokoll vom 29. Dezember 2010 geänderten Fassung“ (BGBl III 2024/12) durch einen neu geschaffenen Art 23 Abs 3 DBA Deutschland ersetzt. Diese Vorschrift entspricht im wesentlichen Art 23A Abs 4 OECD-MA.

Diese Vorschrift hat einen Methodenwechsel zur Folge: Statt der Freistellungs- kommt die Anrechnungsmethode zum Tragen. Das Besteuerungsrecht liegt dann nach Auffassung des BFG bei Österreich. Die Verpflichtung zur Anrechnung lief im konkreten Fall mangels deutscher Steuer leer.

2. Die Anwendung des Art 19 Abs 2 DBA

Das BFG berief sich, um die Anwendung des Art 19 Abs 2 DBA Deutschland zu begründen, auf Art 3 Abs 2 DBA Deutschland: „Anzuwenden ist gemäß Art 3 Abs 2 DBA D-Ö für die Interpretation der Bezüge der Versorgungsanstalt Bund und Länder die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.“³⁾ Daraus schließt dann das BFG: „Begründung für die Zuordnung zu Art. 19 Abs. 2 DBA D-Ö ist, dass nach österreichischem Recht unter nichtselbständige Einkünfte gemäß § 25 EStG auch Bezüge aus Pensionskassen, die sowohl von Arbeitgeberbeiträgen als auch Arbeitnehmerbeiträgen finanziert werden, subsumiert werden. Bezüge aus diesen Pensionskassen sind Ruhegehälter gemäß Art 18 DBA D-Ö und aufgrund der Zahlungen aus einem öffentlichen Dienst unter Art. 19 DBA D-Ö zu subsumieren.“

Diese Begründung ist in mehrfacher Hinsicht angreifbar: Das BFG leitet aus Art 3 Abs 2 DBA Deutschland ab, dass für die Abkommensauslegung österreichisches Steuerrecht heranzuziehen wäre. Deshalb erachtet das Gericht offenbar die Regelung des § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG für maßgebend. Nach dieser Vorschrift gehören Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Naheliegender wäre es auf Grundlage der Prämissen des BFG, Art 15 DBA Deutschland auf diese Einkünfte anzuwenden. Denn dort ist immerhin von „*unselbständiger Arbeit*“ die Rede. Warum das BFG dann aber auf Art 18 und in weiterer Folge auf Art 19 DBA Deutschland umschwenkt, lässt sich – wenn man § 25 EStG für entscheidungserheblich hält – nicht begründen: Anders als Art 18 Abs 1 OECD-MA, aus dem hervorgeht, dass Ruhegehälter „für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden“, greift weder Art 18 noch Art 19 DBA Deutschland die Terminologie des Art 15 DBA Deutschland auf. Der Ausdruck „*unselbständige Arbeit*“ findet sich in keiner der beiden Abkommensvorschriften.

Das BFG zitiert Art 3 Abs 2 DBA Deutschland in dem gerade wiedergegebenen Teil der Entscheidungsbegründung außerdem selektiv und lässt unerwähnt, dass nach dieser Vorschrift das Recht des Anwendestaates nur dann herangezogen werden darf, „*wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert*“. Die Bedeutung dieser Kontextklausel ist heftig umstritten.⁴⁾ Jedenfalls hat der VwGH – beispielsweise bei der Interpretation des Arbeitgeberbegriffs in den Art 15 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen – schon wiederholt aus Art 3 Abs 2 DBA Deutschland vergleichbaren Vorschriften die Notwendigkeit einer abkommensautonomen Interpretation abgeleitet. In diesen Fällen ging er davon aus, dass ihm der Rückgriff auf das innerstaatliche Recht verwehrt ist.⁵⁾ Jüngst übernahm auch das BFG diese Rechtsprechung.⁶⁾ Daher über-

³⁾ Originalzitat aus dem Erkenntnis, sprachlich unverändert.

⁴⁾ Vgl zuletzt etwa *Lang/Beer*, The Relation Between Article 3(2) OECD MC and the Interpretation Rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky* (Hrsg), Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties (2024) 283 (283 ff); *Loukota*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und seine Mythen, TPI 2024, 148 (148 ff); weiters *Avery Jones*, A Fresh Look at Article 3(2) of the OECD Model, Bulletin for International Taxation 2020, 654 (654 ff); *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, Bulletin for International Taxation 2020, 660 (664); *Resch*, Tax Treaty Interpretation – A Response to Michael Lang, British Tax Review 2021, 598 (598 ff).

⁵⁾ VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031; 31. 7. 2013, 2010/13/0003; 26. 3. 2014, 2010/13/0089.

⁶⁾ BFG 25. 10. 2024, RV/4100485/2017, wobei das BFG hier vom „*wirtschaftlichen Arbeitgeber*“ spricht, der Fall allerdings Art 15 Abs 2 lit c DBA China („*Betriebsstätte*“) betrifft.

rascht es, dass sich das Verwaltungsgericht in der vorliegenden Entscheidung gar nicht mit der Frage auseinandersetzt, ob der in Art 3 Abs 2 DBA Deutschland explizit angesprochene „Zusammenhang“ nicht eine andere Interpretation erfordert.

Das vom BFG zitierte Fachschrifttum bemüht sich um eine solche Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens.⁷⁾ Der Umstand, dass Art 18 DBA Deutschland die frühere unselbständige Tätigkeit nicht erwähnt und insoweit von Art 18 OECD-MA abweicht, hat zu Überlegungen Anlass gegeben, ob Art 18 DBA Deutschland beispielsweise auch Ruhegehälter für vormalige selbständige Arbeit erfasst.⁸⁾ Es steht aber außer Streit, dass unter die Vorschrift jedenfalls Ruhegehälter auch dann fallen, wenn sie auf eine Tätigkeit zurückgehen, die unter Art 15 DBA Deutschland zu subsumieren war oder gewesen wäre. Dies gilt auch für Art 19 Abs 2 DBA Deutschland, was insbesondere aus den Verweisen in Art 19 Abs 3 auf die Art 15 und 18 DBA Deutschland deutlich wird.⁹⁾

Die Art 18 und 19 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften setzen die Beendigung des Arbeitsverhältnisses, auf das die Ruhegehälter zurückzuführen sind, voraus.¹⁰⁾ Entscheidend ist der Versorgungscharakter der Vergütung,¹¹⁾ der im vorliegenden Fall wohl gegeben ist. Im Kontext des Art 18 OECD-MA wird diskutiert, ob Zahlungen, die nicht vom früheren Arbeitgeber selbst stammen, auch unter diese Verteilungsnorm fallen. Dafür spricht, dass anderenfalls die Anwendung des Art 18 OECD-MA ausgeschlossen werden könnte, indem beispielsweise die Zahlungsverpflichtung an eine andere Konzerngesellschaft überbunden wird.¹²⁾ Im Fall des Art 19 Abs 2 OECD-MA kommt noch dazu, dass dort die Körperschaften, die als Zahlende der Ruhegehälter in Betracht kommen, und jene, für die die Dienste geleistet wurden, jeweils gesondert genannt sind. Art 19 Abs 2 DBA Deutschland unterscheidet sich von der entsprechenden Regelung des OECD-MA zusätzlich dadurch, dass in beiden Fällen auch juristische Personen des öffentlichen Rechts generell genannt sind. Daher ist es für die Anwendung des Art 19 Abs 2 DBA Deutschland nicht schädlich, dass die Empfängerin der Vergütungen ihre Dienste für ein deutsches Bundesamt als Staatsangestellte geleistet hatte, die Ruhegehälter aber von der VBL – und damit einer vom Staat Deutschland verschiedenen juristischen Person des öffentlichen Rechts – gezahlt wurden.

Kontrovers wird darüber diskutiert, ob die Qualifikation als Ruhegehälter ausgeschlossen ist, wenn sich die Zahlung auch aus seinerzeitigen Arbeitnehmerbeiträgen speist. Diese Frage hat der BFH – unter anderem unter Berufung auf österreichisches Fachschrifttum¹³⁾ – bejaht.¹⁴⁾ Die Zahlung würde dann nicht oder nicht zur Gänze in der früheren unselbständigen Tätigkeit, sondern auch in den vom Arbeitnehmer geleisteten Beiträgen ihren Grund haben. Nach der überzeugenden Auffassung von *Dommes* ist hingegen die Entscheidungsbefugnis des Arbeitnehmers maßgebend:¹⁵⁾ Konnte er selbst darüber entscheiden, ob er beiträgt, besteht für den Arbeitnehmeranteil wenig Unterschied zu einer gänzlich aus privaten Mitteln gespeisten Pensionsversicherung. Wenn aber die Arbeitnehmerbeiträge verpflichtend vorgesehen sind, bleibt die Kausalität zur früheren unselbständigen Arbeit bestehen. Konsequenterweise müsste dies

⁷⁾ Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 18 Rz 36.

⁸⁾ Dazu Schuch/Fürsinn in Wassermeyer, DBA¹²⁸ (2014) Art 18 DBA Österreich Rz 5.

⁹⁾ Dazu Stefaner in Wassermeyer, DBA¹²⁸ (2014) Art 19 DBA Österreich Rz 2, 4.

¹⁰⁾ Zu Zweifelsfragen Ismer/Ruß in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 18 Rz 42a.

¹¹⁾ Näher Ismer/Ruß in Vogel/Lehner, DBA⁷ Art 18 Rz 36 ff.

¹²⁾ Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287 (299 f).

¹³⁾ Gassner/Konezny, Leistungen von Pensionskassen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 311 (311 ff).

¹⁴⁾ BFH 8. 12. 2010, I R 92/09.

¹⁵⁾ *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 62.

aber auch dann der Fall sein, wenn die spätere Pension ausschließlich durch Pflichtbeiträge der Arbeitnehmer – also ohne jede Arbeitgeberbeteiligung – finanziert ist.¹⁶⁾ Im Anwendungsbereich des DBA Deutschland kommt noch hinzu, dass der Ausdruck „*Ruhegehälter*“ in Art 18, an den Art 19 Abs 2 anknüpft, gar nicht ausdrücklich auf „*unselbständige Arbeit*“ bezogen ist. Dies ist ein zusätzliches Argument für die vom BFG vertretene Auffassung, wonach die vom VBL gezahlte Vergütung unter Art 19 Abs 2 DBA Deutschland fällt.

3. Die Steuerbefreiung nach Art 23 als Anwendungsvoraussetzung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland

Das BFG prüfte dann in weiterer Folge die auf den damaligen Fall noch anwendbare alte Rückfallsklausel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland:

„Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel,

a) 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; [...].“

Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland sieht einen Methodenwechsel vor: Es kommt zur „*Steueranrechnung nach Artikel 23*“ statt der „*Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel*“. Die Vorschrift erfasst jene Fälle, in denen ohne Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland im Ansässigkeitsstaat eine „*Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel*“ – also im Falle der Ansässigkeit in Österreich nach Maßgabe des Art 23 Abs 2 lit a oder c DBA Deutschland – erfolgen würde. Im vorliegenden Sachverhalt ist aber keineswegs klar, dass sich die Steuerbefreiung in Österreich aus Art 23 Abs 2 DBA Deutschland ergibt. Denn Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland unterscheidet sich von den meisten anderen Verteilungsnormen des DBA, indem bereits diese Vorschrift das ausschließliche Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorsieht. Der Anwendung des Art 23 Abs 2 DBA Deutschland bedarf es daher gar nicht mehr. Folglich sprechen gute Gründe dafür, dass keine „*Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel*“ vorliegt und daher eine zwingende Voraussetzung für die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland fehlt.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt man nur, wenn man annimmt, dass Art 23 Abs 2 lit a die unter Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland fallenden Einkünfte ein weiteres Mal befreit. Der Wortlaut des Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland schließt dies nicht völlig aus: *„Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.“* Nach Art 19 Abs 2 lit a DBA Deutschland „*dürfen*“ die Einkünfte zwar „*nur*“ in Deutschland besteuert werden, sie „*dürfen*“ – gemessen am Wortlaut des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland – damit aber auch *dort* besteuert werden. Gegen diese Auffassung spricht jedoch, dass man den DBA-Regelungen unterstellen müsste, die Befreiung für unter Art 19 Abs 2 DBA Deutschland fallende Einkünfte über-

¹⁶⁾ Vgl allerdings *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 63, die nur bei gemischten Beitragsleistungen von einer ausreichenden Verknüpfung zur früheren unselbständigen Arbeit ausgeht.

flüssigerweise doppelt – nämlich sowohl in dieser Vorschrift als auch in Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland – auszusprechen. Weiters wäre nach dieser Interpretation die Wortfolge „nach dem genannten Artikel“ in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland bedeutungslos: Art 28 Abs 1 lit a würde dann nicht eine sich aus Art 23 DBA Deutschland ergebende Steuerbefreiung verlangen. Vielmehr würde auch jede andere im Abkommen vorgesehene Steuerbefreiung ausreichen, damit diese Voraussetzung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland erfüllt ist. Gegen diese Deutung spricht auch, dass die Wortfolge „Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel“ nicht nur Tatbestandselement ist, sondern auch die Rechtsfolge regelt: Die sonst von Art 23 DBA Deutschland angeordnete Steuerbefreiung wird ausgesetzt. Es gibt aber keine Vorschrift, die diese Rechtsfolge auch für sich aus Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland ergebende Befreiungen vorsieht.¹⁷⁾

Ähnliche Auslegungsfragen stellen sich bei der Vorschrift des Art 23A Abs 4 OECD-MA, die dann mit dem Änderungsprotokoll 2023 in das DBA Deutschland aufgenommen wurde:¹⁸⁾ „Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.“ Diese Vorschrift nimmt ebenfalls nur auf die nach Art 23A Abs 1 OECD-MA befreiten Einkünfte Bezug. Wenn sich die Befreiung aufgrund einer Verteilungsnorm ergibt, wird Art 23A Abs 4 OECD-MA daher im Schrifttum nicht als anwendbar erachtet.¹⁹⁾

4. Der Qualifikationskonflikt als Anwendungsvoraussetzung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland

Setzt man trotz dieser Bedenken dennoch die Prüfung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland fort, ist Ausgangspunkt für die weiteren Überlegungen, dass nach der hier als zutreffend angesehenen Auffassung des BFG die Einkünfte unter Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland fallen. Dies hat jedenfalls zur Folge, dass Österreich zunächst das Besteuerungsrecht verliert. Die weitere Voraussetzung für die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland ist, dass in Deutschland die Einkünfte einer anderen Abkommensbestimmung zugeordnet werden und die Einkünfte aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden. Das BFG ging davon aus, dass in Deutschland Art 21 Abs 1 DBA Deutschland anzuwenden ist, wonach der Ansässigkeitsstaat – also Österreich – das ausschließliche Besteuerungsrecht hat. Die deutschen Behörden sind folglich an der Besteuerung gehindert und die Einkünfte blieben unbesteuert.

¹⁷⁾ Eine Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland vergleichbare Regelung für Qualifikationskonflikte fand sich seit dem Revisionsprotokoll 1992 bereits in Z 27a lit b des Schlussprotokolls zum früheren DBA Deutschland. Danach durfte der Wohnsitzstaat „ein Besteuerungsrecht ausüben, wenn [...] der andere Staat diese Einkünfte [...] nicht oder nur ermäßigt besteuert hat, weil er diese Einkünfte [...] anders qualifiziert hat und dieser Qualifikationskonflikt nicht in einem Verständigungsverfahren bereinigt werden konnte“. Der Wortlaut und das Konzept des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland weichen im Detail von der Vorgängerregelung ab.

¹⁸⁾ Art 23 Abs 3 DBA Deutschland: „Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 Buchstabe a gelten nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Artikel 10 Absatz 2 auf diese Einkünfte anwendet.“ Die Unterschiede zu Art 23A Abs 4 OECD-MA sind auf den unterschiedlichen Aufbau des Methodenartikels zurückzuführen.

¹⁹⁾ So *Schuch/Bauer*, Die Überlegungen des OECD-Steuerausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 27 (42 ff); *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 23A, Art 23B Rz 249; *Rust* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 23 Rz 101. Zu ähnlichen Bestimmungen anderer deutscher Abkommen siehe *Haase/Dorn*, Rätsel um den Anwendungsbereich der jüngeren abkommensrechtlichen Switch-over-Regelungen, IStR 2011, 791 (795).

Dem BFG ist – wie aus dem im Erkenntnis wiedergegebenen Verfahrensgang hervorgeht – der deutsche Steuerbescheid vorgelegen. Das deutsche Finanzamt stützte – der Begründung des BFG zufolge – „seine Rechtsansicht auf die Rechtsauffassung der Oberfinanzdirektion Münster, die die Bezüge der VBL, die als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts organisiert ist, als regelmäßige Zahlungen aufgrund eigener Beitragsleistungen, die innerstaatlich mit dem Ertragsanteil der Besteuerung unterliegen beurteilen [...]“²⁰⁾

Das BFG zitierte dann auszugsweise zur Qualifikation von Beitragszahlungen an die VBL das – allerdings nicht zum DBA-Recht ergangene – Urteil des BFH vom 15. 9. 2011, VI R 36/09, und folgerte, dass aus „deutscher Sicht die Beitragsleistung des Arbeitnehmers die Verbindung zu einer gesetzlichen Sozialversicherung durchbrochen“ wird und „daher keine Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung“ vorliegen. Schließlich wies das BFG auch darauf hin, dass der Qualifikationskonflikt bei Zahlungen der VBL auch in der Literatur thematisiert wird.²¹⁾

5. Das amtswegige Verständigungsverfahren nach Art 25 DBA Deutschland als Anwendungsvoraussetzung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland

Nach Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland war für die Anwendung dieser Bestimmung auch noch erforderlich, dass „dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art 25 regeln lässt“. Auf diese Voraussetzung ist das BFG aber überhaupt nicht eingegangen. Das Verwaltungsgericht hat ohne Prüfung dieses Tatbestandselements den Rückfall des Besteuerungsrechts an Österreich als Ansässigkeitsstaat bejaht.

Der VwGH hatte sich bereits im Erkenntnis vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, mit Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland beschäftigt. Es ging damals um eine anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbarte Abfindung: Nach der Rechtsprechung des VwGH hatte der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, nach jener des BFH aber der Ansässigkeitsstaat. Es lag ein Qualifikationskonflikt vor. Für den VwGH war die Voraussetzung, dass „dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art 25 regeln lässt“, gegeben:²²⁾ „Um diesen Qualifikationskonflikt zu lösen, haben das österreichische und das deutsche Bundesministerium auf Basis des Art 25 DBA am 13. August 2010 eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Art. 15 des Abkommens geschlossen. Diese Vereinbarung sieht vor, dass gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen/Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in jenem Staat der Besteuerung unterliegen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuernsberechtigt war, im Revisionsfall also Deutschland. Der negative Qualifikationskonflikt konnte mit dieser Konsultationsvereinbarung jedoch letztlich nicht beseitigt werden, weil das Finanzgericht München der Vereinbarung nicht gefolgt ist (vgl. nunmehr auch BFH vom 10. Juni 2015, I R 79/13, ergangen zur insoweit gleich lautenden Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz zum vergleichbaren Art. 15 DBA-Schweiz, wonach Konsultationsvereinbarungen – auch wenn sie in Form einer Verordnung erlassen werden – nicht dazu geeignet seien, den Auslegungskonflikt in Ansehung der Besteuerung von Abfindungen zu lösen). Damit konnte sich das Bundesfinanzgericht zu Recht auf die ‚switch-over‘-Klausel des Art 28 Abs 1 lit a DBA stützen.“

Der vom BFG nunmehr entschiedene Fall war anders gelagert: Es gab keine Konsultationsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten zur Frage, wie

²⁰⁾ OFD Münster, 17. 10. 2007, IWB 2/2008, 1245.

²¹⁾ Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) XIII. Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA) Rz 706.

²²⁾ Kritisch dazu Lang, Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr (Hrsg) Körperschaften im Steuerrecht, FS für Nikolaus Zorn (2022) 369 (378 f).

Zahlungen der VBL abkommensrechtlich zu behandeln sind. Aus der Entscheidung des BFG ist auch nicht erkennbar, dass dazu jemals ein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde. Dagegen könnte eingewendet werden, dass sich der Konflikt „*durch ein Verfahren nach Art 25*“ gar nicht regeln ließe, weil sich die deutsche Rechtsprechung bereits festgelegt hatte. Eine derartige gerichtliche Festlegung gab es in Österreich – bis zur Entscheidung des BFG – allerdings nicht. Zumindest das Finanzamt hätte daher die Einleitung eines Verständigungsverfahrens anregen können.

Außerdem gilt unabhängig davon, ob es schon eine gerichtliche Festlegung zur Auslegung einer DBA-Vorschrift gibt: Die Art 25 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften geben keine Rechtsgrundlage ab, um im Wege einer Verständigungsvereinbarung von einer sonst als zutreffend erkannten Abkommensinterpretation abzugehen. Maßgebend sind die auszulegenden Abkommensvorschriften. Jede der beiden zuständigen Behörden hat die Auffassung zu vertreten, zu der sie nach sorgfältiger Abwägung aller bei der Interpretation relevanten Argumente gelangt ist. Im Wege eines Verständigungsverfahrens haben die beiden Behörden aber die Gelegenheit, ihre Argumente auszutauschen.²³⁾ Dies eröffnet dann auch die Möglichkeit, dass sich eine Seite von den Überlegungen der anderen Seite überzeugen lässt, und die ursprünglich vertretene Rechtsauffassung revidiert. Der Qualifikationskonflikt kann aber auch beseitigt werden, indem die zuständigen Behörden die Gelegenheit des Verständigungsverfahrens nutzen, um sich über den konkreten Sachverhalt auszutauschen.²⁴⁾ Dabei kann sich ergeben, dass eine oder sogar beide Seiten nicht über alle Fakten Bescheid wussten. Die zusätzlichen Informationen können zur übereinstimmenden Einsicht führen, dass ohnehin keine unterschiedlichen Abkommensbestimmungen anzuwenden sind.²⁵⁾

Der Sinn der in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland für den Methodenwechsel aufgestellten Voraussetzung, wonach „*dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt*“, besteht darin, dass die Behörde des Ansässigkeitsstaates, die zum Ergebnis gelangt ist, dass ihrem Staat abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht entzogen ist, und die nun von der Nichtbesteuerung im Quellenstaat erfährt, dies nicht sofort zum Anlass nimmt, ihrerseits zu besteuern. Vielmehr muss sie sich vergewissern, dass der andere Staat nur deshalb keine Besteuerung vornimmt, weil er eine andere Abkommensvorschrift anwendet. Das „*Verfahren nach Art 25*“ gibt den Behörden Gelegenheit, nochmals den Sachverhalt und die eigene Rechtsauffassung zu überprüfen, und gegebenenfalls die ursprüngliche Entscheidung zu korrigieren.²⁶⁾

Gerade im Fall, den das BFG zu entscheiden hatte, könnte ein Verständigungsverfahren auch tatsächlich zu einer neuen Beurteilung auf deutscher Seite führen. Denn das Urteil des BFH vom 8. 12. 2010, I R 92/09, das einer Besteuerung der VBL-Leistungen in Deutschland entgegenzustehen scheint, ist zum DBA zwischen Deutschland und der Schweiz ergangen, und der BFH hat darin auch Überlegungen zu den entsprechenden Vorschriften des OECD-MA angestellt. Die Bestimmungen des DBA Deutschland weichen allerdings – wie schon erwähnt – insoweit vom OECD-MA ab, als sie den Ausdruck der Ruhegehälter nicht ausdrücklich mit der früheren unselbständigen Arbeit verknüpfen. Wenn nun nach dem DBA Deutschland kein so enger Zusammenhang zwischen unselbständiger Arbeit und Ruhegehältern besteht wie nach dem OECD-MA, lässt sich die Frage, ob durch die Arbeitnehmerbeteiligung an der Finanzierung der

²³⁾ Dazu Lang in FS Zorn, 369 (379).

²⁴⁾ Alleine aus Gründen unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilungen wäre ein Verständigungsverfahren an sich nicht zulässig (vgl dazu ausführlich Lang, Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlich festgestellter Sachverhalte in beiden Staaten? SWI 2023, 607 [607 ff]).

²⁵⁾ Näher Lang in FS Zorn 369 (379).

²⁶⁾ Siehe zur Vorgängerbestimmung in Z 27a lit b des Schlussprotokolls DBA Deutschland 1954 idF Revisionsprotokoll 1992 bereits Loukota, Teilrevision des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens in Sicht, SWI 1991, 283 (286).

Pensionszahlungen die Verbindung zu den Ruhegehältern zu sehr gelockert ist, um eine Subsumtion unter Art 19 Abs 2 DBA Deutschland zu ermöglichen, allenfalls anders beantworten. Daher hätte es auch aus diesem Grund Sinn gemacht, der deutschen Seite die Chance zu geben, ihre Auffassung zu überprüfen und gegebenenfalls doch noch zu besteuern.

Ob dieses Verfahren auch mit einer Verständigungsvereinbarung endet, ist nicht von Bedeutung: Für Zwecke des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland ist nur entscheidend, dass ein „Verfahren nach Art 25“ überhaupt durchgeführt wurde. Weder VwGH noch BFG sind an Verständigungsvereinbarungen gebunden.²⁷⁾ Daran ändert auch § 48 Abs 1 BAO nichts: Diese Vorschrift ist nur auf über Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitete Verständigungsverfahren anzuwenden.²⁸⁾ Eine Bindungswirkung könnte sich nur ergeben, wenn sich das BMF entschließt, die der Verständigungsvereinbarung zugrunde liegende Interpretation der DBA-Norm in eine notwendigerweise über den Einzelfall hinaus geltende Verordnung zu gießen. Die Anwendung auf den konkreten Fall wäre aber mit einer Rückwirkung verbunden, sodass dem BMF verfassungsrechtliche Schranken gesetzt sind. Wäre eine solche Verordnung für das laufende Verfahren bereits anwendbar, hätte das BFG die Möglichkeit, nicht nur diese Frage, sondern auch die Übereinstimmung mit dem DBA selbst im Rahmen eines Verordnungsprüfungsverfahrens an den VfGH heranzutragen.²⁹⁾

Spannend ist aber, welche Möglichkeit das BFG – und zuvor schon das Finanzamt Österreich – gehabt hätte, das für die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland erforderliche „Verfahren nach Art 25“ auf den Weg zu bringen. Verständigungsverfahren werden von der „zuständigen Behörde“ durchgeführt. Dies ist nach Art 3 Abs 1 lit i DBA Deutschland der „Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigte[r] Vertreter“,³⁰⁾ also weder das Finanzamt Österreich noch das BFG. § 61 (4) Z 7 BAO, wonach Verständigungsverfahren in die Zuständigkeit des Finanzamts für Großbetriebe fallen, das offenbar „bevollmächtigter Vertreter“ ist, ist nicht anwendbar: Diese Vorschrift umfasst nur die „von einem Abgabepflichtigen angeregten Verständigungsverfahren“. Die Verwaltungsbehörde und das Verwaltungsgericht hätten daher nur beim Bundesminister für Finanzen anregen können, ein solches Verfahren durchzuführen.³¹⁾ Allenfalls könnte aus Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland abgeleitet werden, dass die „zuständige Behörde“ verpflichtet ist, einer solchen Anregung nachzukommen.³²⁾ Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn sich der Bundesminister für Finanzen weigert, ein „Verfahren nach Art 25“ durchzuführen: Der Wortlaut schließt nicht aus, auch in diesem Fall davon auszugehen, dass „dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt“. Der Sinn dieser Vorschrift besteht aber darin, der Behörde des

²⁷⁾ VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116; 30. 3. 2006, 2002/15/0098; BFG 1. 12. 2021, RV/7100427/2021.

²⁸⁾ So zutreffend *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 48 Rz 21.

²⁹⁾ Vgl VfSlg 20.005/2015.

³⁰⁾ Zur Problematik dieser Terminologie *Lang*, Unilaterale Entlastungsmaßnahmen in Doppelbesteuerungsabkommen, SWK 2024, 646 (646 f FN 2).

³¹⁾ Es bedarf einer gesonderten Rechtsgrundlage, damit auch die erstinstanzlich zuständige Abgabenbehörde selbst an die Abgabenbehörde des anderen Staates herantreten kann. Ein Beispiel dafür ist Art 16 des Beschlusses Nr 1/2006 des Ausschusses für Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei vom 26. 9. 2006 zur Festlegung der Durchführungsvorschriften zu dem Beschluss Nr 1/95 des Assoziationsrates EG-Türkei, ABI L 2006/265, 18. Aber auch dann ist dem BFG die unmittelbare Kontaktnahme mit der ausländischen Behörde nicht erlaubt (BFG 19. 8. 2015, RV/7200071/2015; Revision als unbegründet abgewiesen: VwGH 22. 10. 2015, Ra 2015/16/0098): „Abgesehen davon würde ein Tätigwerden des Bundesfinanzgerichts bei der türkischen Zollbehörde einer entsprechenden Rechtsgrundlage entbehren, zumal in Art 14 Abs 2 des oben näher bezeichneten Beschluss Nr. 1/2006 normiert ist, dass die Gemeinschaft und die Türkei einander über die zuständigen Zollbehörden Amtshilfe bei der Prüfung der Echtheit der Warenverkehrsbescheinigungen A.TR und der Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben leisten.“

³²⁾ Im Falle des BFG käme allenfalls auch eine sinngemäße Anwendung des § 269 Abs 2 BAO in Betracht: Vgl dazu schon *Lang*, SWK 2024, 646 (652).

anderen Staates die Möglichkeit einzuräumen, die von ihr eingenommene Position zu überprüfen. Wenn dies noch auf der österreichischen Seite scheitert und gar kein „Verfahren nach Art 25“ durchgeführt wird, kann kein Methodenwechsel auf Grundlage des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland erfolgen.

Weder Finanzamt noch BFG haben die Möglichkeit, von sich aus an das deutsche Finanzamt heranzutreten und mit ihm anlässlich des konkreten Falles direkt über Sachverhalts- und Rechtsfragen zu kommunizieren. Denn der Informationsaustausch ist nach Art 26 DBA Deutschland den zuständigen Behörden vorbehalten.³³⁾ Das Finanzamt dürfte nur dann tätig werden, wenn es durch einen Delegationsakt des BMF zum „bevollmächtigten Vertreter“ geworden ist.

6. Das über Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitete Verständigungsverfahren nach Art 25 DBA Deutschland als Anwendungsvoraussetzung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland

Die in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland enthaltene Voraussetzung des „Verfahren[s] nach Art 25“ ist aber auch dann erfüllt, wenn das Verständigungsverfahren über Antrag der Steuerpflichtigen eingeleitet wird. Denn der Verweis auf Art 25 DBA Deutschland umfasst nicht bloß den Absatz 3, sondern auch die anderen Absätze dieser Vorschrift. Die Voraussetzungen für ein Verständigungsverfahren nach Art 25 Abs 1 DBA Deutschland liegen vor: Dazu ist erforderlich, dass Maßnahmen „zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht“. Wenn Deutschland von einem ihm nach Auffassung des BFG zustehenden Besteuerungsrecht nicht Gebrauch macht, ist dies nicht abkommenswidrig. Das DBA verpflichtet keinen der beiden Staaten zur Besteuerung. Die Nichtbesteuerung in Deutschland aufgrund einer – aus dem Blickwinkel der vom BFG vertretenen Rechtsauffassung – unzutreffenden Anwendung einer Abkommensbestimmung dort stellt für sich betrachtet auch noch keinen Abkommensverstoß dar. Sie bewirkt allerdings einen „Konflikt“, dessen Existenz mit Ziel und Zweck des Abkommens nicht im Einklang steht. Dies wird insbesondere durch die in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland enthaltene Formulierung deutlich, wonach diese Vorschrift nicht nur angewendet werden soll, wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung die betreffenden Einkünfte unbesteuert blieben, sondern auch dann, wenn sie „zu“ niedrig besteuert würden. Die in Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland subsidiär vorgesehene Steuerpflicht soll daher die Rechtsfolgen einer nicht als abkommenskonform angesehenen Situation korrigieren. Vorrang hat aber die Beseitigung der Abkommenswidrigkeit selbst, was wiederum durch den Hinweis auf das „Verfahren nach Art 25“ klar wird. Der durch die Anwendung der „falschen“ Abkommensbestimmung in Deutschland herbeigeführte Qualifikationskonflikt ist daher die „Maßnahme“, die zu einer nach den Maßstäben des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland sich als abkommenswidrig erweisenden Besteuerung führen könnte und deshalb zur Einleitung des Verständigungsverfahrens berechtigt.

Von der Steuerpflichtigen, die eine Mitwirkungspflicht trifft, kann erwartet werden, beim Finanzamt für Großbetriebe einen Antrag nach Art 25 Abs 1 DBA Deutschland zu stellen.³⁴⁾ Dazu hätte das BFG ihr aber zunächst mitteilen müssen, dass es von der Anwendung des Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland und der Existenz eines Qualifikationskonflikts ausgeht. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens käme für die Steuer-

³³⁾ Vgl aber die im VwGH-Erkenntnis vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 6 wiedergegebene Kommunikation zwischen dem österreichischen und dem deutschen Finanzamt.

³⁴⁾ Kritisch zum Verhältnis zwischen dem Erfordernis der amtswegigen Inanspruchnahme ausländischer Behörden auf Grundlage des DBA einerseits und der erhöhten Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen andererseits in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH *Schuch/Titz*, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen für die Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 343 (352 ff).

pflichtige naheliegenderweise nur dann in Betracht, wenn sich die Steuerpflicht in Deutschland für sie als vorteilhafter erweist. Fährt die Steuerpflichtige mit der ausschließlichen Besteuerung in Österreich besser, würde sie keinen Antrag nach Art 25 Abs 1 DBA Deutschland stellen. Die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bedeutet für sie keinen Zwang, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen. Setzt sie keine nach Art 25 Abs 1 DBA Deutschland erforderlichen Schritte, hat das BFG daraus die Konsequenzen zu ziehen.³⁵⁾ In diesem Fall könnte das BFG davon ausgehen, dass „*dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt*“. Diese Voraussetzung für die Besteuerung nach Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland wäre dann gegeben.

Wird das Verständigungsverfahren hingegen eingeleitet, können sich die zuständigen Behörden beider Staaten über die jeweilige abkommensrechtliche Beurteilung austauschen, diese gegebenenfalls revidieren und allenfalls dabei auch überprüfen, ob sie in der Sachverhaltsbeurteilung übereinstimmen. Kommt es zu einer Verständigungsvereinbarung, derzufolge das ausschließliche Besteuerungsrecht nach Art 21 Abs 1 DBA Deutschland bei Österreich liegt, ist der Qualifikationskonflikt auf Ebene der zuständigen Behörden bereinigt. Unklar ist aber, was dies für das weitere Verfahren bedeutet hätte. Eine „*Einigung [...] in einem Verständigungsverfahren nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStG*“ hat an sich nach § 48 Abs 2 Z 1 lit b BAO in einen Feststellungsbescheid zu münden, der dann in der Folge auch für das konkrete Abgabenverfahren, das Anlass für das Verständigungsverfahren war, Bindungswirkung entfaltet. Dies gilt zwar nur, „*sofern ein Verwaltungsgericht noch nicht mit Erkenntnis über die Streitfrage [...], die Gegenstand des Verständigungsverfahrens war, entschieden hat*“. Im vorliegenden Fall wäre davon auszugehen, dass das BFG zwar auf Grundlage der Auffassung, dass Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland anzuwenden ist, die Steuerpflichtige auffordert, die Einleitung eines Verfahrens nach Art 25 DBA Deutschland zu beantragen, aber noch nicht „*mit Erkenntnis*“ darüber abgesprochen hat. Zorn wies darauf hin, dass eine Bindung des Verwaltungsgerichts an eine durch die Behörden der beiden Staaten erzielte Einigung verfassungsrechtlich problematisch wäre.³⁶⁾ Köhler erwog, entweder die Anwendung des § 48 Abs 2 BAO – und die daran geknüpfte Bindungswirkung – zu vermeiden, indem diese Vorschrift überhaupt nur jene „*Einigungen*“ erfasst, denen der Antragsteller zugestimmt hat,³⁷⁾ wie bei dem in § 48 Abs 2 Z lit a BAO als Standardfall genannten Verfahren gemäß § 26 EU-BStBG, oder den Bescheid in Hinblick auf die Lösung der Streitfrage auch inhaltlich vom BFG als überprüfbar zu erachten.³⁸⁾ Eine Zustimmung zur Einigung wäre von der Steuerpflichtigen hier nicht zu erwarten gewesen, da sie ja mit dem Verständigungsverfahren die Besteuerung in Deutschland – und eben nicht in Österreich – erreichen hätte wollen. Im Ergebnis würde es im konkreten Fall allerdings keinen Unterschied machen, ob man § 48 Abs 2 BAO als anwendbar erachtet: Kommt es auf die Verständigungsvereinbarung an, ergibt sich das Besteuerungsrecht Österreichs aufgrund des Art 21 Abs 1 DBA Deutschland. Kann das BFG hingegen – mangels Bindungswirkung nach § 48 Abs 2 BAO – bei seiner Auffassung bleiben, wonach Österreich nach Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA nicht besteuern darf, ergibt sich das österreichische Besteuerungsrecht aus Art 28 Abs 1 lit a DBA. Für das BFG wäre der Qualifikationskonflikt weiter aufrecht, denn der Konflikt ließ sich –

³⁵⁾ Die bei Ritz/Koran, BAO⁷ § 115 Rz 13 durchklingende Mahnung, wonach ein Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht seitens der Behörde nicht pönalisiert werden darf, ist berechtigt. Hier kommen aber solche Konsequenzen nicht zum Tragen: Die Stellung eines Antrags auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist zumutbar. Wenn Steuerpflichtige dies unterlassen, wird davon auszugehen sein, dass die Besteuerung in Österreich für sie nicht nachteilig ist.

³⁶⁾ Zorn, Zwischen Schiedsgerichten und Verwaltungsgerichten, RdW 2019, 341 (343).

³⁷⁾ § 27 Z 1 EU-BStbG.

³⁸⁾ Köhler, Internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren und das innerstaatliche Abgabenverfahren, in Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr (Hrsg) Körperschaften im Steuerrecht, FS für Nikolaus Zorn, 301 (316 f, 322 f).

zumindest mit Wirkung für das BFG – auch nicht durch „ein Verfahren nach Artikel 25 regeln“. Damit wären die Voraussetzungen nach Art 28 Abs 1 lit a DBA gegeben.

Führt das Verfahren dazu, dass sich die deutschen Behörden von der Steuerpflicht in Deutschland überzeugen lassen, fällt der Qualifikationskonflikt weg. Wenn dieses Ergebnis auch in einer Verständigungsvereinbarung seinen Niederschlag findet, ist die zuvor geschilderte Problematik etwas entschärft: Nach Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland fehlt es mangels Qualifikationskonflikt an der Voraussetzung für eine Besteuerung in Österreich. Nach der Verständigungsvereinbarung hat Deutschland aufgrund des Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht, was auch der Position des BFG entspricht. Ist nach § 48 Abs 2 BAO ein Feststellungsbescheid zu erlassen und entfaltet dieser Bindungswirkung, wäre das BFG aufgrund dieses Bescheides an eine Rechtsauffassung gebunden, die es ohnehin vertritt.

Erzielen die zuständigen Behörden keine Verständigungsvereinbarung und kann der Qualifikationskonflikt nicht gelöst werden, bliebe der Steuerpflichtigen der Weg offen, auf Grundlage des Art 25 Abs 5 DBA Deutschland die Befassung des EuGH zu erzwingen.³⁹⁾ Der EuGH könnte dann die Anwendung des Art 19 Abs 2 Satz 1 oder jene des Art 21 Abs 1 oder einer anderen Verteilungsnorm des DBA Deutschland als zutreffend erachten. Bei der Umsetzung einer solchen Entscheidung stellen sich ähnliche Fragen wie bei einer Verständigungsvereinbarung. Im Falle der Entscheidung durch ein Schiedsgericht könnten sich aber die gegen eine Bindungswirkung sprechenden verfassungsrechtlichen Bedenken – insbesondere auch angesichts der Zuständigkeit des EuGH – relativieren.⁴⁰⁾ Verzichtet die Steuerpflichtige hingegen darauf, dass die Sache an den EuGH herangetragen wird, ist die Voraussetzung, dass „dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt“, erfüllt. Einer Besteuerung nach Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland stünde dann nichts im Wege.

i Auf den Punkt gebracht

Im Ergebnis sprechen überzeugende Gründe für die vom BFG vertretene Auffassung, wonach die vom VBL geleisteten Zahlungen unter Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland fallen und Österreich nach dieser Vorschrift an der Besteuerung gehindert ist. Die Anwendbarkeit der Rückfallsklausel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland ist aber zweifelhaft: Dem Wortlaut nach ist erforderlich, dass sich die Befreiung erst aus Art 23 und nicht schon aus Art 19 Abs 2 Satz 1 DBA Deutschland ergibt. Weiters wäre erforderlich gewesen, dass „dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art 25 regeln lässt“. Dazu finden sich aber im Erkenntnis keine Feststellungen. Für Sachverhalte, die sich ab 2024 ereignen, wird es nicht mehr notwendig sein, in solchen Fällen ein Verständigungsverfahren durchzuführen: Mit dem Änderungsprotokoll 2023 wurde Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland durch eine Art 23 A Abs 4 OECD-MA entsprechende Regelung zur Lösung von Qualifikationskonflikten ersetzt. Ein „Verfahren nach Art 25“ ist nach dieser Vorschrift keine Anwendungsvoraussetzung mehr, eine Befreiung aufgrund des Methodenartikels hingegen weiterhin erforderlich.

³⁹⁾ Dazu Züger, Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 245 (248 ff); Stefaner in Wassermeyer, DBA¹²⁸ (2014), DBA Österreich Art 25 Rz 3 ff Art 25 Abs 5 DBA Deutschland verlangt – im Unterschied zu Art 25 Abs 5 OECD-MA – nicht, dass die abkommenswidrige Besteuerung bereits eingetreten ist (OECD-Kommentar zu Art 25 Rz 72). Der Umstand, dass das BFG noch nicht mit Erkenntnis über die Anwendung des Art 19 Abs 2 Satz 1 und des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland abgesprochen hat, steht daher dem Verfahren nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland nicht entgegen.

⁴⁰⁾ Dazu schon Lang, Das EG-Übereinkommen über das Schlichtungsverfahren und die österreichische Rechtsordnung, in Gassner/Lechner (Hrsg) Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 229 (241 ff); Züger, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 92 ff.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Interview

Expertinnen und Experten am Wort

Umfassender Überblick

Die wichtigsten BFG-Entscheidungen

Höchstgerichte & Auslandsbezug

BFG im (inter)nationalen Kontext

shop.lindeverlag.at/bfg-journal



BFGjournal – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/bfg-journal
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 193,80** (statt € 242,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/bfg-journal