

35. Jahrgang / März 2025 / Nr. 3

# SWI

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

Michael Lang

**Art 15 Abs 1 OECD-MA und Krankheitstage**

*Art 15 Para 1 OECD MC and Sick Days*

Gustavo Weiss de Resende / Benjamin Beer / Stefan Pregesbauer

**Einkünfte eines in Dänemark angestellten Piloten**

*Income of a Pilot Employed in Denmark*

Rainer Borns / Jürgen Romstorfer

**Grenzüberschreitende Geschäftsführergestellung**

*Cross-Border Secondment for Management Services*

Michael Schilcher / Albert Steiner

**Steuerhoheitsgebiete mit anerkannter PES oder NES**

*Tax Jurisdictions with Qualified IIR or QDMTT*

Karin Andorfer / Stefanie Miklos

**Internationale Berichtspflichten nach Pillar II**

*International Reporting Requirements According to Pillar II*

Peter Feith

**Neuigkeiten im slowakischen Steuerrecht 2025**

*News in Slovak Tax Law in 2025*

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

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

Michael Lang\*)

## Art 15 Abs 1 OECD-MA und Krankheitstage

### ART 15 PARA 1 OECD MC AND SICK DAYS

Art 15 OECD MC grants the right to tax employment income to the resident state, unless the employment is exercised in the other state. In a recent decision of the Federal Fiscal Court, the court argued that sick days should not be taken into account for the purpose of Art 15 OECD MC. This article analyzes the decision of the court.

#### I. Das Erkenntnis des BFG vom 8. 1. 2025, RV/7103916/2020

Das BFG entschied mit Erkenntnis vom 8. 1. 2025, RV/7103916/2020, über eine Beschwerde gegen einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017: Der Steuerpflichtige verlegte im Juli 2017 seine Ansässigkeit von Serbien nach Österreich.<sup>1)</sup> Er war Dienstnehmer eines österreichischen Arbeitgebers. Er war im Jahr 2017 insgesamt an 120 Tagen im Rahmen des Dienstverhältnisses tätig, davon an 111 Tagen in Österreich und an neun Tagen in Serbien. An 96 weiteren Tagen, die er in Serbien verbrachte, befand er sich im Krankenstand. Es ging um die Frage, in welcher Weise die Krankheitstage bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte zu berücksichtigen sind.

Das BFG erachtete die Art 15 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des DBA Serbien als maßgebend. Nach Auffassung des Gerichts hatte Österreich für 111 Tage und Serbien für neun Tage das Besteuerungsrecht. Das Einkommen wurde dementsprechend im Verhältnis von 92,5 % zu 7,5 % aufgeteilt. Das BFG kam zum Ergebnis, dass die Krankenstandstage nicht bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts zu berücksichtigen waren.

#### II. Die Begründung des BFG

Das BFG ging zunächst – zutreffend – davon aus, dass die in Tz 2.5 des OECD-Kommentars zu Art 15 OECD-MA enthaltenen Ausführungen, in denen es um Zahlungen für nicht in Anspruch genommene Urlaubs-/Krankheitstage geht, die im letzten Beschäftigungsjahr angesammelt wurden, bei der Auslegung des DBA nicht zu berücksichtigen waren. Denn im vorliegenden Fall ging es nicht um „*beendigungskausale Entschädigungen*“. Das BFG brauchte daher gar nicht anzuführen, dass diese Passage des OECD-Kommentars auch deshalb nicht von Bedeutung sein kann, weil sie aus 2014 stammt, das DBA Serbien hingegen schon 2010 abgeschlossen wurde.<sup>2)</sup>

---

\*) Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Franz Wallig danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts und insbesondere auch für wertvolle Anregungen.

<sup>1)</sup> In der Version des Erkenntnisses, die in der Findok veröffentlicht ist (aufgenommen am 24. 1. 2025), ist der maßgebende andere Staat anonymisiert und wird stattdessen – äußerst missverständlich – als „*Drittstaat*“ bezeichnet. Auch als anwendbares DBA ist jenes zwischen Österreich und dem Drittstaat genannt. Die Unkenntlichmachung der für die Entscheidung maßgebenden Rechtsvorschrift ist ungewöhnlich. In der Findok erscheint dann aber als „*Norm*“ Art 15 DBA Serbien auf. Dadurch wird auch klar, dass der Sachverhalt im Verhältnis zu Serbien spielt. – Zu einem anderen Fall von missglückten und ebenfalls überflüssigen „*Schwärzungen*“ in einer BFG-Entscheidung Lang, Die Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein durch das BFG, BFGjournal 2025, 51 (FN 1).

<sup>2)</sup> Zur Maßgeblichkeit der beim Abschluss des DBA vorliegenden Fassung des OECD-MK näher Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (14 ff); Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von

Das BFG begründete seine Auffassung folgendermaßen:

„Ausgehend von der Überlegung, dass der Arbeitnehmer sich verpflichtet, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft an einer vereinbarten Anzahl von Arbeitstagen zur Verfügung zu stellen, hat der BFH in ständiger Judikatur festgehalten, dass für die Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünften von den ‚vereinbar[t]en‘ Arbeitstagen auszugehen ist (BFH 29.1.1986, I R 22/85; BFH 23.2.2005, I R 13/04). Das sind die Kalendertage pro Jahr, abzüglich der Tage[,] an denen der Arbeitnehmer nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, Samstag, Sonn- und gesetzliche Feiertage gehören nicht zu den Arbeitstagen und sind daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuscheiden (BFH 31.3.2004, I R 88/03).

Aus dem in der Folge eingefügten Beispiel (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 54) ist ersichtlich, dass auch Krankenstandstage nicht zu den Arbeitstagen gehören und daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuscheiden sind:

- **Beispiel**

Ein Arbeitnehmer ist an 220 Arbeitstagen zur Arbeitsleistung verpflichtet. Die tatsächlichen Arbeitstage wären unter den folgenden Prämissen wie folgt zu berechnen.

Arbeitstage insgesamt	220
Übertrag von Urlaubstagen aus dem Vorjahr	-10
Übertrag von Urlaubstagen in das Folgejahr	+20
Krankenstand mit Lohnfortzahlung	-30
Krankenstand ohne Lohnfortzahlung	-30
<b>Tatsächliche Arbeitstage insgesamt</b>	<b>170</b>

Aus den vereinbarten Arbeitstagen im Jahr und den tatsächlich[e] im Ausland verbrachten Arbeitstagen ergibt sich eine Relation, nach der das Arbeitseinkommen aufzuteilen ist (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 54). Die österreichische Verwaltungspraxis hat sich diesem Aufteilungsmodus angeschlossen (EAS 1442 = SWI 1999, 237; EAS 1466 = SWI 1999, 281; Weninger SWI 2006, 342 ff). Nachträglich zufließende Vergütungen, wie Erfolgsprämien, sind unabhängig vom Zuflusszeitpunkt nach dem Verhältnis der Zeiträume zuzuordnen, für die sie gewährt worden sind (BFH 27.1.1972, I R 37/70).“

### III. Die Belege für die Auffassung des BFG

Die vom BFG zitierten Entscheidungen des BFH betreffen allerdings nicht Krankheits-, sondern Urlaubstage. Der BFH argumentiert in seinem Urteil vom 29. 1. 1986, I R 22/85, wie folgt:

„Art. 11 Nr. 1 Buchst.d i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Italien verlangt, daß die steuerbaren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einen auf den Aufenthalt in Italien entfallenden und in einen auf den Aufenthalt im Inland und im übrigen Ausland entfallenden Teil aufgeteilt werden. Dazu ist von dem Grundsatz auszugehen, dass der einzelne Arbeitnehmer seine Einnahmen (Lohn, Gehalt, Tantieme, Bezüge u.ä.m.) aus nichtselbständiger Arbeit erhält, weil er seinem Arbeitgeber versprochen hat, seine Arbeitskraft an einer bestimmten Zahl von Tagen (vereinbarte Arbeitstage) innerhalb eines Jahres oder eines anderen Zeitraums zur Verfügung zu stellen. Grundlage für die Berechnung der steuerfreien Einkünfte ist deshalb einmal die Zahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage, wobei wegen jahresbezogener Zusatzvergütungen (Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Tantiemen

„Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung, SWI 2023, 113 (116 ff); Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (419 ff).

*u.ä.m.) in der Regel die vereinbarten Arbeitstage pro Kalenderjahr heranzuziehen sind. Darunter sind die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage zu verstehen, an denen der Arbeitnehmer laut Arbeitsvertrag nicht zu arbeiten verpflichtet ist (= Urlaubstage sowie arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage). Mithin kommt es weder auf die Zahl der Kalendertage (365) noch auf die Zahl der Tage an, an denen der Arbeitnehmer tatsächlich seiner nichtselbständigen Arbeit nachging. [...] Das Heranziehen der vereinbarten Arbeitstage trägt auch dem Umstand ausreichend Rechnung, daß bei Lohn- und Gehaltsempfängern die Bezüge im allgemeinen unabhängig von den tatsächlich gearbeiteten Stunden (Tagen) gezahlt werden.*

*[...] Den vereinbarten Arbeitstagen ist das für die entsprechende Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt (Lohn, Gehalt, sonstige Vorteile) gegenüberzustellen. Zusatzvergütungen (z.B. Weihnachtsgeld, Tantieme u.ä.m.), die die nichtselbständige Arbeit des Arbeitnehmers innerhalb des gesamten Berechnungszeitraums betreffen, sind in das vereinbarte Arbeitsentgelt einzubeziehen. Vergütungen (z.B. für Überstunden, für Nacharbeit, für Feiertagsarbeit, für Auslandstätigkeit u.ä.m.), die jeweils nur bestimmte Einzeltätigkeiten betreffen, sind außerhalb des hier interessierenden Berechnungsschemas der Einzeltätigkeit unmittelbar zuzuordnen. Die evtl. Steuerfreiheit dieser Vergütungen hängt davon ab, ob die Einzeltätigkeit in Italien oder anderswo ausgeübt wurde. Hat sich das vereinbarte Gehalt während des Kalenderjahres verändert, so ist auch der Veränderung Rechnung zu tragen. Das vereinbarte Arbeitsentgelt ist in Beziehung zu den vereinbarten Arbeitstagen zu setzen. Aus der Beziehung ergibt sich ein vereinbartes Arbeitsentgelt pro vereinbartem Arbeitstag.*

*[...] Das vereinbarte Arbeitsentgelt pro Arbeitstag ist in Beziehung zu den vereinbarten Arbeitstagen zu setzen, an denen sich der Arbeitnehmer tatsächlich in Italien aufhält. Sollte sich der Arbeitnehmer auch an Tagen in Italien aufhalten, die nicht zu den vereinbarten Arbeitstagen zählen (z.B. Verlängerung eines Aufenthalts in Italien aus privaten Gründen), so fallen diese Tage aus der Berechnung der steuerfreien Einkünfte heraus. Hält sich der Arbeitnehmer nur stundenweise in Italien auf, so ist das Arbeitsentgelt pro vereinbartem Arbeitstag aufzuteilen. Der Aufteilung ist die für diesen Tag vereinbarte Arbeitszeit zugrunde zu legen. Abgeleistete Überstunden sind besonders zu berücksichtigen, soweit der Arbeitgeber für sie tatsächlich einen Ausgleich leistet.“*

Auch im – vom BFG ebenfalls zitierten – Urteil des BFH vom 31. 3. 2004, I R 88/03, geht es nur um Urlaubstage:

*„Vielmehr ist davon auszugehen, dass auch diejenigen Bezüge, die für Urlaubstage gezahlt werden, nur anteilig der deutschen Besteuerung unterfallen und im Übrigen von dieser freizustellen sind. Eine vollständige Einbeziehung solcher Tage in die deutsche Besteuerung ist nicht gerechtfertigt, da der Lohn für die gesamte tatsächlich erbrachte Tätigkeit, aber auch für die arbeitsfreien Zeiten gezahlt wird, gleichviel, ob diese Zeiten sich auf das In- oder auf das Ausland beziehen (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 102, 147 f.). Dementsprechend ist der Anteil der der deutschen Besteuerung unterfallenden Einkünfte in der Weise zu ermitteln, dass nur jene Arbeitstage, in denen der in Deutschland wohnende Steuerpflichtige sich tatsächlich in Deutschland oder in Drittstaaten aufgehalten hat, in ein rechnerisches Verhältnis zu den vereinbarten Arbeitstagen gesetzt werden und der hiernach berechnete Quotient auf die Gesamteinkünfte bezogen wird. Urlaubstage sind nicht anders als vergleichbare arbeitsfreie Tage wie Wochenend- und Feiertage aus dem Aufteilungsmaßstab auszuscheiden; solche Tage sind gerade nicht als Arbeitstage vereinbart (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 MA Rz. 147 f.).“*

Gleiches gilt für das vom BFG als weiteren Beleg für seine Auffassung angeführte Urteil des BFH vom 23. 2. 2005, I R 13/04:

„Zu der im zweiten Rechtsgang vorzunehmenden Berechnung der steuerbefreiten Einkünfte weist der Senat darauf hin, dass der von der X-AG gezahlte Arbeitslohn im Zweifel zeitanteilig der Tätigkeit des Klägers in Portugal einerseits und in Deutschland sowie ggf. in Drittstaaten andererseits zugeordnet werden muss. Dabei ist entgegen der Ansicht der Kläger nicht etwa ein auf die Urlaubszeit entfallender Teil des Arbeitslohns dem portugiesischen Tätigkeitsbereich zuzurechnen; vielmehr bleibt bei der gebotenen Aufteilung der Gesamtbezüge die Urlaubszeit außer Betracht. Der Senat verweist dazu auf sein Urteil vom 31. März 2004 I R 88/03 (BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936); die dort entwickelten Grundsätze gelten im Bereich des DBA-Portugal entsprechend. Schließlich wird zu beachten sein, dass nach Art. 24 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Portugal die dort genannten Einkünfte zwar von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, jedoch im Rahmen des in § 32b EStG geregelten Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind.“

Die beiden vom BFG angeführten EAS-Rechtsauskünfte des BMF sind ebenso wenig einschlägig:<sup>3)</sup> Es geht dort nur um das Erfordernis der Aufteilung der Einkünfte auf beide Staaten generell, wenn die Tätigkeit nicht bloß im Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird. Auf die Frage der Zuordnung von Krankheitstagen wird dort nicht eingegangen. Der im BFG-Erkenntnis ebenfalls zitierte Beitrag von *Weninger*<sup>4)</sup> beschäftigt sich neben den schon erwähnten BFH-Urteilen vom 31. 3. 2004, I R 88/03, und vom 23. 2. 2005, I R 13/04, und der EAS-Rechtsauskunft 1466 nur mit einer weiteren EAS-Rechtsauskunft 906,<sup>5)</sup> in der es auch nur um Urlaubstage geht, die nach Auffassung des BMF herauszurechnen sind.

Einschlägig ist somit bloß das vom BFG wiedergegebene Beispiel aus der Kommentierung von *Waser*,<sup>6)</sup> das im Wesentlichen von einzelnen Passagen des Schreibens des deutschen BMF (dBMF) zur „*Steuerliche[n] Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen*“ inspiriert sein dürfte.<sup>7)</sup> Krankheitstage mit und ohne Lohnfortzahlung werden herausgerechnet, ohne dass sich dort aber dafür eine Begründung findet.

#### IV. Urlaub versus Krankheitstage

Die beiden vom BFG – und zuvor schon von *Waser*<sup>8)</sup> – zitierten BFH-Urteile vom 31. 3. 2004, I R 88/03, und vom 23. 2. 2005, I R 13/04, berufen sich in Hinblick auf die Vorgangsweise bei Urlaubstagen auf die Auffassung von *Wassermeyer*.<sup>9)</sup>

„Aus dem Aufteilungsmaßstab des BFH sind Tage auszugliedern, an denen der Arbeitnehmer laut Arbeitsvertrag nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Die zu solchen im Ausland verbrachten Tagen gehörenden Entgelte müssen aber bei den anteilig freizustellenden Bezügen berücksichtigt werden. Dies gilt neben Bezügen für arbeitsfreie Wochenenden und Feiertage insbesondere für Urlaubsentgelte, soweit sie nicht ausschl. der begünstigten oder nicht begünstigten Tätigkeit zugeordnet werden können. Die auf die Urlaubszeit entfallenden Bezüge oder auch eine etwaige Urlaubsabgeltung sind deshalb wie zB das Weihnachtsgeld und zugeflossene Aktienoptionen (vgl. BFH v. 21. 1. 01 I R 100/98, IStR 2001, 410) in die Aufteilung einzubeziehen (vgl. BFH v. 19. 3. 97 I R 37/96, IStR

<sup>3)</sup> EAS 1442 vom 21. 4. 1999; EAS 1466 vom 31. 5. 1999.

<sup>4)</sup> *Weninger*, BFH zur 183-Tage-Regel (2), SWI 2006, 342.

<sup>5)</sup> EAS 906 vom 3. 7. 1996.

<sup>6)</sup> *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 15 Rz 54.

<sup>7)</sup> Vgl dBMF-Schreiben vom 3. 5. 2018, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027 idF DOK 2018/0353235, Rz 202; vgl nunmehr dBMF-Schreiben vom 12. 12. 2023, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/21/10024, Rz 231.

<sup>8)</sup> *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 15 Rz 54.

<sup>9)</sup> *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung (2004) Art 15 Rz 147; so auch schon *Schieber* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA (69. Lfg, 1997) Art 15 Rz 147.

1997, 374). Dies gilt unabhängig vom Zeitpunkt des Urlaubsantritts oder der Zahlung. Danach ist es für die anteilige Freistellung von Urlaubsentgelten auch gleichgültig, wo der Urlaub verbracht wird und wann er genommen wird. Dies gilt im Gegensatz zur Berechnungsregel für die 183-Tage-Frist, wo nur im Einsatzstaat verbrachter Urlaub (insoweit jedoch unabhängig von seiner Dauer) mitgerechnet wird, wenn er in direktem zeitlichen Zusammenhang mit dem begünstigten Auslandseinsatz angefallen ist ([...]).“

Gerade Wassermeyer vertritt allerdings unmittelbar im Anschluss an diese Ausführungen für die „Lohnfortzahlung im Krankheitsfall“ die gegenteilige Auffassung:<sup>10)</sup>

„Anders als bei der Urlaubsregelung gilt für die während der Zeit einer Erkrankung weitergezählten Bezüge dasselbe wie für die Fristermittlung, weil die Vergütungen für Krankheitstage[,] zu denen für vereinbarte Arbeitstage zählen. Das Kranksein wird wie eine ausgeübte nichtselbständige Arbeit behandelt, soweit die Krankheitstage vereinbarte Arbeitstage sind. Das Entgelt für im Ausland verbrachte Krankheitszeiten ist im Wohnsitzstaat unter den Voraussetzungen des Art. 23A steuerfrei. Sofern keine direkte Zuordnung möglich ist, sind die Krankheitszeiten in die anteilige Freistellung nach dem Verhältnis der im Ausland verbrachten vereinbarten Arbeitstage zu den insgesamt vereinbarten Arbeitstagen des betreffenden Kalenderjahres einzubeziehen.“

Diese Auffassung findet sich auch im – vom BFG allerdings nicht zitierten – Beschluss des BFH vom 17. 10. 2003, I B 98, S 9/03:

„Urlaubstage sind nicht anders als vergleichbare arbeitsfreie Tage wie Wochenend- und Feiertage aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden; solche Tage sind nicht als Arbeitstage vereinbart. Hingegen sind Krankheitstage in diese Bemessungsgröße einzubeziehen, soweit sie auf vereinbarte Arbeitstage entfallen. Denn das Kranksein ist in diesem Umfang wie eine tatsächlich ausgeübte nichtselbständige Arbeit zu behandeln; der hierfür fortgezählte Lohn wird ebenso wie für erbrachte Arbeit geleistet (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 MA Rz. 147 f.).“

Das dBMF differenzierte ursprünglich ebenso zwischen Urlaubs- und Krankheitstagen. Im dBMF-Schreiben vom 14. 9. 2006 finden sich zum Krankenstand folgende Ausführungen:<sup>11)</sup>

„Wird Arbeitslohn für die Zeit der Erkrankung fortgezahlt, zählen die Krankheitszeiten zu den vereinbarten Arbeitstagen. Arbeitslohn für die Zeit einer im Ausland verbrachten Erkrankung ist daher im Inland steuerfrei. Krankheitstage ohne Lohnfortzahlung mindern dagegen die vereinbarten Arbeitstage.“

Das dBMF änderte 2014 seine Auffassung. Dies zeigt sich unter anderem in dem Fallbeispiel, das im Schreiben vom 12. 11. 2014 enthalten ist und das in leicht abgewandelter Form offenbar auch Waser übernahm. Diese Passage findet sich unter Berufung auf Waser nun auch in der Begründung des BFG:<sup>12)</sup> Nach neuerer Auffassung des dBMF sind statt der „vereinbarten“ die „tatsächlichen“ Arbeitstage für die Aufteilung maßgebend.<sup>13)</sup> Krankheitstage mit und ohne Lohnfortzahlung werden von den „vereinbar-

<sup>10)</sup> Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art 15 Rz 148; so auch schon Schieber in Debatin/Wassermeyer, DBA (69. Lfg, 1997) Art 15 Rz 148.

<sup>11)</sup> Siehe dBMF-Schreiben vom 14. 9. 2006, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV V 6 – S 1300-367/06; so auch dBMF-Schreiben vom 14. 6. 2011, Besteuerung von Grenzpendlern nach Luxemburg – Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg, IV B 3 – S 1301/LUX/10/10003, Abs 1 lit i.

<sup>12)</sup> Siehe dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027 idF DOK 2014/0971694, Rz 164.

<sup>13)</sup> Siehe zu den praktischen Schwierigkeiten dieser Aufteilungsmethode beim Lohnsteuerabzug dBMF-Schreiben vom 8. 10. 2024, Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach DBA sowie nach Auslandstätigkeitserlass im Lohnsteuerabzugsverfahren, IV C 5 – S 2367/23/10001 :001 idF DOK 2024/0836657; Adler/Honsek/Thoß, Lohnsteuerberechnung nach DBA: Ab 2025 ist die Tagestabelle anzuwenden, ISR 2024, 415 (415 f.).

ten“ Arbeitstagen abgezogen, um auf die „tatsächlichen“ Arbeitstage zu kommen. Das Schreiben vom 12. 11. 2014 ersetzte das oben erwähnte Schreiben des dBMF vom 14. 9. 2006.<sup>14)</sup> In den Schreiben vom 3. 5. 2018 und vom 12. 12. 2023 behielt die Behörde diese Position bei.<sup>15)</sup>

Die 2014 erfolgte Auffassungsänderung wurde von *Kempermann* kritisiert:<sup>16)</sup> „Keine rechte Erklärung findet sich dafür, aus welchem Grund nunmehr – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung [...] – nicht nur Krankheitstage ohne Lohnfortzahlung, sondern auch solche mit Lohnfortzahlung nicht in die der Aufteilung zugrundezulegenden Tage einbezogen werden sollen [...]“. Auch *Schwenke* blieb bei der schon von *Wassermeyer* vertretenen Meinung.<sup>17)</sup>

Im Urteil vom 24. 10. 2024, VI R 28/22, das der BFH aber erst nach der Entscheidung des BFG veröffentlichte und das vom österreichischen Verwaltungsgericht daher noch nicht berücksichtigt werden konnte, übernahm mittlerweile der VI. Senat des BFH offenbar auch die Auffassung des dBMF.<sup>18)</sup> Es geht dabei zwar um die Auslegung von vom OECD-MA abweichenden Vorschriften des DBA Deutschland – Schweiz, allerdings auch um die Frage, inwieweit Arbeit im Quellenstaat „ausgeübt“ wird:<sup>19)</sup> „Bei der Feststellung der anteiligen Tätigkeitszeiten des Klägers [...] ist ausschließlich auf die konkreten Arbeitstage abzustellen, wohingegen Urlaubs- und Krankheitstage bei der Bestimmung des Umfangs der tatsächlichen Arbeitsausübung außer Ansatz bleiben.“ Der BFH begründet diese Aussage nicht weiter und setzt sich weder mit der früheren Judikatur seines I. Senats noch mit Literaturmeinungen oder der Auffassung des dBMF auseinander.

## V. Vereinbarte versus tatsächliche Arbeitstage

Das BFG geht von der Anwendung der Art 15 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift aus. Dies ist nicht völlig selbstverständlich. Die Rechtsprechung in anderen Staaten zieht – mangels Ausübung der Tätigkeit im Krankheitsfall – gelegentlich auch Art 21 OECD-MA in Erwägung.<sup>20)</sup> Die besseren Argumente sprechen aber dafür, zumindest bei Fortzahlung des Entgelts durch den Arbeitgeber den Zusammenhang zur unselbständigen Tätigkeit weiterhin als entscheidend anzusehen.<sup>21)</sup>

Daher konzentriert sich die Diskussion darauf, wie im Anwendungsbereich des Art 15 Abs 1 OECD-MA die Tätigkeit zwischen den beiden Vertragsstaaten aufzuteilen ist. Genau genommen geht es aber nicht um die *Aufteilung*: Nach Art 15 Abs 1 OECD-MA dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeübt. Entscheidend ist somit, inwieweit die Einkünfte auf eine im Quellenstaat ausgeübte Arbeit entfallen. Nur insoweit darf der Quellenstaat besteuern.<sup>22)</sup>

<sup>14)</sup> Siehe dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, IV B 2 – S 1300/08/10027 idF DOK 2014/0971694, Rz 312.

<sup>15)</sup> Siehe dBMF-Schreiben vom 3. 5. 2018, IV B 2 – S 1300/08/10027 idF DOK 2018/0353235, Rz 201 ff; dBMF-Schreiben vom 12. 12. 2023, IV B 2 – S 1300/21/10024, Rz 228 ff.

<sup>16)</sup> *Kempermann*, Anmerkungen zum neuen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, FR 2015, 122 (126).

<sup>17)</sup> *Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (167. Lfg, 2024) Art 15 Rz 148.

<sup>18)</sup> Zur Frage, inwieweit der VI. Senat die Rechtsprechung des I. Senats des BFH im DBA-Recht übernimmt, näher *Lang*, Die abkommensrechtliche Behandlung von Gehältern für Zeiten der Freistellung und von Abfindungen, SWI 2024, 574 (574 ff).

<sup>19)</sup> BFH 24. 10. 2024, VI R 28/22, Rn 38.

<sup>20)</sup> Vgl die Nachweise zur belgischen Rechtsprechung bei *Peeters*, Article 15 of the OECD Model Convention on „Income from Employment“ and its Undefined Terms, *European Taxation* 2004, 72 (74), und zur dänischen Rechtsprechung bei *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup> (2021) Art 15 Rz 36.

<sup>21)</sup> So zB *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 15 Rz 36; S. *Bendlinger*, *Auslandsentsendungen*<sup>4</sup> (2024) Rz 339 f; EAS 2922 vom 21. 12. 2007 zu Bezügen aus einer gesetzlichen Krankenversicherung.

<sup>22)</sup> Insoweit überzeugend *Neyer*, Lohnfortzahlung und Besteuerungsrecht beim international tätigen Arbeitnehmer, RIW 2006, 216 (219).

Bei Vergütungen, die nicht direkt der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat zugeordnet werden können, braucht es aber klarerweise eine Bezugsgröße, zu der die dort erbrachten Zeiten der Tätigkeit in Relation gesetzt werden können. Einsichtig erscheint, dass dies nicht das gesamte Kalenderjahr sein kann: Würde man unterstellen, dass ein Jahresgehalt für solche Zwecke aliquot auf jeden Tag des Kalenderjahres aufzuteilen ist, verbliebe dem „anderen Vertragsstaat“ kein angemessenes Besteuerungsrecht.

Diese Überlegung dürfte den BFH in seinem Urteil vom 29. 1. 1986, I R 22/85, veranlassen haben, die „vereinbarten“ Arbeitstage heranzuziehen. Samstag, Sonntage und Feiertage sind daher genauso wie Urlaubstage nicht einbezogen. Fraglich ist aber, warum Krankheitstage die Zahl der „vereinbarten“ Arbeitstage nicht kürzen sollen. Denn auch für Zeiten des Krankenstands besteht keine Verpflichtung zur Arbeit.<sup>23)</sup> Dass sich dies im Regelfall nicht aus dem Arbeitsvertrag, sondern unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, kann keinen Unterschied machen. Denn auch Urlaubsansprüche können gesetzlich festgelegt sein und gehören dennoch nicht zur „vereinbarten“ Arbeitszeit. Der BFH dürfte primär deshalb auf die „vereinbarten Arbeitstage“ abstellen, um auf eine stabile Bezugsgröße zurückgreifen zu können. Denn die Wochenenden, die Feiertage und die dem Arbeitnehmer zustehenden Urlaubstage können vorweg von den 365 oder 366 Tagen des Kalenderjahres abgezogen werden. Auf diese Weise lässt sich die im anderen Vertragsstaat erfolgte Ausübung der Tätigkeit auch unterjährig leicht ermitteln: Die auf einen Arbeitstag entfallende Vergütung steht bei dieser Berechnungsmethode fest. Der zum Lohnsteuerabzug verpflichtete Arbeitgeber weiß daher nach Ablauf jedes Monats aufgrund der in diesem Zeitraum im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten einerseits und im „anderen Vertragsstaat“ andererseits verbrachten Arbeitszeiten, in welchem Ausmaß die Vergütung im zuletzt erwähnten Staat besteuert werden darf. Die Ausklammerung der naturgemäß nicht vorweg planbaren Zeiten der Krankheit aus den „vereinbarten Arbeitstagen“ würde diese Voraussehbarkeit gefährden und in Fällen von Krankheitstagen Korrekturen nach Ende des Kalenderjahres erfordern.

Allerdings ist die mit der Bezugsgröße der „vereinbarten Arbeitstage“ verbundene Planbarkeit auch aus anderen Gründen zu relativieren: Der gesetzlich zustehende Urlaub muss nicht unbedingt zur Gänze konsumiert werden. Urlaubsansprüche können nach Maßgabe der arbeitsrechtlichen Regelungen auch in das nächste Jahr „vorgetragen“ werden.<sup>24)</sup> Einvernehmlich können auch „Urlaubsvorgriffe“ erfolgen. Ebenso wenig ist in Stein gemeißelt, dass an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen nicht gearbeitet wird. Dies kann von Branche zu Branche unterschiedlich sein. Selbst wenn Tage des Wochenendes und Feiertage zunächst abgezogen werden, können nachträgliche Korrekturen erforderlich sein, wenn sich doch eine Notwendigkeit zur Arbeit an diesen Tagen ergibt.

Die Einbeziehung von Krankheitszeiten in die „vereinbarten Arbeitstage“ ist zudem gewichtigen Einwänden ausgesetzt: Wenn man – mit den Worten des BFH<sup>25)</sup> – „das Kranksein [...] wie eine ausgeübte nichtselbständige Arbeit behandelt“, ist zu fragen, wo die Arbeit in diesem Fall als ausgeübt gilt. Nach Prokisch soll dies davon abhängen, in welchem Staat „die Arbeit normalerweise ausgeübt worden wäre“.<sup>26)</sup> Gerade bei längeren Krankenständen ist aber oft gar nicht abzusehen, welche Dienstreisen der Arbeitnehmer

<sup>23)</sup> Für die österreichische arbeitsrechtliche Rechtslage vgl. *Melzer in Löschnigg/Melzer, Angestelltengesetz*<sup>11</sup> (2021) § 8 Rz 39 ff; *Jabornegg, Arbeitsrecht und Krankenstand, in Jabornegg/Resch/Bayreuther, Der Krankenstand* (2011) 31 (31 ff).

<sup>24)</sup> Vgl. auch dBMF-Schreiben vom 3. 5. 2018, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz 212; zu erforderlichen nachträglichen Korrekturen auch *Richter/Hontheim, Sonderfragen der Besteuerung deutsch-luxemburgischer Grenzpendler im Licht der Verständigungsvereinbarungen vom 26. 5. 2011 und 7. 9. 2011, IStR* 2012, 297 (300).

<sup>25)</sup> BFH 17. 10. 2003, I B 98, S 9/03.

<sup>26)</sup> *Prokisch in Vogel/Lehner, DBA*<sup>7</sup>, Art 15 Rz 36 mwN.

unternommen hätte. Der Tätigkeitsort wird auch sonst oft kurzfristig vom Arbeitgeber – beispielsweise aufgrund von Erfordernissen im Kontakt mit Kunden und anderen Vertragspartnern – vorgegeben. Die Frage, wo „normalerweise“ – also ohne Krankheit – gearbeitet worden wäre, lässt sich häufig nicht seriös beantworten. Die Verteilung der Besteuerungsrechte liefe dann auf eine Fiktion hinaus.

Stellt man hingegen auf den Staat ab, in dem sich der erkrankte Arbeitnehmer an diesen Tagen physisch aufhält,<sup>27)</sup> kann dies zu wenig sachgerechten Ergebnissen führen:<sup>28)</sup> Ein Rehabilitationsaufenthalt in einer Klinik des Quellenstaates würde diesen auch dann zur Besteuerung berechtigen, wenn die Arbeit – sonst – niemals in diesem Staat ausgeübt wurde.

*Wassermeyer* und *Schwenke* wollen die Krankheitszeiten in die anteilige Freistellung nach dem Verhältnis der im Ausland verbrachten vereinbarten Arbeitstage zu den insgesamt vereinbarten Arbeitstagen des betreffenden Kalenderjahres einbeziehen, sofern „keine direkte Zuordnung möglich ist“.<sup>29)</sup> *Neyer* merkt zu Recht kritisch an, dass die Kriterien für eine solche „direkte Zuordnung“ nicht ersichtlich sind.<sup>30)</sup> Selbst wenn aber die Krankheitstage beispielsweise auf einen im Rahmen der Tätigkeit im Quellenstaat erlittenen Arbeitsunfall zurückzuführen sind, sodass von einer direkten Zuordnung ausgegangen werden könnte, ist nicht klar, was dies für die Zeiten eines in weiterer Folge im Ansässigkeitsstaat verbrachten und zur Rehabilitation erforderlichen Spitalsaufenthalts bedeutet: Wer auch für diese Periode gezahlte Vergütungen aufgrund des kausalen Zusammenhangs zum Unfall dem Quellenstaat zur Besteuerung zuweist,<sup>31)</sup> entfernt sich zumindest vom Wortlaut des Art 15 Abs 1 OECD-MA, der dafür die Ausübung der Arbeit in diesem Staat verlangt.<sup>32)</sup>

Alternativ dazu wäre es denkbar, Krankheitszeiten immer dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen, und zwar unabhängig davon, in welchem Staat sie verbracht werden. Für diese – von *Neyer* favorisierte – Auffassung kann der erwähnte systematische Aufbau des Art 15 Abs 1 OECD-MA ins Treffen geführt werden:<sup>33)</sup> An sich hat der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Die Besteuerung im anderen Staat ist die Ausnahme. Sie ist nur insoweit zulässig, als die Arbeit dort auch ausgeübt wird. Fraglich ist allerdings, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist: Der Ansässigkeitsstaat würde durch die Erkrankung des Arbeitnehmers besonders stark auf Kosten des Quellenstaates profitieren. Darüber hinaus ist die unterschiedliche Behandlung von kranken und urlaubenden Arbeitnehmern nicht einsichtig: Weder während der Krankheit noch während des Urlaubs wird die Arbeit ausgeübt.

Wenn es aber nach dem Wortlaut des Art 15 Abs 1 OECD-MA auf die Arbeit ankommt, die im anderen Vertragsstaat „ausgeübt“ wird, stellt sich die Frage, warum überhaupt die „vereinbarten“ Arbeitstage als Bezugsgröße herangezogen werden sollen. Daher liegt es eher nahe, die Zeiten, die auf die Ausübung der Arbeit im anderen Vertragsstaat entfallen, zu den gesamten Zeiten der ausgeübten Arbeit in Relation zu stellen. All dies spricht daher dafür, jeweils auf die tatsächlichen – und nicht auf die vereinbarten – Ar-

<sup>27)</sup> So etwa *Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (167. Lfg, 2024) Art 15 Rz 148.

<sup>28)</sup> Kritisch auch *Pötgens*, *Income from International Private Employment* (2007) 423 ff.

<sup>29)</sup> *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art 15 Rz 148; *Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (167. Lfg, 2024) Art 15 Rz 148; so auch *Blankenheim*, *Grenzüberschreitende Arbeitnehmer-tätigkeit im Internationalen Steuerrecht* (2003) 203.

<sup>30)</sup> *Neyer*, *RIW* 2006, 216 (218).

<sup>31)</sup> So offenbar FG Köln 16. 4. 2007, 14 K 1233/04 – rechtskräftig, EFG 2007, 1446 (1447 f). Kritisch dazu *Schmidt*, *Abkommensrechtliche Beurteilung von Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall*, *PIStb* 2007, 310 (312).

<sup>32)</sup> Vgl dazu *Schilcher/Stefaner*, *Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland*, *SWI* 2005, 5 (5 ff); *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 15 Rz 1.

<sup>33)</sup> *Neyer*, *RIW* 2006, 216 (219); offen bei *Büscher/Kamphuis* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, *Außensteuergesetz/ Doppelbesteuerungsabkommen* (70. Lfg, 2024) Art 15 OECD-MA 2017 Rz 55.

beitszeiten abzustellen. Die Auffassungsänderung, die das dBMF vornahm,<sup>34)</sup> hat daher gute Gründe für sich.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist es konsequent, Krankheitstage nicht in die Bezugsgröße einzubeziehen. An solchen Tagen wird die Arbeit nicht ausgeübt, weder im „anderen Vertragsstaat“ noch sonst wo. Krankheitstage sollten daher genauso wie Urlaubstage für Zwecke des Art 15 Abs 1 OECD-MA behandelt werden: Selbst wenn sich der Steuerpflichtige an diesen Tagen – aus welchen Gründen auch immer – im anderen Vertragsstaat aufhält, wird damit die Arbeit nicht dort ausgeübt. Das BFG hat daher bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten die in Serbien verbrachten Krankheitstage zu Recht ausgeklammert und die auf diese Zeiten entfallenden Vergütungen im Ergebnis nach dem Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage in den beiden Staaten aufgeteilt.

## VI. Zusammenfassende Würdigung

Für die vom BFG vertretene Auffassung gibt es gute Argumente. Die in der Begründung herangezogene BFH-Judikatur eignet sich allerdings nicht unbedingt als Stütze dafür. Denn zum einen stellt der BFH in diesen Entscheidungen auf die „vereinbarten“ Arbeitstage ab. Die Ausklammerung der Krankheitstage bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte nach Art 15 Abs 1 OECD-MA liegt aber eher dann nahe, wenn man die *tatsächlichen* Arbeitstage als relevant ansieht. Zum anderen geht es in dieser vom BFG zitierten BFH-Rechtsprechung um Urlaubs- und nicht um Krankheitszeiten.<sup>35)</sup> In zwei dieser Urteile beruft sich der BFH auf *Wassermeyer*,<sup>36)</sup> der aber Krankheitstage anders als Urlaubstage behandelt haben will.<sup>37)</sup> Diese Auffassung vertritt auch der BFH selbst in seinem – vom BFG allerdings nicht erwähnten – Beschluss vom 17. 10. 2003, I B 98, S 9/03. Das sowohl Krankheits- als auch Urlaubstage bei der Aufteilung der Arbeitstage ausklammernde Urteil des BFH vom 24. 10. 2024, VI R 28/22, war zum Zeitpunkt der Entscheidung des BFG noch nicht veröffentlicht und konnte daher von ihm auch nicht berücksichtigt werden. Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass das BFG – im Rahmen seiner Ausführungen zur Revisionszulassung – die Rechtslage als eindeutig ansieht: Dass Krankenstandstage weder in Österreich noch in Serbien Tätigkeitstage darstellen, „ergibt sich [...] schon aus den Wortinterpretationen dieser beiden Bestimmungen, die auch durch die Kommentierungen zum OECD-Musterabkommen sowie die Judikatur des deutschen BFH untermauert werden“. Mangels Rechtsprechung des VwGH dazu ließ das BFG aber erfreulicherweise dennoch die ordentliche Revision zu.

---

<sup>34)</sup> Vgl die geänderte Auffassung im dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, IV B 2 – S 1300/08/10027 iF DOK 2014/0971694, Rz 164.

<sup>35)</sup> BFH 29. 1. 1986, I R 22/85; 31. 3. 2004, I R 88/03; 23. 2. 2005, I R 13/04.

<sup>36)</sup> BFH 31. 3. 2004, I R 88/03; 23. 2. 2005, I R 13/04.

<sup>37)</sup> *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art 15 Rz 148.

---

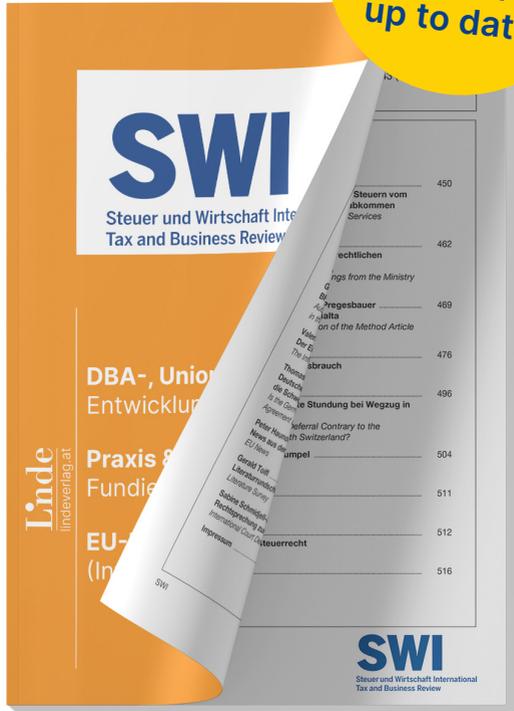
## Schlussanträge in der Rs Atomkraftwerk Paks II

Am 27. 2. 2025 wurden die Schlussanträge in der Rs *Österreich/Kommission (Atomkraftwerk Paks II)*, C-59/23 P, veröffentlicht. Generalanwältin Medina schlägt vor, das Urteil des Gerichts aufzuheben, mit dem der Beschluss der Kommission über die Genehmigung der Beihilfe Ungarns für zwei neue Kernreaktoren in Paks bestätigt wurde. Die Kommission hätte prüfen müssen, ob die unmittelbare Vergabe des Auftrags für den Bau an ein russisches Unternehmen mit den Unionsvorschriften über die Vergabe öffentlicher Aufträge vereinbar ist.

Linde  
Zeitschriften



Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



## Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

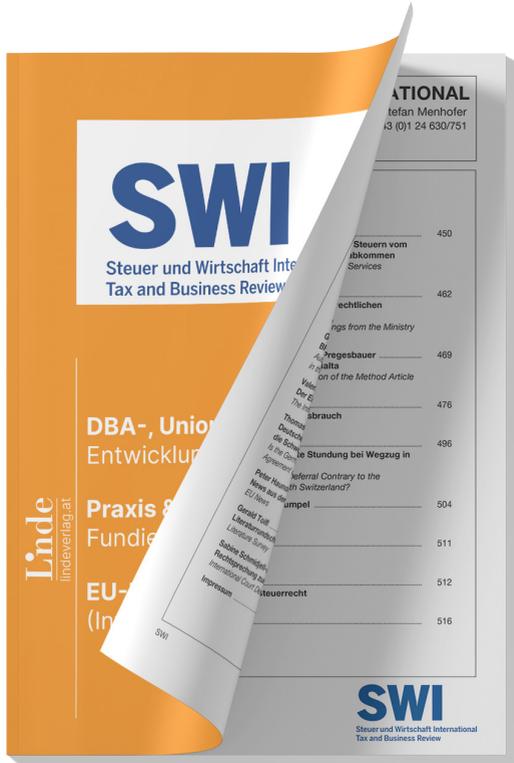
Der Kompass  
für internationale Steuerfragen

**DBA-, Unions- und Außensteuerrecht**  
Entwicklungen, Trends, Analysen

**Praxis & Wissenschaft**  
Fundierte Fachinformation

**EU-News, Rechtsprechung, EAS**  
(Inter)nationale Entscheidungen

[shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)



## SWI – Jahresabonnement 2025

### Bestellen unter:

- [shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



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

Print & Digital: **€ 350,30** (statt € 467,10)

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/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)