

BMF-AV Nr. 154/2023

BMF - IV/8 (IV/8)

An
Bundesministerium für Finanzen
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht

Zentrale Services Zentrale Fachstelle

Geschäftszahl: 2023-0.913.347

22. Dezember 2023

Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten gemäß dem deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. August 2000

Der nachfolgende Erlass gibt den Inhalt einer am 18./19. Dezember 2023 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland auf Basis von Artikel 25 Abs. 3 des DBA Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung wieder. Die Konsultationsvereinbarung gibt lediglich das gemeinsame Verständnis der Abkommenspartner wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen des DBA Deutschland hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

Gestützt auf [Artikel 25 Absatz 3 des Abkommens](#) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 24. August 2000, zuletzt geändert durch das Protokoll vom 21. August 2023, (im Folgenden als „Abkommen“ bezeichnet) haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Österreichs die folgende Konsultationsvereinbarung zur Anwendung des Abkommens im Hinblick auf die Besteuerung von Ärzten erzielt:

1 Allgemeines

1. Das Besteuerungsrecht für Arbeitslohnzahlungen an in der Grenzzone Deutschlands ansässige Ärzte, die mit Kliniken in der Grenzzone Österreichs Arbeitsverträge haben

und dort ihre Tätigkeit ausüben, steht aufgrund der Grenzgängerregelung im [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#) Deutschland zu.

2. Neben den Lohnzahlungen werden sogenannte Sonderklassegebühren gezahlt. Deutschland sieht diese Sonderklassegebühren aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Arbeitslohnzahlungen an. Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass es sich bei den Sonderklassegebühren, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.
3. Sofern eine feste Einrichtung in Österreich fehlt, steht sowohl nach [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#) als auch nach [Artikel 14 des Abkommens](#) Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen zu. Liegt hingegen eine feste Geschäftseinrichtung vor, besteuert Österreich die Sonderklassegebühren nach [Artikel 14 Absatz 1 des Abkommens](#) als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Deutschland besteuert nach [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#).
4. Aufgrund der in Nummer 16 des Protokolls zum Abkommen enthaltenen Maßgeblichkeit des OECD-Musterkommentars zur Auslegung des Abkommens ist bei einem positiven Qualifikationskonflikt, der aus der Anwendung des nationalen Rechts resultiert, der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen¹. Im Fall der Sonderklassegebühren wird somit die Doppelbesteuerung in analoger Anwendung des Artikels 23 Absatz 3 des Abkommens im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Deutschland, durch Anrechnung gelöst.
5. Sind in Österreich ansässige Ärzte in Kliniken in Deutschland beschäftigt und gelangt die Grenzgängerregelung des [Artikels 15 Absatz 6 des Abkommens](#) zur Anwendung, so verbleibt das Besteuerungsrecht an den Vergütungen in Österreich. Sonderklassegebühren wären nach österreichischer Auffassung grundsätzlich in Deutschland zu besteuern, sofern dort eine feste Einrichtung zur Ausübung der Tätigkeit besteht. Sollte Deutschland die Sonderklassegebühren als Arbeitslohnzahlungen ansehen und aufgrund der Grenzgängerregelung nicht besteuern, werden die Vergütungen also aufgrund der durch das maßgebliche innerstaatliche Recht Deutschlands gebotenen Anwendung des Abkommens nicht im Tätigkeitsstaat besteuert (negativer Qualifikationskonflikt), können diese Vergütungen gemäß Artikel 23 Absatz 3 des Abkommens im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Österreich, besteuert werden.

¹ vgl. Tz. 32. 1 zu Artikel 23 OECD-Musterkommentar und Tz. 8.4 zu Artikel 15 OECD-Musterkommentar.

2 Zeitliche Anwendung

6. Diese Konsultationsvereinbarung ist für Anwendungs- und Auslegungsfragen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 24. August 2000, zuletzt geändert durch das Protokoll vom 21. August 2023, anwendbar.
7. Die Konsultationsvereinbarung vom 4./9. April 2019 soll weiterhin im Anwendungsbereich des Abkommens vor Wirksamwerden des Protokolls vom 21. August 2023 gelten.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Dezember 2023