Downloaded from Blogs on 03.11.2026 07:00

By PwC Deutschland | 16 June 2023

Update: Keine Bindung des Ansässigkeitsstaats an Qualifikation im Quellenstaat – Einkünfte eines Lichtdesigners

Der BFH hat sich in einer Entscheidung erstmals zu der Frage geäußert, ob ein geänderter OECD-Musterkommentar (OECD-MK) bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden kann, wenn das konkrete Abkommen später geändert wird. Darüber hinaus lehnt der Bundesfinanzhof eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates (Qualifikationsverkettung) ab - sofern im anzuwendenden DBA eine Qualifikationsverkettung nicht positiv geregelt ist.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 07:00

Mit seinem Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung zur statischen Abkommensauslegung und zur Ablehnung einer Qualifikationsverkettung bestätigt und erstmals zur Frage Stellung genommen, ob ein geänderter OECD-Muster**kommentar** (OECD-M**K**) bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden kann, wenn das konkrete Abkommen später geändert wird.

Sachverhalt: Der Kläger war in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und in verschiedenen Staaten als Lichtdesigner tätig. Seine Tätigkeit wurde in den meisten Staaten als selbständige Tätigkeit qualifiziert und die Honorare dem Quellensteuerabzug unterworfen. Lediglich **Frankreich, Schweden und die Schweiz** qualifizierten die Tätigkeiten **nicht** als selbständige Tätigkeit und wiesen in den jeweiligen Arbeitgeberbescheinigungen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus. Streitjahre sind 2002 bis 2005 und 2007. Das Finanzamt qualifizierte die ausländischen Einnahmen des Klägers insgesamt als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zustehe, sodass in Deutschland die einbehaltenen Quellensteuerbeträge nicht angerechnet werden können. Nach Auffassung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 16. Juli 2017 - 15 K 1093/10) sei die Qualifikation des Tätigkeitsstaates maßgeblich, sodass die Einkünfte aus Frankreich, Schweden und der Schweiz als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts in Deutschland freizustellen und die Einkünfte aus den sonstigen Staaten als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Deutschland ohne Anrechnung der ausländischen Quellensteuern steuerpflichtig sind.

Zum Einfluss einer Änderung des OECD-Musterkommentars auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

Für die Beurteilung des Streitfalls ist entscheidungserheblich, ob Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen (soweit nicht ausnahmsweise Einkünfte als Künstler vorliegen), was nach Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den entsprechenden Regelungen in den im Streitfall betroffenen DBA aus Sicht Deutschlands als Anwenderstaat zu beurteilen ist. Das Finanzgericht hatte zu dieser Abgrenzung keine Feststellungen getroffen, weshalb der Fall vom BFH nach dort zurückverwiesen wurde, damit die erforderlichen Feststellungen nachgeholt werden können.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts lehnt der BFH eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates (Qualifikationsverkettung) ab, sofern im anzuwendenden DBA eine Qualifikationsverkettung nicht positiv geregelt ist.

Das Finanzgericht, so der BFH in seiner Begründung, habe allein auf die ausländischen Bescheinigungen abgestellt, weil sich nach seiner Ansicht die Einkünftequalifikation i.S. einer Qualifikationsverkettung nach den ausländischen Arbeitgeberbescheinigungen richte. Dem sei indes nicht zu folgen.

Der BFH weist zwar darauf hin, dass der entsprechende Passus im OECD-MK seit dem Jahr 2000 (in Nr. 32.2 ff. zu Art. 23A OECD-MA) bei Qualifikationskonflikten eine Qualifikationsverkettung vorsieht. In Bezug auf das DBA-Schweden (unterzeichnet in 1992, anzuwenden seit 1995 und seitdem unverändert), bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Ablehnung einer dynamischen Abkommensauslegung (sog.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 07:00

statische Interpretation von DBA), sodass spätere Änderungen am OECD-MK keine Bedeutung für die Auslegung bereits bestehender DBA haben.

Darüber hinaus **äußert sich der BFH** in seinem Urteil **erstmals** zu der Frage, ob ein geänderter OECD-MK bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden kann, wenn das konkrete Abkommen später geändert wird. Der BFH lehnt auch in Bezug auf das DBA-Frankreich (geändert durch das Zusatzabkommen aus 2001) und das DBA-Schweiz (geändert durch das Revisionsprotokoll aus 2002) eine Qualifikationsverkettung ab, da "die zuvor bereits existierenden Methodenartikel in für die vorliegende Streitfrage relevanten Passagen nicht geändert worden sind." Eine Vereinbarung zwischen den Verwaltungsbehörden zur Abkommensauslegung sei für die Gerichte nur bindend, wenn sie Eingang in den geänderten Vertragstext sowie das Zustimmungsgesetz gefunden hat. Der BFH sieht zwar den OECD-MK als eine Hilfe für die Abkommensauslegung an, betont aber, dass die Gerichte den Abkommensinhalt nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes zu ermitteln haben.

Mit **Blick auf den zweiten Rechtsgang** weist der BFH abschließend auf folgende Aspekte hin:

- Sollte der Kläger im Rahmen seiner Gasttätigkeiten im Ausland ganz oder teilweise Einkünfte als Künstler erzielt haben, ist zu klären, ob Deutschland die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder aber Anrechnung vermeidet. (*Das Finanzgericht hatte zuvor zu den Tätigkeiten als Lichtdesigner - allerdings ohne genauere Feststellungen - angenommen, es handele sich um "Kunstausübung, die nicht in der Darstellung vor einem Publikum", sondern in der "Herstellung eines Werkes" bestanden habe und damit den Tätigkeiten von Malern, Bildhauern, Schriftstellern und Komponisten entspreche. Dies hält der BFH jedoch ohne weitere tatsächliche Prüfung nicht für haltbar.*)
- Soweit der Kläger bezogen auf die in Frankreich, Schweden und der Schweiz ausgeübten Tätigkeiten (auch) nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben sollte, wären diese im Inland freizustellen und lediglich beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.
- Sollten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen und diese nicht im Rahmen einer dortigen Betriebsstätte ausgeübt worden sein, scheidet eine Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuern aus, da die betreffenden DBA dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweisen.

Update (16. Juni 2023)

Das Urteil I R 44/16 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2023, Seite 430.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 11. Juli 2018 (I R 44/16)

Keywords

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 07:00

Arbeitnehmerbesteuerung, Einkünftequalifikation, Internationales Steuerrecht, Qualifikationskonflikt