

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, den Richter Mag. Thomas Stieger sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. Helmut Marchhart und Mag. Christian Berger BA MSc LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Krassnigstr 36, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. September 2018 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2016 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 in der Sitzung am 5. Juli 2024 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 11. Juli 2017 wurde der Antrag auf **Arbeitnehmerveranlagung 2016** eingereicht.

Am 28. September 2018 erging der **Einkommensteuerbescheid 2016**. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2016 eine Nachforderung in Höhe von € 154.932,00. Die Nachforderung resultierte aus der Versteuerung von Bonuszahlungen in

Höhe von € 89.386,88 und Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot in Höhe von € 249.999,96. Dies ergab eine Bruttolohnsumme in Höhe von € 339.386,84. Der entsprechende Lohnzettel wurde amtswegig erstellt. Die Veranlagung erfolgte daher nicht antragsgemäß.

Am 28. September 2018 erging der **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016**. Die Berechnung der Anspruchszinsen ergab für das Jahr 2016 eine Abgabenschuld in Höhe von € 2.148,91.

Mit Eingabe vom 25. Oktober 2018 wurde zeitgerecht **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 28. September 2018 sowie Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 vom 28. September 2018 eingebracht. Darin wurde beantragt, die Besteuerung der Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot in Höhe von € 249.999,96 in Österreich freizustellen. Diese Zahlungen wären im Ansässigkeitsstaat des Bf, das wäre Italien, zu versteuern. Weiters wurde beantragt, die Anspruchszinsen entsprechend zu berichtigen. Der Beschwerde beigelegt wurde der Anstellungsvertrag *****Firma***** sowie die Italienische Steuererklärung 2016.

Am 27. Februar 2019 erging die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend **Einkommensteuerbescheid 2016**. Darin wurde die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 gegen den Bescheid vom 28. September 2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde angeführt, dass Zahlungen für ein Konkurrenz- und Wettbewerbsverbot nach Beendigung des Dienstverhältnisses in dem Staat der Besteuerung unterliegen würden, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuernsberechtigt war. Dies wäre deshalb der Fall, weil diese Gehaltsfortzahlungen Einkünfte darstellen würden, die noch aus der persönlichen Tätigkeit im früheren Tätigkeitsstaat herrühren würden und weder als Ruhegehälter noch als nicht besonders geregelte Einkünfte angesehen werden könnten.

Am 28. Februar 2019 erging die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend **Bescheid Anspruchszinsen 2016** vom 28. September 2018. Darin wurde die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Anspruchszinsenbescheid an die, im Spruch des zur Nachforderung führenden Einkommensteuerbescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden sei und daher eine Änderung des angefochtenen Bescheides nicht in Betracht käme.

Mit Eingabe vom 14. März 2019 (eingegangen am 15. März 2019) wurde zeitgerecht ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde betreffend Einkommensteuerbescheid 2016 sowie ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde betreffend Bescheid Anspruchszinsen 2016 durch das Bundesfinanzgericht gestellt (**Vorlageantrag**). Mit derselben Eingabe wurde **Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht gegen den **Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen** in Höhe von € 520,19 vom 28. Februar 2019 erhoben. Weiters wurde ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat gem. § 272 Abs 2 Z 1 BAO gestellt.

Mit **Vorlagebericht** vom 1. April 2019 wurden die Beschwerden betreffend Einkommensteuerbescheid 2016 sowie Bescheid Anspruchszinsen 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Darin wurde beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen. Begründend wurde ausgeführt, dass diese Gehaltsfortzahlungen Einkünfte darstellen würden, die noch aus der persönlichen aktiven Tätigkeit des früheren Tätigkeitsstaats herrühren und weder als Ruhegehälter noch als nicht besonders geregelte Einkünfte angesehen werden könnten. Das Besteuerungsrecht stünde somit Österreich zu.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 09.04.2024 wurde die Rechtssache der bisher zuständigen Gerichtsabteilung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war von 1. Juni 2012 bis 31. Dezember 2015 bei der ***Firma*** in Österreich angestellt. Der Bf hat während der Entsendung nach Österreich seinen Familienwohnsitz in Italien beibehalten und mit Ende des Jahres 2015 seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben. Der Bf verfügte somit im Jahr 2016 über keinen Wohnsitz in Österreich. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen war ab 1. Jänner 2016 in Italien.

Der Angestelltenvertrag enthielt unter Punkt X. folgende Konkurrenzklausel:

(1) Sie verpflichten sich, auf die Dauer eines Jahres ab dem Zeitpunkt Ihres Ausscheidens aus unserer Gesellschaft, keine wie immer geartete Tätigkeit für natürliche Personen oder in- oder ausländische Unternehmen auszuüben, welche auf dem Gebiet der Erzeugung und/oder des Verkaufes und/oder der Forschung und Entwicklung unserer Gesellschaft und verbundener Unternehmen tätig sind und zwar weder unselbständig noch selbständig noch auf sonstige Art und Weise. Unter "Gebiet" sind alle Geschäftsfelder unserer Gesellschaft zu verstehen, in denen wir zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Dienstvertrages eine der oben genannten Tätigkeiten entfalten. Für den Fall eines Verstoßes gegen die Konkurrenzklausel ist der Zeitraum einer dem Verbot widersprechenden Tätigkeit in dieses Jahr nicht einzurechnen.

(2) Das Verbot des Abs (1) umfasst auch das Verbot, (i) ein Konkurrenzunternehmen im genannten Sinn zu gründen oder zu erwerben, oder mittelbar oder unmittelbar Beteiligungen daran zu halten oder zu erwerben, (ii) Kunden der Gesellschaft zu Ihren Gunsten oder zu Gunsten Dritter abzuwerben, und (iii) Mitarbeiter der Gesellschaft oder verbundener Unternehmen abzuwerben, damit diese für Sie oder Dritte tätig werden.

(3) Die Gesellschaft erklärt sich bereit, Ihnen in jenen Fällen, in denen gesetzlich die Einhaltung des Wettbewerbsverbotes nicht von der Leistung einer Karenzentschädigung abhängt (dh. bei Beendigung des Dienstverhältnisses durch (i) Zeitablauf; (ii) Kündigung durch Sie; (iii) berechnigte Entlassung, (iv) ungerechtfertigter Austritt), eine freiwillige Karenzentschädigung von Euro 150.000 (in Worten: einhundertfünfzigtausend) brutto jährlich zu leisten (in gleichen monatlichen Teilbeträgen). Die Gesellschaft ist berechnigt, in diesen Fällen auf die Einhaltung des Verbotes gemäß Abs (1) und (2) einschließlich der Leistung einer Karenzentschädigung nach Abs (3) zu verzichten. Die Verzichtserklärung kann jederzeit abgegeben werden und wird frühestens zwei Monate nach Zugang wirksam, ausgenommen im Fall der berechnigten Entlassung, hier wird eine mit der Entlassungserklärung abgegebene Verzichtserklärung mit Zugang wirksam, und bei ungerechtfertigtem Austritt kann binnen einer Woche ein sofort wirksamer Verzicht abgegeben werden. In beiden Fällen sind spätere Verzichtserklärungen mit dem allgemein geltenden 2-monatigem Vorlauf zulässig. Gilt das Verbot des Abs (1) und (2) nur für Teile eines Jahres so gebührt die Karenzentschädigung aliquot.

(4) In jenen Fällen, in denen gesetzlich die Wirksamkeit des nachvertraglichen Wettbewerbsverbotes Von der Leistung einer vollständigen Karenzentschädigung abhängt (§ 37 Abs 2 AngG), bleibt es bei den gesetzlichen Regelungen.

Laut Lohnkonto ist dem Bf im Jahr 2016 ein Bruttobezug von € 249.999,96 gem. Punkt X des Vertrages zugeflossen (12mal € 20.833,33). Dazu kam eine Bonuszahlung für das Jahr 2015 in Höhe von € 89.386,88 (das darauf entfallende Jahressechstel betrug € 16.898,15). Folglich wurde amtswegig ein Lohnzettel mit einer Bruttolohnsumme in Höhe von € 339.386,84 (€ 249.999,96 zuzüglich € 89.386,88) erstellt und der Veranlagung zugrunde gelegt. Die steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von € 322.488,59 berechneten sich aus den Bruttobezügen iHv € 339.386,74 abzüglich der sonstigen Bezüge in Höhe von € 16.898,15.

In der italienischen Steuerklärung des Bf für das Jahr 2016 wurden Einkünfte der ***Firma*** in Höhe von € 470.406,00 erklärt.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund des Vorbringens des Bf sowie der von der belangten Behörde vorgelegten Akten. Gewürdigt wurden die im bisherigen Verfahren vorgelegten Beweismittel, insbesondere des Anstellungsvertrages sowie der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung betreffend Ansässigkeit des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Das Dienstverhältnis zwischen dem Bf und der ***Firma*** wurde mit Ablauf des 31. Dezember 2015 aufgelöst. Der Bf verfügte ab 1. Jänner 2016 über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Der Wohnsitz sowie gewöhnliche Aufenthalt war ab diesem Zeitpunkt in Italien. Der Bf war gem. Artikel 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Italien im Jahr 2016 in Italien ansässig.

Eine Person die in Österreich weder einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat unterliegt der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn ein Tatbestand des § 98 EStG 1988 erfüllt ist. Gem. § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet werden oder worden sind der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs 3).

Dem Bf flossen im Jahr 2016 nach Beendigung seines Dienstverhältnisses von seinem ehemaligen Arbeitgeber Zahlungen aufgrund einer Konkurrenzklausel in seinem Angestelltenvertrag in Höhe von insgesamt € 249.999,96 (ausbezahlt in zwölf gleichen Raten zu jeweils € 20.833,33) zu. Zahlungen für Konkurrenz- und Wettbewerbsverbote stellen beendigungskausale Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dar (vgl. *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019), Art 15, III, Rz 75 oder *Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2018), Rz 559). Der Bf unterliegt mit den erhaltenen Zahlungen aus der Konkurrenzklausel der beschränkten Steuerpflicht in Österreich sowie der unbeschränkten Steuerpflicht in Italien. Folglich ist zu klären welchem Staat das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Italien das Besteuerungsrecht zuweist.

Art. 15 DBA Italien lautet: (1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. (2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für ein in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Gemäß den Bestimmungen eines Arbeitsvertrags oder einer Abfindung nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses kann ein früherer Arbeitnehmer eine Zahlung als Gegenleistung für die Verpflichtung erhalten, nicht für einen Konkurrenten seines ehemaligen Arbeitgebers zu arbeiten. Diese Verpflichtung ist fast immer zeitlich und oft auch geografisch begrenzt. Eine solche Zahlung steht zwar in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis und ist daher ein „Entgelt ... für ein Arbeitsverhältnis“, stellt aber in den meisten Fällen kein Entgelt für eine vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit dar. Aus diesem Grund werden sie in der Regel nur in dem Staat besteuert, in dem der Empfänger zum Zeitpunkt des Erhalts der Zahlung ansässig ist. Handelt es sich bei einer solchen Zahlung nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses jedoch im Wesentlichen um eine Vergütung für Tätigkeiten, die während des Beschäftigungsverhältnisses ausgeübt wurden (was beispielsweise der Fall sein könnte, wenn das Wettbewerbsverbot für den ehemaligen Arbeitgeber nur einen geringen oder gar keinen Wert hat), sollte die Zahlung genauso behandelt werden wie eine Vergütung für die während des betreffenden Zeitraums des Beschäftigungsverhältnisses geleistete Arbeit. Auch stellt in einigen Staaten ein Teil des monatlichen Gehalts eines Arbeitnehmers während des Arbeitsverhältnisses eine Gegenleistung für die Verpflichtung dar, während eines bestimmten Zeitraums nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht für einen Konkurrenten zu arbeiten, so dass nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine gesonderte Zahlung für das Wettbewerbsverbot erfolgt; in einem solchen Fall ist die Anleitung im ersten Teil dieses Absatzes nicht anwendbar und der Teil des während des Arbeitsverhältnisses erhaltenen Entgelts, der auf diese Verpflichtung zurückzuführen ist, sollte genauso behandelt werden wie der Rest des Entgelts.

Gemäß den angeführten Erläuterungen des OECD-MK gelten Zahlungen für ein Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot nicht als Vergütungen für unselbständige Arbeit, die vor Beendigung des Dienstverhältnisses in einem Staat ausgeübt worden ist. Demnach sollen diese Vergütungen im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, dass diese Vergütungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der ehemals ausgeübten Tätigkeit zuzuordnen sind. Da die Zahlungen gerade nicht für eine aktive Tätigkeit, sondern für ein Stillhalten im Folgejahr getätigt wurden, soll das Kausalitätsprinzip nicht zur Anwendung kommen (vgl. *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019), Art 15, III, Rz 77 oder *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2018), Rz 560).

Dem Wortlaut des DBA Art. 15 und der Kommentierung des OECD-MA folgend sind die Zahlungen aus der Konkurrenzklausel nicht als nachträgliches Entgelt für die seinerzeit in Österreich erbrachten aktiven Arbeitsleistungen anzusehen, sondern stellen ein Entgelt für die Unterlassung von wettbewerbsschädlichen Arbeitsaktivitäten nach Beendigung des Dienstverhältnisses dar. Damit wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat Italien zugewiesen, weil diese Vergütungen keine in Österreich ausgeübte Arbeit abgelten.

Die betreffenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berechnen sich wie folgt:

Bruttobezüge vor Beschwerde	339.386,84 €
Korrektur	-249.999,96 €
Bruttobezüge (210)	89.386,88 €
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)	-16.898,15 €
Steuerpflichtige Bezüge (245)	72.488,73 €

Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 wird aufgrund der geänderten Abgabennachforderung abgeändert. Die (Neu)Berechnung der Anspruchszinsen ergibt für das Jahr 2016 eine Abgabenschuld in Höhe von € 417,13.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision wird zugelassen, da zur Frage ob Zahlungen für ein Wettbewerbs- bzw. Konkurrenzverbot für ein Stillhalten im Folgejahr der Steuerpflicht in Österreich unterliegen, keine einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Es handelt sich daher um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 16. August 2024