

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer und Regina Groß über die Bescheidbeschwerde vom 8.03.2021 der ***Bf1***, Steuernummer: ***BF1StNr1***, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 4.03.2021 des Finanzamtes Österreich (Dienststelle Baden Mödling)

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf. genannt) ist österreichische Staatsbürgerin und hatte ihren Wohnsitz und Lebensmittelpunkt durchgängig in Österreich. Von April 2000 bis Dezember 2014 war die Bf. für die Deutsche Lufthansa AG (in der Folge Lufthansa) als Flugbegleiterin tätig. Ihre Ansprüche aus dieser Anstellung wurden in den Tarifverträgen der Lufthansa für Kabinenpersonal geregelt. Diese sahen zwei Betriebsrenten für Kabinenpersonal vor: die Übergangsversorgung der Versorgungskasse Kabine Gruppenunterstützungskasse der Lufthansa e.V. und zudem die Lufthansa Betriebsrente. Die Übergangsversorgung ermöglicht einen freiwilligen vorzeitigen Wechsel in die betriebliche Altersvorsorge ab dem 55. Lebensjahr bis zum frühestmöglichen Renteneintritt mit 63 Jahren. Gemäß Tarifvertrag und Leistungsplan der Unterstützungskasse Kabine kann anstelle der Übergangsversorgung auch eine zusätzliche

betriebliche Altersrente (ab dem Alter von 63. Jahren) oder eine einmalige Kapitalabfindung gewählt werden.

Auf Grund gestiegenen Kostendrucks wurde von der Lufthansa ein umfangreiches Restrukturierungsprogramm mit Personalabbau und Personalverlagerung durchgeführt. Die Bf. hat mit Aufhebungsvertrag vom 31.12.2014 ihr Arbeitsverhältnis zur Lufthansa zu diesem Stichtag einvernehmlich beendet. Im Punkt 2. des Aufhebungsvertrages wurde ihre eine Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes in Höhe von € 36.500 brutto eingeräumt. Diese Abfindungszahlung war im Ausscheidezeitpunkt fällig und wurde nach Abführung der gesetzlichen Abzüge (deutsche Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag) im Jänner 2015 auf das Gehaltskonto der Bf. überwiesen (€ 23.797).

Die Bf. wurde mit Schreiben der Versorgungskasse Kabine vom 4.2.2015 über ihre Ansprüche aus dieser betrieblichen Altersversorgung im Zusammenhang mit der Beendigung ihres Dienstverhältnisses bei der Lufthansa informiert. Sie behalte gemäß Tarifvertrag und Leistungsplan mit dem Ausscheiden aus dem Unternehmen eine Teilanwartschaft auf die zugesagte Versorgungsleistung. Die Höhe der Anwartschaft richte sich nach dem in der eingerichteten Rückdeckungsversicherung vorhandenen Rückkaufswert. Mit Vollendung des 55. Lebensjahres würde die Bf. aus dem dann zur Verfügung stehenden Kapital eine Zusatzrente oder eine zusätzliche betriebliche Altersrente ab dem Alter von 63 von der Versorgungskasse Kabine erhalten. Laut dem Tarifvertrag und Leistungsplan könne ihre Anwartschaft jedoch auch gegen Zahlung eines einmaligen Kapitalbetrages in Höhe des Rückkaufwertes (€ 22.386,03) abgefunden werden. Sollte die Bf. von der Möglichkeit einer Kapitalabfindung keinen Gebrauch machen, werde ihre Rentenanwartschaft bis zum jeweiligen Leistungszeitpunkt beitragsfrei aufrechterhalten.

Mit 19.2.2015 unterzeichnete die Bf. die Abfindungserklärung aus der betrieblichen Altersversorgung der Versorgungskasse Kabine zur Auszahlung des Rückkaufwertes in Höhe von € 22.386,03. Mit Schreiben vom 3.3.2015 teilte die Versorgungskasse Kabine der Bf. mit, dass der Rückdeckungsversicherungsvertrag auf Grund ihrer Erklärung aufgelöst worden ist und der Abfindungsbetrag nach Abzug anfallender Steuern auf ihr Gehaltskonto überwiesen werde. Diese Überweisung erfolgte am 13.3.2015 in Höhe von € 19.078,61. Auf Grund der Abfindung aus der Übergangsvorsorge Kabine erfolgte vom ehemaligen Arbeitgeber Lufthansa eine Aufrollung und Neuberechnung der Bezüge für Dezember 2014 und Jänner 2015 mit Vergütungsabrechnung März 2015.

Im Schreiben vom 13.07.2015 bestätigte die Lufthansa, dass eine Abfindungserklärung der Bf. betreffend ihre unverfallbare Anwartschaft auf die Lufthansa-Betriebsrente für Kabinenpersonal gemäß dem Tarifvertrag eingegangen sei. Eine unversteuerte Auszahlung der Betriebsrentenabfindung (€ 18.299,77) für beschränkt Einkommensteuerpflichtige bedürfe der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des österreichischen Wohnsitzfinanzamtes sowie der

Bestätigung der Steuerfreistellung des zuständigen Arbeitgeberfinanzamtes in Deutschland. Von der Bf. wurde am 7.08.2015 die geforderte Ansässigkeitsbescheidung beim Finanzamt Baden Mödling eingeholt und der Lufthansa übermittelt. Aus der Kontrollmitteilung im Rahmen des automatisierten EU-Informationsaustausches der Abgabenbehörden geht hervor, dass im Zeitraum September 2015 dieser Abfindungsbetrag von € 18.299,77 steuerfrei an die Bf. ausbezahlt worden ist.

Die Bf. reichte im März 2016 eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 ein. Die ihr 2015 zugeflossenen Abfindungen aus dem 2014 beendeten Arbeitsverhältnis zur Lufthansa wurden in dieser Abgabenerklärung nicht angegeben und sie wurden auch nicht auf andere Weise der Abgabenbehörde offengelegt. Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 4.4.2016 erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung (Gutschrift € 290).

Nachdem das Finanzamt durch Kontrollmitteilungen der deutschen Finanzverwaltung von den zwei Kapitalzahlungen zur Ablöse der Anwartschaften auf die beiden betrieblichen Altersversorgungen für Kabinenpersonal der Lufthansa Kenntnis erlangte, wurde die Bf. mit Vorhalt vom 9.12.2020 und vom 14.04.2021 aufgefordert, den Sachverhalt betreffend diese Einkünfte (lt. KM-2: Abfindung € 22.386,03 + sonstiger steuerfreier Arbeitslohn € 80,42 und lt. KM-3: Abfindung € 18.299,77) vollständig darzulegen und durch geeignete Belege nachzuweisen.

Die Bf. nahm mit Schreiben vom 30.12.2020 hierzu Stellung und reichte mit Anbringen vom 14.04.2021 Unterlagen betreffend die Abfindung der Versorgungskasse Kabine nach (den Schriftverkehr mit der Versorgungskasse Kabine und die Bezugsneuberechnung der Lufthansa mit Vergütungsabrechnung März 2015 wegen der nachträglichen Abfindung der Anwartschaft auf diese Betriebsrente in Höhe von € 22.386,03 brutto).

Das Finanzamt hob auf Grundlage dieser neuen Sachverhaltsfeststellungen den Einkommensteuerbescheid 2015 auf und ersetzte ihn durch den geänderten Einkommensteuerbescheid 2015 vom 4.03.2021. Abweichend von der ESt-Erklärung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug von gesamt € 40.766,22 in die Bemessungsgrundlage einbezogen. In diesen Betrag enthalten sind: 1. die Abfindung der Versorgungskasse Kabine betreffend die betriebliche Rente aus der Übergangsversorgung € 22.386,03 + sonstiger steuerfreier Arbeitslohn € 80,42 lt. KM-2 und 2. die Abfindung der Lufthansa Betriebsrente für Kabinenpersonal € 18.299 lt. KM-3.

Die Bf. erhob mit Anbringen vom 8.03.2021 gegen den geänderten ESt-Bescheid 2015 Bescheidbeschwerde mit dem Begehren die Bemessungsgrundlage anzupassen, weil die tatsächliche Pensionsabfindung € 18.279 und die normale Abfertigung wegen Beendigung des Arbeitsvertrages € 22.466 betragen habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.09.2021 hat das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

„Sie haben im September 2015 von Ihrem ehemaligen Arbeitgeber, der Deutschen Lufthansa AG den Betrag von 18.299,77 € als Abfindung für die Anwartschaft auf Betriebsrente aus dem Tarifvertrag der Lufthansa Betriebsrente für Kabinenpersonal steuerfrei ausbezahlt erhalten. Zahlungen für Pensionsabfindungen sind gemäß § 124b Z 53 EStG im Kalendermonat der Zahlung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG mit dem laufenden Tarif zu versteuern und erhöhen auch nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG.

Des Weiteren haben Sie sich im Februar 2015 für eine Einmalzahlung der Versorgungskasse Kabine – Gruppenunterstützungskasse der Lufthansa e.V. betreffend die Ansprüche aus der Übergangsversorgung lt. Tarifvertrag für Kabinenpersonal entschieden und einen Abfindungsbetrag von €22.466,45 erhalten. Pensionsabfindungen von Pensionskassen, für die der Anwartschaftsberechtigte die Wahl zwischen mehreren Ansprüchen hat – unter anderem auf Einmalzahlung - sind zur Gänze steuerpflichtig.

Laut Art. 18 Abs 1 DBA-Deutschland hat der Ansässigkeitsstaat einer Person das Besteuerungsrecht auf Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen. Laut Art. 21 Abs 1 DBA-Deutschland hat der Ansässigkeitsstaat einer Person das Besteuerungsrecht auf Leistungen des anderen Staates, die nicht unter die Artikel 15 - 20 fallen. Daher sind beide Zahlungen in Österreich zu versteuern und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Angemerkt wird, dass dem Wohnsitzfinanzamt im Rahmen des Informationsaustausches zu allen drei Abfindungszahlungen, die die Bf. aus dem Beschäftigungsverhältnis bei der Lufthansa erhalten hat, Kontrollmitteilungen der deutschen Finanzverwaltung zugegangen sind: 1. Zur Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes lt. Pkt. 2. des Aufhebungsvertrages vom 23.10.2014 über brutto € 36.500, ausbezahlt netto € 23.797,80 mit 1/2015; 2. Zur Abfindung der besonderen betrieblichen Altersversorgung/Übergangsversorgung bei der Versorgungskasse Kabine in Höhe des Versicherungsrückkaufswertes von brutto € 22.386,03, ausbezahlt netto € 19.078,61 mit 3/2025; 3. Zur Abfindung der Lufthansa Betriebsrente für Kabinenpersonal von € 18.299,77, steuerfrei ausbezahlt mit 9/2015. Wie vorstehend dargelegt sind in die Bemessungsgrundlage des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2015 – abweichend von der Erklärung - nur die mit KM-2 und KM-3 gemeldeten Abfindungsleistungen betreffend die beiden betrieblichen Rentenanwartschaften bei der Lufthansa sowie gemeldete sonstige steuerfreie Einkünfte lt. KM-2 von € 80,42 enthalten.

Die Bf. zog dem Beschwerdeverfahren einen steuerlichen Vertreter bei, der nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 9.11.2021 mit Anbringen vom 4.11.2021 gegen die BVE betreffend Einkommensteuer 2015 vom 9.09.2021 fristgerecht einen Vorlageantrag stellte, in dem Folgendes vorgebracht wurde:

„Unsere Mandantin ist im Beschwerdezeitraum in Österreich ansässig und daher grundsätzlich mit ihren gesamten in- und ausländischen Einkünften gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig.

In der Beschwerdeentscheidung begründet das Finanzamt Österreich die Besteuerung wie folgt: Es handelt sich um eine Abfindung für eine Betriebsrente iHv € 18.299,77 und eine Einmalzahlung der Pensionskasse iHv € 22.466,45.

Hierzu möchten wir wie folgt Stellung nehmen: Bei dem Betrag iHv € 18.299,77 handelt es sich NICHT um eine Auszahlung der betrieblichen Altersversorgung (Versorgungskasse Kabine Gruppenunterstützungskasse der Lufthansa e.V.). Hier wurde zwar eine betriebliche Altersversorgung für die Arbeitnehmerin eingerichtet und die Arbeitnehmerin hatte eine Anwartschaft auf Versorgungsleistungen erworben. Durch die einvernehmliche Auflösung des Dienstvertrages zum 31.12.2014 wurde jedoch dieser Vertrag aufgelöst und es kam zur Auszahlung einer Abfindung der durch die Kündigung entgangenen Altersversorgung. Der im Rückdeckungsversicherungsvertrag zum Ausscheidetermin vorhandene Rückkaufswert bildete den Abfindungsbetrag. Gegenüber der Unterstützungskasse sind zum Abfindungstermin alle Ansprüche erloschen. Der Abfindungsbetrag stellt im Sinne der steuerlichen Vorschriften zum Abfindungszeitpunkt in Deutschland steuerbaren Arbeitslohn dar. Die Auszahlung erfolgte nach Abzug anfallender Steuern und Abgaben auf das Gehaltskonto.

Der Betrag iHv € 22.466,45 ist keine Einmalzahlung aus der Pensionskasse. Hierbei handelt es sich um eine Abfindung laut Aufhebungsvertrag zwischen unserer Mandantin und der Deutschen Lufthansa AG. Gemäß Punkt 2. des Aufhebungsvertrages zahlte die Lufthansa eine Abfindung iHv brutto € 36.500 für den Verlust des Arbeitsplatzes. Auch hier erfolgte die Auszahlung nach Abzug anfallender Steuern und Abgaben über das Gehaltskonto bei der Lufthansa.

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind alle Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben und sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (VwGH, 26.01.2006, 2002/15/0188).

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.

Nach Artikel 15 Abs. 5 DBA-Deutschland dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt werden, in

dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Abfindungen, die dem Arbeitnehmer anlässlich der einvernehmlichen Beendigung seines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, sind in Beachtung des Kausalitätsprinzips den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs.1 DBA als nachträglich gezahlte Tätigkeitsvergütungen zuzuordnen (Konsultationsvereinbarung vom 20.12.2010, BGBl I 2010, 2185). Ebenso findet man diese Rechtsauffassung in den DBA-Erlässen, wonach dem Arbeitsausübungsstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens grundsätzlich das Recht auf Besteuerung der Arbeitseinkünfte zusteht. Es ist hierbei unerheblich, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht und ob der Empfänger zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer tätig ist oder nicht. Es ist einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen ist. Für Abfertigungen (Abfindungen) ist hier geregelt: Eine gesetzliche oder freiwillige Abfertigung/Abfindung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses unterliegt in jenem Staat der Besteuerung, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit bestuerungsberechtigt war. Dies muss für Einkünfte gemäß Art. 15 Abs.5 DBA analog zur Anwendung kommen.

Zur Vermeidung von unerwünschten Doppel-Nichtbesteuerungsfällen wurde in Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates mit einer sogenannten Subject-to-tax-Klausel verknüpft: Demnach gilt für Zwecke dieses Artikels die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Wie oben ausgeführt, erfolgte die Besteuerung beider Abfindungen in Deutschland mittels Lohnsteuerabzugsverfahren. Unter Beachtung dieser Grundgedanken sind beide Abfindungen unserer Mandantin tatsächlich im Quellenstaat Deutschland zu versteuern. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowohl im Tätigkeits- als auch im Ansässigkeitsstaat muss somit das Besteuerungsrecht durch Art 15 Abs. 5 DBA-Deutschland dem Tätigkeitsstaat Deutschland zugesprochen werden.

Es wird daher der Antrag auf erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer 2015 gestellt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.“

Mit Vorlagebericht vom 25.11.2021 wurde die Bescheidbeschwerde mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Vom BFG wurden mit Vorhalt vom 2.09.2024 und vom 11.09.2024 die evidenten Widersprüche des Vorbringens der Bf. im Vorlageantrag zum aktenkundigen Sachverhalt aufgezeigt und die Bf. aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen. Zudem wurde von der Bf. die Vorlage relevanter

Beweismitteln verlangt (vollständige Ansässigkeitsbescheinigung, vollständige Bankbelege 12/2014 bis 10/2015 und die Tarifverträge - Übergangsversorgung für Flugbegleiter der Deutschen Lufthansa [TV LH ÜV] sowie Lufthansa Betriebsrente für das Kabinenpersonal [TV LH Betriebsrente] in den für den Anstellungszeitraum 2000-2014 maßgebenden Fassungen.

Zu den Vorhalten des BFG erfolgte keine Äußerung. Mit Anbringen vom 26.09.2024 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung rechtswirksam zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Feststeht, dass die Bf. in den Jahren 2000 bis 2014 Flugbegleiterin der Lufthansa war. Auf Grund der in diesem Zeitraum geltenden Tarifverträge der Lufthansa (TV LH ÜV und TV LH Betriebsrente) hatte die Bf. eine Anwartschaft auf die besondere betriebliche Altersversorgung der Versorgungskasse Kabine, welche vom Begünstigten als Übergangsversorgung ab 55 oder Altersrente ab 63 ausgewählt werden kann und zudem eine Anwartschaft auf die Lufthansa Betriebsrente für das Kabinenpersonal.

Für beide betriebliche Altersversorgungen bestand auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses eine unverfallbare Anwartschaft auf diese Ruhebezüge auf Basis des Kapitals aus den bis zu diesem Zeitpunkt eingezahlten Beiträgen weiter. Die Rentenberechtigte hatte gemäß Tarifverträgen und Leistungsplan bei beiden betrieblichen Altersversorgungen aber auch ein Wahlrecht auf vorzeitige Kapitalabfindung (Einmalzahlung). Davon machte die Bf. durch die Abfindungserklärung vom Februar 2015 betreffend die besondere Altersversorgung der Versorgungskasse Kabine und durch die Abfindungserklärung vom Juli 2015 betreffend die Lufthansa-Betriebsrente Gebrauch.

Der Abfindungsanspruch gegenüber der Versorgungskasse Kabine betrug € 22.386,03 und wurde nach Einbehaltung von Lohnabgaben € 19.078,61 im März 2015 an die Bf. ausbezahlt. Der Abfindungsanspruch der Lufthansa-Betriebsrente betrug € 18.299,77. Dieser Betrag wurde nach Steuerfreistellungsverfahren, zu dem die Bf. eine Ansässigkeitsbescheinigung ihres Wohnsitzfinanzamtes einholte, un versteuert im September 2015 der Bf. überwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehend dargelegte Sachverhalt wurde vom BFG aufgrund der Aktenlage festgestellt und ist eindeutig erwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Von den Parteien wurde übereinstimmend dargelegt, dass die an die Bf. geleisteten Kapitalabfindungen für die beiden Anwartschaften auf die betrieblichen Altersversorgungen für Kabinenpersonal der Lufthansa gemäß § 25 Abs. 1 iVm § 67 Abs. 10 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem früheren Dienstverhältnis steuerpflichtig sind.

Strittig ist die abkommensrechtliche Rechtslage. Die Bf. argumentiert, dass die beiden Vergütungen für ausgeübte unselbständige Arbeit geleistet worden seien und gemäß dem Kausalitätsprinzip unter den Tatbestand des Art 15 DBA-Deutschland fallen, sodass Deutschland als Tätigkeitsstaat, bzw. Sitzstaat der Fluggesellschaft das Besteuerungsrecht zukomme. Die Amtspartei hingegen subsumierte die von der Bf. frei wählbaren Abfindungen der Anwartschaften auf die betrieblichen Renten, unter das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates auf Ruhegehälter und ähnlichen Vergütungen oder Renten aus einem anderen Vertragsstaat gemäß Art 18 DBA-Deutschland, bzw. unter den Auffangtatbestand des Art. 21 DBA-Deutschland, weil der Grund für diese tarifvertraglich zugesagten Betriebsrenten in der Versorgung der ehemaligen Mitarbeiter im Ruhestand liege.

Die Bestimmungen des Art 15 und Art 18 DBA-Deutschland schießen sich wechselseitig aus. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 18 DBA-Deutschland erfüllt, kann Art 15 DBA-Deutschland nicht zu Anwendung kommen (Anwendungsvorrang des Art 18). Die Abgrenzung erfolgt nach dem Veranlassungszusammenhang. Handelt es sich um eine Tätigkeitsvergütung im engeren Sinn ist der Tatbestand des Art 15 erfüllt. Hat ein Ruhebezug, eine Rentenleistung oder deren Abfindung im Zusammenhang mit einem früheren Arbeitsverhältnis hingegen den Zweck der Versorgung, wird der Tatbestand des Art 18 verwirklicht.

Artikel 18 Absatz 1 DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182 idF 2012/32 lautet:

„Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.“

Erwiesen ist, dass die Tarifverträge der Lufthansa den Flugbeleitern zum Zwecke der Versorgung nach Beendigung ihrer Berufstätigkeit wahlweise eine vorzeitige Betriebsrente als Übergangsversorgung ab dem 55. Lebensjahr oder alternativ als Altersrente ab 63 Jahre und zusätzlich noch eine weitere Betriebsrente mit Erreichen des gesetzlichen Ruhestandsalters einräumen. Der offenkundige Versorgungscharakter zeigt sich bereits im Namen dieser betrieblichen Zuwendungen: „betriebliche Altersversorgung der Versorgungskasse Kabine Gruppenunterstützungskasse“ sowie „Lufthansa-Betriebsrente“.

Aktenkundig ist ferner, dass bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses ein unverfallbarer Anwartschaftsanspruch auf diese Betriebsrenten auf Basis des Kapitals aus den bisherigen Beitragsleistungen bestehen bleibt. Dem Anspruchsberechtigten ist jedoch auch ein Wahlrecht eingeräumt, anstatt der Altersrenten eine vorzeitige Kapitalabfindung verlangen zu können.

Art 18 DBA-Deutschland erfasst laufende Zahlungen auf Grunde einer Ruhestandszusage ebenso wie Einmalabfindungen. Wenn auf Grund einer betrieblichen Rentenzusage die laufenden Ruhegehaltszahlungen den Tatbestand des Art 18 erfüllen, kann die Abfindung einer solchen Rentenzusage nicht anders behandelt werden. Die Kapitalabfindung unterliegt ebenso wie die laufende Rentenleistung dem Regime des Art 18 und ist im Wohnsitzstaat des Abfindungsempfängers zu versteuern. Einmalzahlungen fallen unter den Begriff „ähnliche Vergütungen“ (Wassermeyer/Kaeser/Land/Schuch, Doppelbesteuerung, 3. Aufl., zu Art. 15 MA, Rz. 78, 79; sowie zu Art 18 MA, Rz. 12 u. 16 und zu Art 18 Österreich, Rz. 5; ebenso Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Teil 2, Seite 881, Tz. 690; EAS 3248).

Zahlungen, die den Zweck haben, die letzten Jahre bis zum Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand zu überbrücken, um in dieser Übergangsphase zur Versorgung des ehemaligen Dienstnehmers beizutragen, erfüllen den Tatbestand des Art 18 DBA-Deutschland (Wassermeyer/Kaeser/Land/Schuch, Doppelbesteuerung, 3. Aufl., zu Art 18 MA, Rz. 29). Der Wortlaut des Art 18 DBA-Deutschland (ebenso Art 18 OECD-MA) unterscheidet nicht, ob der Empfänger einer Kapitalabfindung bereits die Altersgrenze für eine laufende Pensionszahlung erreicht hat oder nicht, weshalb auch Einmalzahlungen vor Erreichen des Pensionsantrittsalters zur Abfindung von Rentenansprüchen unter den Tatbestand dieser DBA-Zuteilungsregel fallen (EAS 3248 sowie Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Teil 2, Seite 884, Tz. 696).

Würde für Kapitalabfindungen von Rentenanswartschaften der Anwendungsbereich des Art 18 DBA-Deutschland verneint, weil sie vor Eintritt des gesetzlichen Ruhestandes und vor Entstehung des Ruhegehaltsanspruches geleistet werden, fallen diese Leistungen unter den Tatbestand des Art 21 DBA-Deutschland und nicht unter Art 15 DBA-Deutschland, weil es sich um keine Tätigkeitsvergütung iS handelt. Bezweckt eine betriebliche Rentenzusage die Versorgung des Dienstnehmers nach Beendigung seiner Erwerbstätigkeit, besteht dieser Versorgungscharakter auch bei der Abfindung einer solchen Rentenanswartschaft. Die Abfindung einer betrieblichen Rentenanswartschaft, der ein arbeitsvertraglicher Versorgungszweck zu Grunde liegt, stellt kein Entgelt für eine früher ausgeübte aktive Tätigkeit dar, wie beispielsweise Tantiemenzahlungen (idS Wassermeyer/Kaeser/Land/Schuch, Doppelbesteuerung, 3. Aufl., zu Art. 15 MA, Rz. 78, 79 u. 79a). Die Einmalzahlungen zur Ablöse der unverfallbaren Anwartschaften auf die der Altersversorgung dienenden Betriebsrenten stehen zweifellos in keinem Veranlassungszusammenhang zu der bisher ausgeübten Tätigkeit.

Dies zeigt sich etwa daran, dass die Bf. ein Wahlrecht auf Kapitalabfindung hatte und auch nach der Beendigung des Dienstverhältnisses auf den Eintritt der laufenden Rentenleistungen hätte zuwarten können. Die frühere Tätigkeitsausübung und die Beendigung des Arbeitsverhältnisses bedingten nicht die Entscheidung der Bf. an Stelle der späteren laufenden Betriebsrente zur Altersversorgung von ihrem Abfindungsrecht Gebrauch zu machen. Fällt eine laufende Rente in den Anwendungsbereich des Art 18 DBA-Deutschland muss dies auch für die Ablöse dieses Rentenanspruches mittels Einmalzahlung gelten.

Der Auffangtatbestand des Art 21 begründet wie Art 18 DBA-Deutschland ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, sodass die Lösung dieser Abgrenzungsfrage für die Rechtmäßigkeit des Bescheides letztlich nicht von Bedeutung ist. Wird von der auszahlenden Stelle von einer Kapitalabfindung oder laufenden Rentenzahlung, welche in den Anwendungsbereich des Art 18 oder Art 19 DBA-Deutschland fällt, eine Steuer im Abzugswege einbehalten (LSt), ist diese an der Quelle erhobene Steuern nach Art 27 DBA-Deutschland auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten (Wassermeyer/Kaeser/Land/Schuch, Doppelbesteuerung, 3. Aufl., zu Art. 18 Österreich, Rz. 6).

Die von der Versorgungskasse Kabine anlässlich der Auszahlung der Kapitalabfindung einbehaltene und an die deutsche Abgabenbehörde abgeführte Lohnsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlages ist eine gemäß § 20 Abs 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähige Personensteuer. Die Zahlung von Personensteuer stellt eine nicht abzugsfähige Einkommensverwendung dar. Der von der Kapitalabfindung erfolgte Steuerabzug in Deutschland führt daher zu keiner Verminderung der steuerpflichtigen Einkünfte. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber auch, dass eine nach Art 27 DBA-Deutschland allenfalls an die Bf. erfolgte Erstattung der von der Rentenabfindung einbehaltenen Abzugssteuer erfolgsneutral bleibt (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar, 20. Lfg. zu § 20 Tz. 139 u. 139/1).

Ob eine betriebliche Rente vom früheren Arbeitgeber oder von dritter Seite, wie die Versorgungskasse Kabine Gruppenunterstützungskasse Lufthansa e.V., geleistet wird, ist für die Anwendung des Art 18 DBA-Deutschland nicht maßgebend. Auch Renten und Abfindungen von einer Pensionskasse oder Versorgungskasse, in die der Arbeitgeber eingezahlt hat, fallen unter den Tatbestand des Art 18 DBA-Deutschland (Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Teil 2, Seite 885f, Tz. 700).

Art 18 DBA-Deutschland geht über den Anwendungsbereich des Art 18 OECD-MA deutlich hinaus, weil er grundsätzlich alle Renten aus dem anderen Vertragsstaat erfasst. Darunter fallen auch Rentenabfindungen von Pensionskassen, denen kein früheres Arbeitsverhältnis zu Grunde liegt oder wo die Beiträge nicht ausschließlich vom Arbeitgeber aufgebracht wurden (EAS 1365).

Die Anwendung der vorstehend dargestellten Rechtslage auf den gegenständlichen Fall bedeutet, dass sowohl die Einmalzahlung zur Abfindung der unverfallbaren Rentenanswartschaft

gegenüber der Versorgungskasse Kabine Gruppenunterstützungskasse der Lufthansa e.V. als auch die Einmalzahlung zur Abfindung der Anwartschaft auf die Lufthansa-Betriebsrente nach dem DBA-Deutschland dem Ansässigkeitsstaat Österreich zur ausschließlichen Besteuerung zugeteilt sind. Den Quellenstaat trifft im Ergebnis eine Freistellungsverpflichtung.

Nach herrschender österreichischer Rechtsmeinung erfüllen beide Kapitalabfindungen der betrieblichen Rentenanswartschaften den Tatbestand des Art 18 DBA-Deutschland. Selbst wenn eine abweichende Rechtsmeinung, welche die Verwirklichung des Art 18 DBA-Deutschland verneint, denkmöglich wäre, ist im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH keinesfalls ein Anwendungsbereich des Art 15 DBA-Deutschland gegeben, weil die Abfindungen vorrangig Versorgungscharakter haben und eindeutig keine Tätigkeitsvergütung iS darstellen (Prokisch in Vogel/Lehner DBA Art 15 Rz. 17c; Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Rz. 75). Diesfalls lägen dann im Abkommen "nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte" vor, die nach Artikel 21 ebenfalls der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorbehalten sind.

Aus dem Hinweis der beschwerdeführenden Partei auf das Erkenntnis des BFG, 10.05.2013, RV/6100570/2013 ist für sie nichts zu gewinnen, weil dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. Sie betrifft die Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes bei einem einvernehmlich aufgelösten Dienstverhältnis. Zudem bestätigte dieses Erkenntnis den angefochtenen Abgabenbescheid auf Grund der Subject-to-tax-Klausel des Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland. Da der Bf. die Abfindung der Lufthansa-Betriebsrente im Betrag von € 18.299 (lt. KM-3 im September 2015) und sonstige Lohneinkünfte lt. KM-2 von € 80,42 steuerfrei ausgezahlt worden sind, wäre hinsichtlich dieser Beträge selbst bei Anwendbarkeit des Art 15 DBA-Deutschland die Besteuerung in Österreich zu Recht erfolgt.

Mit der Beschwerde wurde somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt und war daher deren Rechtmäßigkeit zu bestätigen.

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.

Eine Rechtsprechung des VwGH über die abkommensrechtliche Zuordnung einer auf Wahlrecht der Steuerpflichtigen beruhenden Abfindung der Anwartschaft auf eine der Altersversorgung dienenden Betriebsrente nach Beendigung des Dienstverhältnisses besteht nicht, weshalb die Revision für zulässig erklärt wurde.

Wien, am 24. Oktober 2024