

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. April 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2022 aus zwei Dienstverhältnissen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Dienstverhältnis zur Firma Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH, Bezugszeitraum laut Lohnzettel 01.01.2022 bis 30.11.2022; Dienstverhältnis zur Firma DG2 Österreich GmbH, Bezugszeitraum laut Lohnzettel 07.11.2022 bis 06.12.2022). Weiters bezog der Bf. im Jahr 2022 für 23 Tage (09.12.2022 - 31.12.2022) vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld.

Das Finanzamt erließ per Datum 20. April 2023 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022.

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 20. April 2023 erhob der Bf. mit Schreiben vom 25.04.2023 Beschwerde, welcher diverse Unterlagen (Aufhebungsvertrag vom

10.06.2022, Beilage 1; Arbeitsvertrag vom 1.1.2018, Beilage 2, Lohnabrechnung vom 25.11.2022, Beilage 3) angeschlossen wurden.

Begründend führte der Bf. aus, in der im bekämpften Bescheid ausgewiesenen Summe der Einkünfte seines ehemaligen deutschen Arbeitgebers Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH befände sich auch eine Abfertigungssumme (in Deutschland Abfindung genannt) in Höhe von € 165.361,75, welche vom Steuerberater seines Arbeitgebers fälschlicherweise voll versteuert worden sei. Dieses Dienstverhältnis, welches gesamt 15,5 Jahre gedauert habe, sei aufgrund des Wegfalls seines Tätigkeitsbereiches seitens seines Dienstgebers mit 31.12.2022 beendet worden. Hierzu sei am 10.6.2022 ein Aufhebungsvertrag aufgesetzt worden, der eine außergerichtliche Abfindung nach deutschem Recht beinhalte (unter Hinweis auf Beilage 1). Am 1.1.2018 sei im Zuge einer betrieblichen Umstrukturierung und einer Änderung seines Aufgabenbereiches ein neuer Vertrag ausgestellt worden, in dem ausdrücklich deutsches Recht vereinbart worden sei (unter Hinweis auf Beilage 2). Daher habe für den Fall der Vertragsauflösung auch das deutsche Kündigungsschutzgesetz gegolten, welches Basis für den Aufhebungsvertrag gewesen sei. Dieses sehe in seinem § 10 die Höhe der Abfertigung bei Arbeitnehmern, die das 50. Lebensjahr vollendet haben und deren Arbeitsverhältnis mindestens 15 Jahre bestand, eine gesetzliche Abfindung in Höhe von 15 Monatsverdiensten vor. Der Monatsbezug als Basis zur Berechnung der gesetzlichen deutschen Abfindung betrage in seinem Fall 6.430,75 Euro (unter Hinweis auf Beilage 3). Gesamt liege der gesetzliche Anteil an der ausbezahlten Abfindungssumme in Höhe von € 165.361,75 bei € 96.461,25. Diese Summe sei gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit 6 % zu versteuern, da es sich um eine einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber handle, die dem Bf. bei Auflösung des Dienstverhältnisses aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu leisten gewesen sei. Das österreichische EStG unterscheide hier nicht zwischen österreichischen und anderen gesetzlichen Vorschriften, was europarechtlich auch gar nicht zulässig wäre. Die restliche Summe in Höhe von € 68.900,50 sei als freiwillige Abfertigung im Sinne von § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzusehen. Dies ergäbe sich bereits aus der Formulierung im Aufhebungsvertrag. Hiervon sei ein Betrag von 9 Monatsbezügen (3/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi. 1 EStG 1988 und weitere 6/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi. 2 EStG 1988), somit $€ 6.430,75 \times 9 = 57.876,75$ ebenfalls mit 6% zu versteuern. Somit unterlägen nur € 11.023,75 dem vollen österreichischen Lohnsteuertarif.

3. Nach Abführung eines Ergänzungs- (Vorhalte-)Verfahrens (Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 05. Juni 2023; Antwortschreiben (elektronisch) des Bf. vom 19.06.2023) hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juli 2023 die Beschwerde vom 25.04.2023 gegen den Bescheid vom 20.04.2023 als unbegründet abgewiesen (auf die diesbezügliche Begründung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juli 2023 wird verwiesen; zur abweisenden Begründung des Finanzamtes siehe auch den Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.04.2024, wo das Finanzamt in der Stellungnahme die abweisende rechtliche Beurteilung gleichgelagert wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juli 2023 nochmals dargelegt hat, - wiedergegeben u.a. in Pkt. I.5.).

4. Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein (eingebracht über FinanzOnline am 04.08.2023). Im Vorlageantrag wurde vorgebracht:

„Die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung sowie im Bescheid ist klar europarechtswidrig, da hier ein gleicher Sachverhalt allein aufgrund der Tatsache unterschiedlich behandelt wird, dass es sich um ein Dienstverhältnis nach deutschem Arbeitsrecht handelt. Dies stellt eine ungerechtfertigte Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar. Deutsches Arbeitsrecht kommt nämlich nur deshalb zur Anwendung, da ich in Österreich und Deutschland, also grenzüberschreitend im Anwendungsbereich des Europarechts, für einen deutschen Arbeitgeber tätig war, somit von meiner Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Art. 45 AEUV gebraucht gemacht habe.

Gem. Art. 7 Abs. 2 der EU-Freizügigkeits-VO 492/2011 genießt ein Arbeitnehmer bei Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer. § 67 Abs. 3 EStG spricht von „Abfertigungen auf Grund gesetzlicher Vorschriften“ ohne Einschränkung, ob es sich dabei um österreichische oder gesetzliche Vorschriften anderer EU-Staaten handelt. Eine solche Einschränkung wäre europarechtlich auch nicht erlaubt. Da der Begriff der Abfertigung im deutschen Recht nicht existiert, es im deutschen Recht jedoch eine von Sinn und Zweck her nicht nur ähnliche, sondern gleichartige Zahlungsverpflichtung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zuge einer Kündigung namens Abfindung gibt, ist die Bestimmung in § 67 Abs. 3 EStG europarechtskonform entsprechend zu lesen. Gerade bei Rechtsbegriffen unterscheidet sich die deutsche Sprache in Deutschland in vielen Bereichen von der österreichischen Rechtssprache, obwohl faktisch das Gleiche gemeint ist. Würde es sich nicht um einen deutschsprachigen, sondern um einen anderen Mitgliedsstaat, beispielsweise Italien handeln, der den österr. Begriff der Abfertigung in italienischer Sprache bezeichnet, würde er in Österreich ebenfalls mit Abfertigung übersetzt werden und somit gleichzustellen sein. Allein aufgrund der Tatsache, dass das deutsche Recht hier einen anderen deutschsprachigen Begriff für eine vergleichbare Leistung verwendet als das österreichische Recht, führt nicht dazu, dass es sich um unterschiedliche Tatbestände handelt.

Auch die Ansicht des Finanzamts, dass sich aus § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 (wonach die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht) ergibt, dass für alle Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen und auf deren volle Dauer daher das Betriebliche Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG anzuwenden sei, Absatz 6 gänzlich unanwendbar sein soll und somit ex lege für Arbeitnehmer, die nach dem 31.12.2002 eingetreten sind, nicht relevant sei, übersieht gänzlich die europarechtliche Komponente im gegenständlichen Sachverhalt.

Auf rein innerstaatlich Sachverhalte mag das zutreffen, im gegenständlichen Fall ist jedoch das Betriebliche Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG aus dem Grund nicht anzuwenden, da

deutsches Recht für das gegenständliche Arbeitsverhältnis galt. Dies galt nicht nur aufgrund einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung gem. Art. 8 Abs. 1 iVm Art. 3 Rom-I VO (VO 593/2008/EG), sondern wäre auch ex lege gem. Art. 8 Abs. 3 Rom-I VO anwendbar, da ich als Arbeitnehmer in mehreren Mitgliedstaaten tätig war und mein Dienstgeber seinen Sitz in Deutschland hatte. Da somit keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse aus diesem Dienstverhältnis bestehen, ist auch § 67 Abs. 6 EStG unabhängig vom Beginn meines Dienstverhältnisses voll anwendbar. Würde man hier fiktiv von einer Anwendung österr. Rechts ausgehen, wäre dies erneut klar eine europarechtswidrige Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit, die durch keinerlei Gründen des Allgemeininteresses zu rechtfertigen wäre.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 04.08.2023 wurde dem Bundesfinanzgericht am 17.04.2024 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.04.2024). Ergänzend hat das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 17.04.2024 folgende Stellungnahme angeführt:

„Der Bf. erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslosengeld.

Strittig ist, ob der vom Dienstgeber Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH, anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses mit 31.12.2022 ausbezahlte Betrag in Höhe von 165.361,75 € unter die Anwendung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 fällt.

Laut einer ZMR-Abfrage hat der Bf. seit tt.mm.1998 einen Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und somit auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.

Vom Bf. wurde in der eingebrachten Beschwerde ausgeführt, dass das Dienstverhältnis aufgrund des Wegfalls seines Tätigkeitsbereiches seitens des Dienstgebers mit 31.12.2022 beendet worden sei.

Das FA kann aus der Aufhebungsvereinbarung (Punkt 4) vom 13.06.2022 eine „Abfindungsregelung“ entnehmen. Die genaue Höhe der ausbezahlten Abfindungssumme, die Berechnung der gesetzlichen deutschen Abfindung und die Höhe der freiwilligen Abfertigung wurde dem FA lediglich in der Beschwerde vom 25.04.2023 mitgeteilt.

Unter einer gesetzlichen Abfertigung ist eine einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer aufgrund gesetzlicher Vorschriften geleistet wird. Gesetzliche und andere nicht freiwillig geleistete Abfertigungen werden nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt besteuert. Für derartige Abfertigungen nach dem „alten“ Abfertigungssystem für bis zum 31.12.2002 abgeschlossene Dienstverhältnisse sieht das Gesetz eine begünstigte Besteuerung vor. Die Abfertigungen sind nur insoweit nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, als sie sich dem Grunde und der Höhe nach aus den in dieser Bestimmung genannten lohngestaltenden Vorschrift ergeben.

Der vom Gesetzgeber verwendete Terminus, der unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber auf Erhalt einer sich nach einem von der Dauer des (beendeten) Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmende Entschädigung begründenden Abfertigung, ist dabei ein spezifischer Begriff des österreichischen Arbeitsrechtes, der grundlegend anders gestaltet ist, als beispielsweise jener einer „Abfindung“ bzw. von „Entschädigungszahlungen“ im deutschen Arbeitsrecht (vgl. BFG vom 10.08.2015, RV/5100656/2014).

Wenn nun der Bf. in der Beschwerde vorbringt, sein Dienstverhältnis habe 15,5 Jahre gedauert und er habe einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch erworben, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies nach Ansicht des FA ein Abfertigungsanspruch ist, der nicht unter die Regelung des § 67 Abs. 3 EStG zu subsumieren ist, zumal Anknüpfungspunkt für diese Bestimmung nur eine inländische arbeitsrechtliche Grundlage sein kann. Nach Ansicht des FA liegt eine solche nicht vor. In dem Erkenntnis vom 18.09.2013, 2010/13/0138, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: „Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist zunächst, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung besteht.“

Für nach dem 1.1.2003 eingegangene Dienstverhältnisse (Abfertigung-Neu) gilt, dass der Arbeitgeber monatliche Beträge iHv. 1,53% des Entgeltes an eine sogenannte Betriebliche Vorsorgekasse zu leisten hat und die Abfertigung bei Beendigung des Dienstverhältnisses nicht vom Arbeitgeber sondern von der Betrieblichen Vorsorgekasse an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Diese Abfertigung ist im Sinne des § 67 Abs. 3 5. bis 7. Satz EStG 1988 zu versteuern.

Freiwillige Abfertigungen bzw. Abfindungen hingegen (die nicht von der Betrieblichen Vorsorgekasse ausbezahlt werden) sind gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 – soweit sie insgesamt nicht ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate übersteigen – mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern.

Aus § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 ergibt sich, dass die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht. Für alle Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen und auf deren volle Dauer daher das Betriebliche Mitarbeiter und SelbständigenvorsorgeG anzuwenden ist, ist Absatz 6 gänzlich unanwendbar und somit ex lege für Arbeitnehmer, die nach dem 31.12.2002 eingetreten sind, nicht relevant.

Diese Rechtsansicht vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof im Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 01.09.2015, 2012/15/0122: „Mit dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988, der mit der Einführung des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG, nunmehr BMSVG), BGBl. I Nr. 100/2002, angefügt wurde, soll wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Juni 2015, 2011/13/0086, ausgesprochen hat, bewirkt werden, dass bei

Dienstverhältnissen, auf deren volle Dauer das mit dem BMVG eingeführte Abfertigungssystem angewendet wird („neue Dienstverhältnisse“), der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar ist. Für Arbeitsverhältnisse, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen und dem BMVG unterliegen, kommt § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung. Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Im gleichen Tenor hat auch das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 24.08.2015, RV/4100178/2011, judiziert.

Das FA kann aus der Beschwerdebegründung entnehmen, dass das Dienstverhältnis (Eintrittsdatum 01.06.2007) nach dem 31.12.2002 eingegangen wurde und daher dem Abfertigungsregime des betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG), BGBl I Nr. 100/2002, unterliegt.

Nach Ansicht des FA bleibt für die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kein Raum und die Abfindungszahlung ist als laufender Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Dem Bf. wurde die Steuerbegünstigung für die deutsche Abfindungszahlung nicht wegen der Herkunft der Bezüge verwehrt. Da § 67 EStG 1988 nicht gegen Gemeinschaftsrecht bzw. das mit Deutschland abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen verstößt, war der in Rede stehende Einkommensteuerbescheid 2022 auch nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet.

Es wird beantragt, die Beschwerde 2022 als unbegründet abzuweisen.“

6. Mit Schreiben vom 24. April 2024 hat der Bf. „in Ergänzung zum Vorlagebericht des Finanzamtes Österreich vom 17.4.2024“ einen Schriftsatz beim Bundesfinanzgericht eingebracht. In diesem Schriftsatz wird vom Bf. ausgeführt:

„Ergänzungen zum Sachverhalt

Zu meiner Antwort auf das Ergänzungsansuchen des Finanzamtes vom 5.5.2023 (*gemeint wohl: Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 05.06.2023*) möchte ich die im Vorlagebericht unvollständigen Ausführungen zum besseren Verständnis ergänzen. Ich begann am 1.6.2007 als zuständiger Leiter für den Außendienst in Österreich bei der Konzern-DG 1.2b Österreich GmbH (eine Tochtergesellschaft im Konzern der Konzern Holding, Inc. mit Hauptsitz in Bundesstaat, USA). Mit 1.1.2018 wurde ich auf die Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co.KGaA umgemeldet, eine deutsche Gesellschaft, die ebenfalls Tochtergesellschaft im Konzern von Konzern ist. Ich arbeitete jedoch weiterhin bis 31.7.2018, also weitere 7 Monate in meiner bisherigen Funktion weiter, obwohl mir am 16.1.2018 ein neuer Dienstvertrag zur Unterschrift vorgelegt wurde. Da sich weder an der Person meines Vorgesetzten noch an meinem Arbeitsumfeld und Arbeitsgebiet etwas änderte, ist von einem Betriebsübergang auszugehen. Erst sieben Monate nach der Änderung der Meldung bei der Sozialversicherung, nämlich mit 1.8.2018 änderte sich auch mein Aufgabengebiet entsprechend dem im Jänner 2018 unterschriebenen Vertrag mit Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co.KGaA, ich wurde nunmehr Leiter für den Vertrieb in Süddeutschland, übte diese neue Tätigkeit aber weiterhin

überwiegend von meinem Homeoffice in Ort1-Österreich aus (*siehe § 2 Abs 4 des Dienstvertrages vom 16.1.2018*).

4 Wochen später (am 27.8.2018) ging mein Dienstverhältnis von dieser Gesellschaft auf eine weitere Gesellschaft (Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH) innerhalb des Konzerns von Konzern über, ich wurde schriftlich informiert, dass es sich dabei um einen Betriebsübergang handelt (*siehe Schreiben von Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co.KGaA vom 17.7.2018*). An meinem Arbeitsort, meinem Aufgabengebiet und meiner Funktion änderte sich jedoch nichts. Mir wurde auch kein neuer Dienstvertrag mit Konzern-DG 1.1b Deutschland ausgestellt, einzig aus den Lohnabrechnungen war ersichtlich, dass dies der neue Name meines Dienstgebers ist.

Ich berichtete seit 2007 bis zur Auflösung meines Dienstverhältnisses immer an dieselbe Person, den Vertriebsleiter der DACH-Region Hr. A.. Die Auflösung ging auch klar vom Dienstgeber aus, wie aus Punkt 1. des Aufhebungsvertrages eindeutig hervorgeht (*siehe Aufhebungsvertrag vom 13.6.2022*). Die Änderungen bei den Namen meiner Dienstgebergesellschaften hatten keinen Einfluss auf meine Arbeitsabläufe, ich arbeitete de facto immer für den Konzern Konzern überwiegend von meinem österreichischen Homeoffice aus (anfangs als Vertriebsleiter für Österreich, dann für Süddeutschland, ich selbst fuhr dabei nicht zu den jeweiligen Kunden im Vertriebsgebiet, sondern dies taten meine Mitarbeiter). Währenddessen fanden zwischen den Tochterfirmen im Konzern diverse Betriebsübergänge statt, weshalb sich meine Rechte und Pflichten nicht veränderten. Dies wurde mir auch im letzten Vertrag in § 1 Abs 2 bestätigt, wonach die Vorbeschäftigungszeiten voll angerechnet werden und der 1.6.2007 als Eintrittstermin gilt (*siehe Dienstvertrag vom 16.1.2018*).

Rechtliche Beurteilung:

Das Finanzamt Österreich irrt in seiner Rechtsmeinung, wonach sich aus § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 ergäbe, dass die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht. Die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs, wonach für alle Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen und auf deren volle Dauer daher das Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz anzuwenden ist, weswegen Absatz 6 gänzlich unanwendbar sei und somit ex lege für Arbeitnehmer, die nach dem 31.12.2002 eingetreten sind, nicht relevant sei, trifft ausschließlich auf innerösterreichische Sachverhalte, wie jenem im zitierten Erkenntnis vom 1.9.2015, zu.

Im gegenständlichen Fall geht es auch nicht um die Anrechnung von Vordienstzeiten aus der Zeit der österreichischen „Abfertigung alt“ vor dem 1.1.2023, was ebenfalls Gegenstand des zitierten Erkenntnisses war, da mein Dienstverhältnis erst 2007 begann. Das angeführte VwGH-Erkenntnis und die darin geäußerte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofs sind daher in meinem Fall nicht anwendbar.

Vielmehr geht es hier um eine europarechtliche Gleichstellung von Sachverhalten, um eine ungerechtfertigte Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu vermeiden. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit kommt immer dort zu tragen, wo ein innereuropäischer grenzüberschreitender Bezug gegeben ist. Dies liegt auch dann vor, wenn ein Dienstnehmer eines Staates bei einem Dienstgeber mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat beschäftigt wird. Die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Unionsrecht umfasst nicht nur ein direktes und indirektes Diskriminierungsverbot, sondern auch ein Beschränkungsverbot. Dies bedeutet, dass staatliche Maßnahmen, die den Wechsel von einem EU-Mitgliedstaaten in einen anderen weniger attraktiv machen, ebenfalls von diesem Verbot umfasst sind, außer sie werden durch zwingende Erfordernisse des Allgemeininteresses gerechtfertigt und sind in Bezug auf das zu erreichende Ziel verhältnismäßig. Die Tatsache, dass eine von einem Dienstgeber bezahlte Abfindung nach deutschem Recht bei einer Steuerpflicht in Österreich steuerlich anders, im konkreten Fall für den Arbeitnehmer schlechter zu behandeln ist als eine gleichartige Leistung in Österreich (Abfertigung), macht es für einen Arbeitnehmer weniger attraktiv, eine Tätigkeit in einem anderen EU-Staat oder für ein Unternehmen aus einem anderen EU-Staat auszuüben, und beschränkt daher die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Es liegen keinerlei wichtige Gründe des Allgemeininteresses vor, die eine solche unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten. Vielmehr passiert die Beschränkung und unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht auf Basis der gesetzlichen Vorschriften in § 67 EStG, sondern ausschließlich auf Basis von behördlichen Handlungen bzw. nicht bindenden Einkommensteuerrichtlinien des Finanzministeriums.

Was die Besteuerung des Großteils meiner Abfertigung anlangt, nämlich € 96.461,25 kommt § 67 Abs. 3 EStG zur Anwendung, wonach es ausreicht, dass die Abfertigung aufgrund gesetzlicher Vorschriften zur Auszahlung gelangt. Die deutsche Rechtsgrundlage in § 10 dt. Kündigungsschutzgesetz habe ich in meiner Beschwerde vom 25.4.2023 ausführlich dargelegt, weshalb für die genannte Summe ein Anwendungsfall von § 67 Abs. 3 EStG vorliegt.

Die restliche Summe in Höhe von € 68.900,50 ist als freiwillige Abfertigung im Sinne von § 67 Abs. 6 EStG anzusehen. Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung im Aufhebungsvertrag. Hiervon ist ein Betrag von 9 Monatsbezügen (3/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi.1 EStG und weitere 6/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi. 2 EStG), somit € 6.430,75 x 9 = 57.876,75 ebenfalls mit 6% zu versteuern. § 67 Abs 6 EStG unterscheidet ebenfalls nicht zwischen freiwilligen Abfertigungszahlungen nach inländischem oder ausländischem Recht, sondern sieht in Ziffer 7 ausschließlich vor, dass die vorstehenden Bestimmungen nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Aus rein innerösterreichischer Perspektive sind damit Dienstverhältnisse, die nach dem 1. Jänner 2003 begonnen haben und dem österreichischen Arbeitsrecht unterliegen, wodurch eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, von Abs. 6 nicht mitumfasst.

Dienstverhältnisse, wie im gegenständlichen Fall, die jedoch einem Arbeitsrecht eines anderen EU-Staates unterliegen, fallen nicht unter die Ausnahme der Ziffer 7, wenn dort keine

Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Deutschland sieht keinerlei mit einer Mitarbeitervorsorgekasse vergleichbare Bestimmungen vor, vielmehr schützt das deutsche Arbeitsrecht, wie oben beschrieben, Dienstnehmer im Falle von Kündigungen durch die Möglichkeit der Zahlung einer Abfindung, vergleichbar mit dem österreichischen Recht zur „Abfertigung alt“. Aus meiner Sicht ist daher § 67 Abs 6 Zi. 7 EStG in meinem Fall nicht anwendbar, was zur Anwendung des Abs. 6 für jenen Teil führt, der nicht als gesetzliche Abfertigung unter Abs. 3 fällt.

Die Tatsache, dass das deutsche Recht den Begriff „Abfindung“ und das österreichische Recht den Begriff „Abfertigung“ verwendet, kann eine unterschiedliche Behandlung nicht rechtfertigen. Würde es sich um eine Rechtsvorschrift handeln, die in einer anderen Sprache verfasst ist, müsste diese ebenfalls in Österreich mit dem deutschsprachigen Rechtsbegriff der österreichischen Rechtsordnung „Abfertigung“ übersetzt werden. Hier kommt das im Europarecht verankerte Prinzip der Sachverhaltsgleichstellung zur Anwendung, (vergleiche EuGH RS Klöppel, C-507/06, RN 22).

Es liegt streng genommen daher nicht nur eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit durch die falsche Auslegung von § 67 Abs 6 Zi. 7 EStG vor, sondern sogar eine mittelbare Diskriminierung durch Nichtanwendung von § 67 Abs 3 EStG durch das Finanzamt Österreich. Als solche sind Voraussetzungen des nationalen Rechts (oder deren Auslegung) anzusehen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten, aber im Wesentlichen oder ganz überwiegend Wanderarbeitnehmer/innen betreffen, sowie unterschiedslos geltende Voraussetzungen, die von inländischen Arbeitnehmer/innen leichter zu erfüllen sind als von Wanderarbeitnehmer/innen. Es ist nämlich naheliegend, dass inländische Arbeitnehmer/innen vermehrt österreichischem Recht unterliegen und somit eher eine Abfertigung erhalten als ausländische Arbeitnehmer/innen, deren Dienstverträge öfters ausländischem Recht unterliegen, welches die Beendigungsansprüche, die denselben Zweck wie die österreichische „Abfertigung alt“ erfüllen, in anderer Weise bezeichnet als das österreichische Recht (zum Beispiel als „Abfindung“ wie das deutsche Recht). Die Annahme des Finanzamtes, dass ein Anknüpfungspunkt für § 67 Abs 3 EStG nur eine inländische arbeitsrechtliche Grundlage sein kann, ist daher klar europarechtswidrig. Vielmehr geht es darum, den Sinn und Zweck hinter dieser Bestimmung zu eruieren, um die Vergleichbarkeit der Begriffe zu erforschen. Dieser ist im österreichischen Recht der „Abfertigung alt“ derselbe wie im deutschen Kündigungsschutzgesetz. Es geht um die finanzielle Absicherung des Dienstnehmers nach einer Beendigung des Dienstverhältnisses, welche vom Dienstgeber ausgeht (unabhängig davon, ob es sich um eine Dienstgeberkündigung oder eine einvernehmliche Auflösung (nach österr. Recht) bzw. einen Aufhebungsvertrag (nach dt. Recht) handelt). Hier spielt auch das Steuerrecht mit herein. Um diese finanzielle Absicherung sicherzustellen, hat das österr. Steuerrecht entschieden, solchen Abfertigungszahlungen eine Steuerbegünstigung zu gewähren.

Weiters ist die Feststellung des Finanzamtes, dass für nach dem 1.1.2003 eingegangene Dienstverhältnisse jedenfalls monatliche Beiträge an eine betriebliche Vorsorgekasse zu leisten sind, in Fallkonstellationen wie dem gegenständlichen falsch. Vielmehr erlaubt das Europarecht, im konkreten die Rom-I-Verordnung (VO 593/2008/EU über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht) in Art. 8 iVm Art. 3 ausdrücklich die freie Rechtswahl. Diese unterliegt jedoch einer Schutzbestimmung, wonach einem Arbeitnehmer dadurch nicht jener Schutz entzogen werden darf, der ihm durch Bestimmungen des ohne Rechtswahl anwendbaren Rechts gewährt wird. Hierfür ist ein Gruppenvergleich zwischen dem vertraglich vereinbarten deutschen Recht und dem ohne Rechtswahl anwendbaren österreichischen Recht des Arbeitsortes durchzuführen. In diesem Fall wären die österreichischen Bestimmungen zur Zahlung von Beiträgen an eine betriebliche Vorsorgekasse nicht zwingend anwendbar, da in einem Gruppenvergleich die gesamten Bestimmungen zum Kündigungsschutz zwischen dem österreichischen und dem deutschen Recht zu vergleichen wären. In diesem Fall würde jedenfalls dem (vereinbarten) deutschen Recht der Vorrang einzuräumen sein, da dieses den Arbeitnehmer deutlich stärker schützt als das österreichische Recht. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Begründungspflicht einer Kündigung, als auch im Hinblick auf die Höhe einer möglichen Abfertigung/Abfindung.“

Weiters stellte der Bf. den Antrag, den „Betrag von € 96.461,25 als gesetzliche Abfertigung gem. § 67 Abs. 3 EStG 1988 sowie den übersteigenden Betrag von € 68.900,50 gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 als freiwillige Abfertigung unter Anwendung des Steuersatzes von 6 % zu versteuern.

„In eventu: Sollte das Bundesfinanzgericht der klar europarechtswidrigen Rechtsansicht des Finanzamtes Österreich folgen und weder § 67 Abs 3 EStG noch § 67 Abs 6 EStG für anwendbar erachten, möge der gegenständlichen Beschwerde trotzdem dahingehend Folge geben werden, dass der Aufhebungsvertrag als außergerichtlicher Vergleich im Sinne des § 67 Abs 8 EStG angesehen wird und zumindest die Steuerbegünstigung des § 67 Abs 8 EStG zur Anwendung gelangt.

...“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der in Österreich wohnhafte Bf. erzielte im Jahr 2022 aus zwei Dienstverhältnissen nichtselbständige Einkünfte. Das Dienstverhältnis zu seiner (ersten) Arbeitgeberin in Deutschland, der Firma Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH, wurde zum 31.12.2022 beendet (Bezugszeitraum laut Lohnausweis 01.01.2022 bis 30.11.2022). Das zweite Dienstverhältnis im Jahr 2022 bestand zur Firma DG2 Österreich GmbH (Bezugszeitraum laut Lohnzettel

07.11.2022 bis 06.12.2022). Weiters bezog der Bf. im Jahr 2022 für 23 Tage (09.12.2022 - 31.12.2022) vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld.

Die Auflösung des ersten Dienstverhältnisses per 31.12.2022 erfolgte über Initiative der deutschen Arbeitgeberin und haben die deutsche Arbeitgeberin und der Bf. vereinbart, dass das „Anstellungsverhältnis zur Vermeidung einer ansonsten unmittelbar bevorstehenden betriebsbedingten Kündigung auf Veranlassung der Gesellschaft aus betriebsbedingten Gründen unter Einhaltung der Kündigungsfrist zum 31.12.2022 beendet wird.“ Im Rahmen der Beendigung dieses ersten Dienstverhältnisses per 31.12.2022 hat die deutsche Arbeitgeberin dem Bf. unter Hinweis auf die entsprechende Anwendung der §§ 9 und 10 (deutsches) Kündigungsschutzgesetz eine Abfindung in Höhe von 165.361,75 Euro gewährt, die von der deutschen Arbeitgeberin in Österreich mit dem Normaltarif dem Lohnsteuerabzug unterzogen wurde.

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist die einkommensteuerliche Beurteilung dieser vom Bf. erhaltenen Abfindung.

Die aus dem ersten Dienstverhältnis erzielten Einkünfte gehen auf Arbeitsleistungen zurück, die der Bf. an einen global tätigen Konzern mit Hauptsitz in den USA erbracht hat (Konzern Holding, Inc. mit Hauptsitz in Bundesstaat, USA). Der Bf. begann seine Tätigkeit zum Konzern ab 01.06.2007, wobei er vom 01.06.2007 bis 31.07.2018 zuständiger Leiter für den Außendienst in Österreich war. Konkrete Arbeitgeber vom 01.06.2007 bis 31.12.2017 waren österreichische Konzerngesellschaften (ab 01.06.2007 Konzern-DG 1.2a Ges.m.b.H.; Firmenname geändert ab 21.11.2013 auf Konzern-DG 1.2b Österreich GmbH). Ab 01.01.2018 waren deutsche Konzerngesellschaften die Arbeitgeber des Bf. (ab 1.1.2018 Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA; ab 27.8.2018 Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH), wobei der Bf. mit 1.8.2018 Leiter für den Vertrieb in Süddeutschland wurde.

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger mit Hauptwohnsitz in der Gemeinde Ort1-Österreich. Der Bf. hat seine Tätigkeit für den Konzern (bzw. für die österreichischen und deutschen Konzerngesellschaften) operativ durchgehend (vom Beginn seiner Tätigkeit für den Konzern am 01.06.2007 bis zur Beendigung im Jahr 2022) weit überwiegend in Österreich bzw. von Österreich ausgeübt.

Für den Bf. bestehen u.A. Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r vom 01.07.2007 bis 31.12.2017 (Meldung von der Arbeitgeberin Konzern-DG 1.2c GmbH).

Mit Wirksamkeit ab 01.01.2018 hat der Bf. mit dem deutschen Konzernunternehmen Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA einen Arbeitsvertrag abgeschlossen. In § 1 2. wurde dabei vereinbart, dass die Vorbeschäftigungszeiten im Konzernunternehmen Konzern-DG 1.2a GesmbH (*Anmerkung: österreichisches Konzernunternehmen bzw. bisherige Arbeitgeberin*) auf

die Betriebszugehörigkeit von Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA angerechnet werden. „Es gilt deshalb der 01.06.2007 als Eintrittstermin. Der Anspruch auf eine betriebliche Altersvorsorge beginnt am 01.01.2018.“ Hinsichtlich des deutschen Arbeitsvertrages wurde die Anwendung deutschen Rechts vereinbart. In der Folge kam es zum Übergang des Anstellungsverhältnisses von der Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA auf die „letzte Dienstgeberin im Konzern“ Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH, was dem Bf. auch mit Schreiben vom 17.07.2018 angezeigt wurde (Übergang des Anstellungsvertrages mit Betriebsübergang August 2018).

Hinsichtlich der Arbeitsverhältnisse zu den beiden deutschen Konzerngesellschaften bzw. deutschen Arbeitgeberinnen bestehen keine Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r (vom 01.01.2018 bis 31.12.2022).

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage. Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist die einkommensteuerliche Behandlung der aus dem (ersten) Dienstverhältnis (Dienstverhältnis zum Konzern) vom Bf. erhaltenen Abfindung.

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen des Bf. betreffend österreichische Staatsbürgerschaft und Hauptwohnsitz in Österreich sind im Zentralen Melderegister angeführt, woraus sich auch ergibt, dass der Bf. seit tt.mm.1998 seinen Hauptwohnsitz in Österreich (Gemeinde Ort1-Österreich) gemeldet hat und stehen auch mit den eigenen Angaben des Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens im Einklang.

Die Feststellungen zum ersten Dienstverhältnis ergeben sich aus den Angaben des Bf., der Einsicht in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung und der Einsichtnahme in das Firmenbuch.

Die Feststellung, dass das Dienstverhältnis per 31.12.2022 über Initiative der deutschen Arbeitgeberin aufgehoben wurde, ergibt sich aus der vom Bf. beigebrachten Aufhebungsvereinbarung (beidseitig unterfertigt am 10.06.2022/13.06.2022), wo diese Feststellung in den Pkt. 1 und 2 schriftlich angeführt ist. Aus diesem Aufhebungsvertrag ergibt sich auch die vereinbarte Zahlung einer Abfindung der deutschen Arbeitgeberin an den Bf. anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses. In Pkt. 4 der Aufhebungsvereinbarung wird auf „eine Abfindung in entsprechender Anwendung der §§ 9, 10 Kündigungsschutzgesetz“ festgelegt. Die Höhe der Abfindung ergibt sich aus den eigenen Angaben des Bf., was auch durch die vorgelegte Gehaltsabrechnung der deutschen Arbeitgeberin bestätigt wird (Gehaltsabrechnung für 11/2022) und im (Jahres-)Lohnzettel 2022 angegeben ist.

Die Feststellungen, dass der Bf. im Rahmen seiner Dienstverhältnisse innerhalb des Konzerns durchgängig vom Eintrittszeitpunkt 1.6.2007 bis zur Beendigung am 31.12.2022 weit überwiegend in Österreich tätig war, ergeben sich aus den eigenen Angaben des Bf., welche Umstände er in seiner ergänzenden Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 24. April 2024 aufgezeigt hat. In diesem Schreiben vom 24. April 2024 hat der Bf. angegeben: „Die Änderungen bei den Namen meiner Dienstgebergesellschaften hatten keinen Einfluss auf meine Arbeitsabläufe, ich arbeitete de facto immer für den Konzern Konzern überwiegend von meinem österreichischen Homeoffice aus (anfangs als Vertriebsleiter für Österreich, dann für Süddeutschland, ich selbst fuhr dabei nicht zu den jeweiligen Kunden im Vertriebsgebiet, sondern dies taten meine Mitarbeiter).“ Ebenso ist im Arbeitsvertrag zur deutschen Gesellschaft Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA vom 16.01.2018 ausdrücklich der Wohnort des Bf. als Dienstort angeführt (§ 2 Z. 4 [Dienstort des Bf. ist sein Wohnort], § 3 Z. 4, § 4 Z. 4).

Die Feststellung, dass die deutsche Arbeitgeberin Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA für das ab 01.01.2018 bestehende Dienstverhältnis die Vordienstzeiten des Bf. zur bisherigen österreichischen Arbeitgeberin anrechnet, ist im Arbeitsvertrag in diesem Sinn ausdrücklich festgelegt (§ 1 2. Arbeitsvertrag vom 16.01.2018). Die Feststellung, dass für diesen Arbeitsvertrag deutsches Recht vereinbart wurde, ergibt sich aus diesem Vertrag, wo in § 17 eine Rechtswahl dahingehend getroffen wurde: „Der Arbeitsvertrag und alle daraus erwachsenden oder damit in Verbindung stehenden Rechtsstreitigkeiten unterfallen deutschem Recht.“ Die Feststellung, dass in der Folge das Angestelltenverhältnis von der deutschen Arbeitgeberin Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA auf die Konzern-DG1.1 Deutschland GmbH übertragen wurde, ergibt sich aus dem Schreiben vom 17.07.2018 der Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA, mit dem diese Änderung dem Bf. mitgeteilt wurde.

Die Feststellung, dass für den Bf. Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r vom 01.07.2007 bis 31.12.2017 bestehen, wurde über Anfrage des Bundesfinanzgerichts bzw. eines Amtshilfeersuchens des Bundesfinanzgerichts von der Österreichische Gesundheitskasse mit Schreiben vom 29.12.2025 mitgeteilt, welche dazu auch einen Versicherungsdatenauszug der Sozialversicherung an das Bundesfinanzgericht übermittelte. Daraus ist auch ersichtbar, dass vom 01.07.2018 bis 31.12.2022 keine solchen Anwartschaftszeiten aufscheinen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Der Bf. war im Streitjahr 2022 auf Grund seines inländischen (Haupt-)Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden die Einnahmen und Werbungskosten grundsätzlich nach dem Zufluss- und Abflussprinzip erfasst, sodass in Bezug auf die beschwerdegegenständlichen Einkünfte in Österreich die Erfüllung des Abgabentatbestandes des § 25 EStG 1988 gegeben ist (vgl. zB VwGH 23.10.2024, Ra 2022/15/0076, Rz 26 uHa Vorjudikatur).

2. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012, (kurz: DBA-Deutschland), lautet auszugsweise:

"Art. 4 (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

...

Art. 15 (1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

...“

3. Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland ordnet dem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht für Vergütungen für unselbständige Arbeit zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird dann durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat "ausgeübt" wird (wobei Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland für diese Durchbrechung gegenständlich nicht interessierende Ausnahmen enthält).

4. Unstrittig ist, dass der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich hat und auch während seiner gesamten Arbeitszeit zum Konzern seit 2007 bis 2022 in Österreich hatte und auch im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland in Österreich ansässig ist und die Arbeit nicht in Deutschland ausgeübt hat. Daraus ergibt sich, dass für die streitgegenständliche Abfindung, die der Bf. im Jahr 2022 vom deutschen Arbeitgeber erhalten hat, das Besteuerungsrecht Österreich zusteht, was auch zwischen dem Bf. und dem Finanzamt völlig unstrittig ist.

Gesetzliche Abfertigung

5. Der Bf. beansprucht, dass die Abfindung mit einem Betrag in Höhe von € 96.461,25 (= 15 Monatsgehälter [6.430,75 x 15 = 96.461,25]) als gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % besteuert wird.

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

„(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,

- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.

...

Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.“

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Die Bestimmung des § 23 Angestelltengesetz, BGBl. Nr. 292/1921 idF BGBl. I Nr. 64/2004 (AngG), wo die Abfertigung im Angestelltengesetz gesetzlich geregelt wird, lautet auszugsweise:

„§ 23. (1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes ...

...“

6. Zum Beschwerdevorbringen, wonach das Dienstverhältnis des Bf. innerhalb des Konzerns 15,5 Jahre gedauert und der Bf. einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch erworben habe,

entgegnet das Finanzamt, dass dies nach Ansicht des Finanzamtes ein Abfertigungsanspruch sei, der nicht unter die Regelung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumieren sei, zumal Anknüpfungspunkt für diese Bestimmung nur eine inländische arbeitsrechtliche Grundlage sein könne. Nach Ansicht des Finanzamtes läge eine solche nicht vor. In dem Erkenntnis vom 18.09.2013, 2010/13/0138, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei zunächst, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung bestehe.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 4. August 2022, RV/6100424/2021, zu den Bestimmungen der §§ 9 und 10 dKSchG judiziert, auch im Ausland tätige Arbeitnehmer hätten Anspruch auf die Begünstigungen des § 67 EStG 1988, wenn Österreich das Besteuerungsrecht zustehe. Dies gelte auch für Sonderzahlungen eines in Österreich ansässigen Arbeitnehmers einer ausländischen Gesellschaft, unabhängig von der Bezeichnung nach ausländischem Recht (unter Hinweis auf *Kirchmayer/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn*, EStG19, § 67 Tz 5, mwN). Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts in diesem Erkenntnis sei auch nicht schädlich, dass die „Abfertigung“ nach den deutschen Bestimmungen 15 Monatsgehälter umfasst habe. In § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei nicht von einem bestimmten Höchstbetrag an begünstigten Monatsgehältern die Rede, sondern von begünstigten Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimme.

7. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 23.10.2024, Ra 2022/15/0076, dieses BFG-Erkenntnis 4. August 2022 mangels ausreichender Feststellungen des Bundesfinanzgerichts zum Besteuerungsrecht Österreichs an den gegenständlichen Abfindungszahlungen aufgehoben, und weitergehend in Rz 35 ausgesprochen: „Indem das BFG den Standpunkt vertritt, dem Revisionswerber stehe für die Abfindung nach den §§ 9 und 10 dKSchG die begünstigte Besteuerung von fünfzehn Monatsgehältern zu, hat es - worauf im Zulässigkeitsvorbringen der Revision zutreffend hingewiesen wird - das angefochtene Erkenntnis ebenfalls mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet. Unabhängig davon, ob die hier in Rede stehende Abfindung mit einer Abfertigung nach dem AngG vergleichbar wäre, stünde dem Revisionswerber nach 22 Dienstjahren nur das Neunfache des monatlichen Entgelts zu (§ 23 AngG).“

8. Das Bundesfinanzgericht vertritt für den vorliegenden Fall die Ansicht, dass für die vom Bf. von der deutschen Arbeitgeberin erhaltene Abfindungszahlung die begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 dem Grunde nach anwendbar ist, zumal die Kündigung des Bf., wie sachverhaltsmäßig festgestellt, über Initiative der deutschen Arbeitgeberin erfolgte.

9. Für den vorliegenden Fall ist für die Frage einer begünstigenden Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 (und auch § 67 Abs. 6 EStG 1988 betreffend freiwillige Abfertigung) zu beachten, dass zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein

Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, gemäß Abs. 10 zu versteuern sind (§ 67 Abs. 3 letzter Satz).

10. Wesentlich ist somit, ob für das vorliegende Dienstverhältnis (bzw. die vorliegenden Dienstverhältnisse innerhalb des Konzerns) das mit BGBl. I Nr. 100/2002 neu eingeführte Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz – BMSVG anzuwenden ist.

Nach § 1 Abs. 1 BMSVG gelten die Bestimmungen des 1., 2. und 3. Teiles für Arbeitsverhältnisse, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen.

Nach § 3 Z 2 BMSVG ist Anwartschaftsberechtigter der Arbeitnehmer, für den Beiträge nach §§ 6 oder 7 an die Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) zu leisten sind oder waren oder für den Übertragungsbeträge nach § 47 gezahlt wurden.

Im 2. Abschnitt unter Beitragsrecht bestimmt § 6 Abs. 1 BMSVG, dass der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer ab dem Beginn des Arbeitsverhältnisses einen laufenden Beitrag in Höhe von 1,53 vH des monatlichen Entgelts sowie allfälliger Sonderzahlungen an den für den Arbeitnehmer zuständigen Träger der Krankenversicherung nach Maßgabe des § 58 Abs. 1 bis 6 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG), BGBl. Nr. 189/1955, zur Weiterleitung an die BV-Kasse zu überweisen hat, sofern das Arbeitsverhältnis länger als einen Monat dauert.

Nach § 46 Abs. 1 BMSVG tritt dieses Bundesgesetz mit 1. Juli 2002 in Kraft und ist auf Arbeitsverhältnisse anzuwenden, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liegt.

11. An dieser Stelle ist nun darauf hinzuweisen, dass das gegenständliche Dienstverhältnis innerhalb der Konzerngruppe per Datum 01.06.2007 begonnen hat. Der Bf. hat zwar trotz Ersuchen seitens des Finanzamtes (Ergänzungsersuchen vom 05. Juni 2023), „... der Abgabenbehörde die bis dato fehlenden Unterlagen vorzulegen: 1.) Vertrag über das Dienstverhältnis das über 15,5 Jahre gedauert hat ...“ keine Dienstverträge über die Dienstverhältnisse zu den österreichischen Gesellschaften (Dienstverhältnisse vom 01.06.2007 bis 31.12.2017) vorgelegt. Unabhängig davon geht das Bundesfinanzgericht auf Grundlage des festgestellten Sachverhalts davon aus, dass für diese Dienstverhältnisse für diesen Zeitraum von über 10 Jahren (01.06.2007 bis 31.12.2017) zwingend das Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz – BMSVG anzuwenden ist. Dies ergibt sich daraus, dass der (auch) in diesem Zeitraum in Österreich wohnhafte Bf. die Arbeit während dieses gesamten Zeitraums in Österreich ausgeübt hat und Arbeitgeber österreichische Gesellschaften waren (im österreichischen Firmenbuch zu FN xxx eingetragene Gesellschaften mit Sitz in Österreich) bzw. ein Auslandsbezug fehlt und österreichisches Arbeitsrecht gilt. Sachverhaltsmäßig gilt auch die Feststellung, dass für den Bf. u.A. Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r vom 01.07.2007

bis 31.12.2017 bestehen (Meldung von der Arbeitgeberin Konzern-DG 1.2c GmbH), welche Tatsache dem Bf. vom Bundesfinanzgericht mit e-mail vom 20.01.2026 auch mitgeteilt wurde.

12. Demgegenüber bestehen hinsichtlich der Arbeitsverhältnisse zu den beiden deutschen Konzerngesellschaften bzw. deutschen Arbeitgeberinnen keine Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r (vom 01.01.2018 bis 31.12.2022). Die Frage, welche nationale Arbeitsrechtsordnung auf Arbeitsverhältnisse mit Auslandsbezug Anwendung findet, ist nach der Rom I-Verordnung, VERORDNUNG (EG) Nr. 593/2008 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I), zu beurteilen. Die Rom I-VO gilt für Arbeitsverhältnisse mit Auslandsbezug, die nach dem 17. 12. 2009 abgeschlossen wurden (Art. 28 Rom I-VO). Gemäß Art. 8 Rom I-VO unterliegen Individualarbeitsverträge dem von den Parteien nach Art. 3 gewählten Recht. Der Grundsatz der freien Rechtswahl besteht aber nur insoweit, als damit nicht zwingende Mindeststandards umgangen werden. Eine etwaige Rechtswahl darf nicht dazu führen, dass dem Arbeitnehmer der Schutz entzogen wird, der ihm durch die zwingenden Bestimmungen des Rechts gewährt wird, das nach Art. 8 Abs. 2 („... Recht des Staates, in dem oder andernfalls von dem aus der Arbeitnehmer in Erfüllung des Vertrags gewöhnlich seine Arbeit verrichtet...“) mangels einer Rechtswahl anzuwenden wäre (Art. 8 Abs. 1 Rom I-VO). Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt, dass für das ab 01.01.2018 zum deutschen Arbeitgeber neu eingegangene Arbeitsverhältnis die Anwendung deutschen Rechts vereinbart wurde (§ 17 Arbeitsvertrag vom 16.01.2018). Wenn der Bf. im Schreiben vom 24. April 2024 dazu die Ansicht vertritt, dass in diesem Fall die österreichischen Bestimmungen zur Zahlung von Beiträgen an eine betriebliche Vorsorgekasse nicht zwingend anwendbar seien, ist dies seitens des Bundesfinanzgerichts für den konkret vorliegenden Fall nicht zu beanstanden.

13. Für den vorliegenden ergibt sich daraus, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Abfindung ab dem Zeitpunkt der Anwendbarkeit deutschen Rechts bzw. für das neu eingegangene Arbeitsverhältnis zur deutschen Arbeitgeberin Konzern-DG1.1a Deutschland GmbH & Co. KGaA ab 01.01.2018 bis 31.12.2022 eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 gilt, wobei im vorliegenden Fall § 23 AngG anzuwenden ist (vgl. VwGH 23.10.2024, Ra 2022/15/0076). Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre und weniger als fünf Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, die das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes beträgt (§ 23 AngG).

14. Anders als vom Bf. beansprucht, können von der beanspruchten nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigten Besteuerung in Höhe von € 96.461,25 (= 15 Monatsgehälter [6.430,75 x 15 = 96.461,25]) nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zwei Monatsgehälter in Höhe von € 12.861,50 (= 2 Monatsgehälter [6.430,75 x 2 = 12.861,50]) begünstigt nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % besteuert werden. Angemerkt wird der

Vollständigkeit halber, dass auch eine Anrechnung von Vorbeschäftigungszeiten im Konzernunternehmen (lt. § 1 Z 2 Arbeitsvertrag 16.01.2018 ab 01.06.2007) zum selben Ergebnis führen würde, da von dem fiktiven Anspruch von sechs Monatsgehältern (nach fünfzehn Dienstjahren) für die Dauer des Dienstverhältnisses zur österreichischen Arbeitgeberin vier Monatsgehälter (nach zehn Dienstjahren; 01.06.2007 bis 31.12.2017) abzuziehen wären.

Freiwillige Abfertigung

15. Nach Ansicht des Bf. sei hinsichtlich der Abfindung ein Betrag in Höhe von € 68.900,50 als freiwillige Abfertigung im Sinne von § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzusehen. Dies ergäbe sich bereits aus der Formulierung im Aufhebungsvertrag. Hiervon sei ein Betrag von 9 Monatsbezügen (3/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi. 1 EStG 1988 und weitere 6/12 gem. § 67 Abs. 6 Zi. 2 EStG 1988), somit € 6.430,75 x 9 = 57.876,75 ebenfalls mit 6% zu versteuern.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

„(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.

2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	ist ein Betrag bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. ...

5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.“

16. Der letzte Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 wurde mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 100/2002 eingefügt und soll laut den Materialien (1131 BlgNR 21. GP, 67) Folgendes bewirken:

„– Wird das „alte“ Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt, gilt der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.

– Wird das „alte“ Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur insoweit anzuwenden, als sich die freiwilligen Abfertigungen auf die „alten“ Anwartschaftszeiträume beziehen. Dies bedeutet unter anderem, dass für die Sprungstellen-Jahresstaffel nur derartige „alte“ Anwartschaftszeiträume berücksichtigt werden dürfen.

– Wird auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet (Option zur Anwendung des neuen Systems auch für vergangene Zeiträume, neue Dienstverhältnisse), ist der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar.“

17. Wie bereits festgestellt, wurde das Dienstverhältnis zum Konzern per 01.06.2007 mit der österreichischen Arbeitgeberin eingegangen und unterlag daher dem Abfertigungsregime des betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG), das mit BGBl. I Nr. 100/2002 eingeführt wurde. Zutreffend bestehen somit Anwartschaftszeiten nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) als unselbständig Beschäftigte/r vom 01.07.2007 bis 31.12.2017 (Meldung von der Arbeitgeberin Konzern-DG 1.2c GmbH). Wie weiters festgestellt, galt für das weitere Arbeitsverhältnis ab 01.01.2018 bis 31.12.2022 nicht das

österreichische Arbeitsrecht und wurde das betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG) nicht angewendet bzw. sind für dieses Arbeitsverhältnis zur deutschen (Konzern-)Arbeitgeberin keine Anwartschaftszeiten ausgewiesen.

18. § 67 Abs. 6 EStG 1988 sieht für freiwillige Abfertigungen zwei Begünstigungen vor.

18.1. Nach § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 ist der Steuersatz von 6% auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.

Hinsichtlich des vom Bf. als freiwillige Abfertigung erachteten Betrags von € 68.900,50 bestehen für 127 Monate (01.06.2007 bis 31.12.2017) Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse, und für 60 Monate keine solche Anwartschaften (01.01.2018 bis 31.12.2022), woraus sich ein maximal begünstigter Betrag von € 22.107,11 ($68.900,50/187 \times 60$), für welchen Betrag der Steuersatz von 6% auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate anzuwenden wäre. Konkret folgt daraus, dass nach § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 eine begünstigte Besteuerung der Abfindung auf 3 Monatsgehälter bzw. auf einen Betrag von € 19.292,25 ($= 6.430,75 \times 3$) anzuwenden ist („Viertelbegünstigung“).

18.2. Zusätzlich zur Viertelbegünstigung sieht § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 die sogenannte Zwölftelbegünstigung vor, nach welcher freiwillige Abfertigungen - abhängig von der Dienstzeit eines Arbeitnehmers - in gestaffelter Höhe von zwei bis zwölf Zwölftel der laufenden Bezüge dem 6%igen Steuersatz unterliegen. Unter Berücksichtigung der Feststellung, dass nur für die letzten fünf Jahre der Dienstzeit innerhalb des Konzerns keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen, kämen maximal $3/12$ der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate für eine begünstigte Besteuerung nach der Zwölftelbegünstigung des § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 in Betracht.

Allerdings gilt weiter zu berücksichtigen, dass der Betrag der bereits erhaltenen gesetzlichen (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) oder freiwilligen (§ 67 Abs. 6 EStG 1988) Abfertigungen und der bestehenden Ansprüche auf gesetzliche Abfertigungen (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) das Ausmaß einer begünstigt zu besteuern den freiwilligen Abfertigung ex lege kürzen. Wenn der Bf. meint, dass neben der Viertelbegünstigung weitere 6 Monatsbezüge nach § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 mit dem begünstigten 6%igen Steuersatz zu besteuern seien, wobei der Bf. dabei offensichtlich von einer Dienstzeit im Sinne des § 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 von 15,5 Jahren ausgeht, übersieht er diese Kürzungsbestimmung und im Grunde schon vorab, dass für die Sprungstellen-Jahresstaffel nur begünstigte Anwartschaftszeiträume bzw. „(Nicht-)Anwartschaftszeiträume gegenüber einer BV-Kasse“ nach § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

19. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind somit zwei Monatsgehälter in Höhe von € 12.861,50 ($= 2 \text{ Monatsgehälter } [6.430,75 \times 2 = 12.861,50]$) als gesetzliche Abfertigung begünstigt nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 und drei Monatsgehälter in Höhe von € 19.292,25 ($=$

6.430,75 x 3) als freiwillige Abfertigung begünstigt nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 dem 6%igen Steuersatz zu unterziehen. Für den darüber hinausgehenden Betrag der streitgegenständlichen Abfindung ist die normale Tarif-(Lohn-)Steuer in Sinne des § 67 Abs. 10 EStG 1988 anzuwenden.

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 ordentliche Revision ist zulässig, da zur Frage, ob auf eine aus Deutschland von einer deutschen Arbeitgeberin an einen österreichischen Arbeitnehmer ausbezahlte Abfindung im Sinne der §§ 9 bzw. 10 (deutsches) Kündigungsschutzgesetz die begünstigende Bestimmung für gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden ist, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht.

Feldkirch, am 25. Februar 2026