

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name Bf, Adresse , vertreten durch PKF Rößlhuber & Partner, Steuerberatungs GmbH & Co KG, 5020 Salzburg, Reichenhallerstraße 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 14.08.2013, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1) Übergangsbestimmung

Infolge Einrichtung eines Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### 2) Sachverhalt:

Im gegenständlichen Fall hatte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf) nach Aufgabe seines deutschen Wohnsitzes im Jahr 2007 unstrittig im Beschwerdejahr 2009 seinen einzigen Wohnsitz und somit auch Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Der Arbeitsvertrag mit seiner deutschen Arbeitgeberin wurde mit 30. Juni 2009 einvernehmlich mit Aufhebungsvertrag vom 22. Dezember 2008 beendet, wobei unter anderem in § 2 des Vertrages eine Abfindung zum Ausgleich des Verlustes seines Arbeitsplatzes mit einem Betrag von € 800.000,- vereinbart und auch im Jahr 2009 zur Auszahlung gebracht wurde.

Die Auszahlung erfolgte somit zu einem Zeitpunkt, zu dem der Bf die nichtselbständige Tätigkeit bereits beendet und seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt hatte.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 wurde in diesem Zusammenhang (auszugsweise) Folgendes ausgeführt:

*„Seit dem Jahr 1996 ist der Bf Dienstnehmer der Arbeitgeber Deutschland gmbH mbH mit Sitz in XY. Auf Grund seiner Tätigkeit verfügte der Bf in der Zeit von September 1996 bis Februar 2007 über einen Wohnsitz in Deutschland, seit 2004 darüber hinaus auch über einen Wohnsitz in Salzburg. Bis Ende 2006 hat er sich auf Grund seiner Tätigkeit überwiegend in Deutschland aufgehalten. Ab 1.Jänner 2007 wurde der Tätigkeitsbereich des Bf in der Arbeitgeber Gruppe erweitert und umfasst nunmehr Aktivitäten weltweit. Auf Grund seiner neuen Funktion, die eine intensive Reisetätigkeit mit sich gebracht hat, sodass er seine berufliche Tätigkeit nicht mehr schwerpunktmäßig in Deutschland ausübte, hat der Bf seinen dortigen Wohnsitz mit Ende Februar 2007 aufgegeben.“*

*Somit ist Österreich seit 2007 und damit auch während des gesamten Jahres 2009 als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland anzusehen.*

*Der Bf hat bis März 2009 Arbeitstage zum Teil in Deutschland sowie in verschiedenen ausländischen Staaten bzw. in Österreich verbracht. Gemäß Art 15 DBA -Deutschland sind die den deutschen Arbeitstagen zurechenbaren Einkünfte in Deutschland zu versteuern und in Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes zu befreien. Für die übrigen Einkünfte steht Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu.*

*Der Bf hat im März 2009 sein Dienstverhältnis mit der Arbeitgeber Deutschland GmbH beendet. Im Zuge der Beendigung hat er eine Abfindung in Höhe von € 800.000,- erhalten. Diese Abfindung ist entsprechend der zu Art.15 DBA Österreich-Deutschland ergangenen Verständigungsvereinbarung zwischen den Finanzverwaltungen Österreichs und Deutschlands nach dem Kausalitätsprinzip zu versteuern. Die Abfindung ist folglich dort steuerpflichtig, wo die zugrunde liegende aktive Tätigkeit (von 1996 bis 31. März 2009) ausgeübt wurde. Von 1996 bis 2006 war der Bf in Deutschland ansässig und in Österreich nicht steuerpflichtig. Diesem Zeitraum sind rund 2442 Tage zuzuordnen. Im Jahr 2007 verlagerte sich die Ansässigkeit nach Österreich und der Bf war an 91 Arbeitstagen in Deutschland und an 132 Arbeitstagen in Österreich tätig. Im Jahr 2009 war er an 2 Arbeitstagen in Deutschland und an 54 Arbeitstagen in Österreich tätig.*

*Demnach ist die Abfindung entsprechend der Arbeitstage anteilig zwischen Österreich (316 Tage) und Deutschland (2627 Tage) aufzuteilen. Der in Österreich steuerpflichtige Teil ist gemäß § 67 EStG mit 6 % zu versteuern, der in Deutschland steuerpflichtige Anteil ist im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in der österreichischen Steuererklärung zu berücksichtigen.*

***Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass der unseres Erachtens Deutschland zuzuordnende Anteil der Abfindung in Deutschland nicht besteuert wurde.***

*Im Hinblick auf die subject to tax clause gemäß Art 15 Abs. 4 DBA verweist die deutsche Fachliteratur darauf, dass die steuerliche Erfassung im Quellenstaat ausreichend ist, um einen Rückfall des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat zu vermeiden, eine tatsächliche Besteuerung der Einkünfte im Tätigkeitsstaat sei hingegen nicht erforderlich. Da die Freistellung der Zahlung per Bescheid des zuständigen deutschen Finanzamtes erfolgt sei, hätte die Besteuerung jedenfalls stattfinden können und es wurden keinesfalls gesetzwidrig keine Steuern bezahlt.*

<b>Arbeitstage</b>	<b>Österreich</b>	<b>Deutschland</b>
1996-2006		2442
2007	130	92
2008	132	91
2009	54	2
<b>Gesamtarbeitstage</b>	<b>316</b>	<b>2627</b>

<b>Abfindung in Euro 2009</b>	<b>800.000,00</b>
Abfindung - Anteil Deutschland (2627 Tage)	714.101,26
<b>Abfindung - Anteil Österreich (316 Tage)</b>	<b>85.898,74</b>

Die vorläufige Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 erfolgte mit Bescheid vom 9. November 2010 erklärungsgemäß unter Ansatz von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von € 508.981, wobei die Abfindungszahlung erklärungsgemäß anteilig mit € 85.898 erfasst und gemäß § 67 EStG versteuert wurde. Die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt beliefen sich auf € 870.149.

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2009-2011 wurde festgestellt, dass in Deutschland bereits durch den Arbeitgeber eine Freistellung der Abfindungszahlung (€ 714.101) im Rahmen der Lohnverrechnung als Folge einer Anrufungsauskunft gemäß § 42 e dEStG erfolgt ist.

Die Abgabenbehörde ersuchte in der Folge das zuständige deutsche Finanzamt im Wege eines Auskunftsersuchens um Bekanntgabe der Gründe, die zu einer Nichtbesteuerung der Abfindung im Tätigkeitsstaat geführt hatten.

Mit Schreiben vom 14.11. und vom 12. 12. 2012 übermittelte die Oberfinanzdirektion XY den Aufhebungsvertrag zwischen dem Bf und der Arbeitgeberin vom 22.12.2008, die schriftliche Anrufung durch die steuerliche Vertreterin der Dienstgeberin gemäß § 42e EStG an das FA XY vom 11.2.2009, die diesbezügliche Anfragebeantwortung des

FA XY an die Dienstgeberin, sowie einen abschließenden Vermerk des zuständigen Finanzamtes XY zum Sachverhalt vom 14.11.2012 mit folgendem Inhalt:

**„Auskunftsersuchen aus Österreich betreffend Besteuerung der Abfindungszahlung in 2009:**

Aus Österreich ist im Rahmen eines Auskunftsersuchens die Frage an Deutschland herangetragen worden, aus welchem Grund eine Abfindungszahlung eines deutschen Arbeitgebers an den österreichischen Staatsbürger Vorname Bf bisher in Deutschland nicht der Besteuerung unterlegen ist. Herr Bf hat lt. Aufhebungsvertrag vom 22.12.2008 gem. § 2 eine Abfindung in Höhe von € 800.000 „zum Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes“ erhalten, die mit seinem letzten Gehalt von März 2009 ausbezahlt worden ist. Die Zahlung erfolgte somit nicht für eine konkrete vergangene Tätigkeit, sondern soll für den zukünftig entgehenden Arbeitslohn entschädigen. Grundsätzlich steht für Abfindungen lt. Rechtsprechung des BFH dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu, wobei die Verhältnisse im Auszahlungszeitpunkt maßgeblich sind.

Wie dem Finanzamt in der seinerzeitigen Anrufung mitgeteilt wurde, hat Herr Bf bereits in 2007 seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben und war seitdem in Salzburg ansässig. Er unterlag damit in Deutschland nur noch der beschränkten Steuerpflicht. Nach den Ermittlungen des ehemaligen Wohnsitzfinanzamtes XY ist dies zutreffend. Wie sich aus vorliegenden Unterlagen (insbesondere amtliche Abmeldebestätigung, Kündigung des Miet- und Energievertrages) ergibt, hat Herr Bf zum 28.2.2007 seine bisherige Wohnung in XY aufgegeben. Weitere Anhaltspunkte für eine Ansässigkeit oder einen Lebensmittelpunkt in Deutschland haben sich nicht ergeben, so dass insbesondere in 2009 von einer Ansässigkeit in Österreich auszugehen ist.

Das Besteuerungsrecht der Einkünfte aus der Abfindungszahlung wurde bisher dem Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Auszahlung –somit Österreich- zugesprochen. Dies wurde dem Arbeitgeber von Herrn Bf in einer LSt-Anrufungsauskunft vom 24.3.2009 bestätigt. **Dementsprechend unterblieb die Besteuerung in Deutschland.** Dabei wurden jedoch die Ergebnisse der Konsultationsvereinbarungen vom 23.06.1999, 03.03.2000 und 21./27.03.2006 nicht beachtet, wonach im Verhältnis mit Österreich Abfindungen generell den Bezügen aus aktiver Tätigkeit zugerechnet werden sollen und der Staat das Besteuerungsrecht hat, in dem die frühere Tätigkeit ausgeübt worden ist, hier Deutschland (Kausalitätsprinzip).

Mittlerweile wurden diese Vereinbarungen durch die Konsultationsvereinbarung vom 13.08.2010 ersetzt, vgl. BMF vom 26.10.2010, IV B2 – S 1301-AUT/07/10015-01, BStBl.2010 IS. 645. Diese hat den Grundgedanken der bisherigen Vereinbarungen übernommen. Die Konsultationsvereinbarung ist sodann per Rechtsverordnung (KonsVerAUTV) vom 20.12.2010, BGBI I 2010, 2185 umgesetzt worden. Diese ist auf alle Fälle ab 1.1.2010 anzuwenden.

Unter Anwendung des somit für Abfindungen unverändert bestehenden Kausalitätsprinzips ist Deutschland das Besteuerungsrecht zuzurechnen. Allerdings kann

*die Einkommensteuer bei Herrn Bf nicht mehr erhoben werden, da diese bei ihm als beschränkt Steuerpflichtigem grundsätzlich gemäß § 50 Abs. 2 S.1 EStG als abgegolten gilt. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung besteht daher nicht. Dies gilt auch in dem Fall, in dem der Steuereinbehalt fälschlicherweise tatsächlich nicht erfolgt ist. Aufgrund der gegebenen Zusage im Rahmen der Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG kann die Steuer auch nicht im Rahmen der Haftung beim ehemaligen Arbeitgeber eingefordert werden, da die Finanzverwaltung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an die Zusage gebunden ist.*

*Zudem ist zu berücksichtigen, dass nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei Abfindungszahlungen i.S.d. Art. 15 OECD-MA in der Regel dem Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Auszahlung das Besteuerungsrecht zusteht. Dieser Rechtsprechung stehen auch nicht die bisherigen Konsultationsvereinbarungen entgegen, da diese nur für die Verwaltungen bindend sind.*

*Erst durch die zuletzt ergangene o.g. Rechtsverordnung haben die deutsch-österreichischen Vereinbarungen ab dem 1.1.2010 Gesetzescharakter gem. § 2 Abs. 2 Abgabenordnung erlangt. Die Auszahlung erfolgte jedoch bereits im Jahr 2009, so dass sich der Steuerpflichtige im Zweifel auf die für ihn günstigere Variante berufen kann.*

*Aus den o.g. Gründen ist ein Besteuerungsrecht in Deutschland für das Jahr 2009 damit nicht mehr realisierbar.“*

Die OFD XY führte in Erledigung des österreichischen Auskunftsersuchens mit Schreiben vom 14.11.2012 in diesem Zusammenhang aus, „**dass in Anwendung des Kausalitätsprinzips, wonach Abfindungen generell den Bezügen aus aktiver Tätigkeit zugerechnet werden, Deutschland das Besteuerungsrecht als früherem Tätigkeitsstaat zustehen würde. Leider kann eine Besteuerung des Bf in Deutschland aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr durchgeführt werden. Die Abfindung bliebe somit unversteuert.**

**Es werde daher angeregt, zu prüfen, ob gegebenenfalls eine Besteuerung in Österreich in Betracht komme.“**

Das Finanzamt erließ daraufhin einen endgültigen Einkommensteuerbescheid vom 14. August 2013, wobei die Abfindungszahlung unter Anwendung des Art. 28 Abs. 1 lit a DBA zur Gänze in Österreich der Besteuerung unterworfen wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, gemäß Art 28 Abs. 1 lit a DBA vermeide der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung (und nicht Steuerbefreiung), wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden, dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art. 25 regeln lasse und wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung die betreffenden Einkünfte unbesteuert blieben. Österreich sei daher an der Besteuerung nicht gehindert, wodurch die Einmalbesteuerung sichergestellt wäre.

Dagegen wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und moniert, der Prüfer habe bei Prüfungsbeginn bereits ein fertig ausgearbeitetes zehnseitiges Protokoll über eine de

facto „durchgeführte“ Betriebsprüfung übergeben, weiters wurde die – in Anbetracht der Komplexität des Sachverhaltes - extrem knappe Frist von drei Wochen zur Abgabe einer Stellungnahme bekrittelt. Bei Aufarbeitung der Unterlagen sei ersichtlich geworden, dass sich der Prüfer bereits seit 2010 oder 2011 intensiv mit den Details zum Fall beschäftigt und umfangreiche Erhebungen durchgeführt habe (Abstimmungsgespräche mit den deutschen Behörden, offizielle Auskunftsanfragen usw). Der Prüfer habe sogar die persönlichen Lebensverhältnisse des Bf genau recherchiert, sich über Google Earth Bilder des neu gebauten Hauses des Bf verschafft und dies mit der teuren Nobelgegend, in der nur reiche Leute wohnten, kommentiert. Er habe sich über die konkrete Berufsgruppe, der der Bf angehöre, emotional negativ geäußert und die geringe Wertschätzung verbal zum Ausdruck gebracht. Unter dem Eindruck des Verlaufs dieser Betriebsprüfung sei die rechtliche Qualität der Würdigung der steuerlich relevanten Fragen durch den Prüfer kritisch zu würdigen.

*So seien deswegen für die richtige Subsumption insbesondere hinsichtlich der „subject-to-tax-clause“ aus dem vorliegenden Sachverhalt folgende rechtlich relevante Feststellungen - unter Umständen nach Verfahrensergänzung – zu treffen:*

- Die Tätigkeit des Bf sei die Leitung des Bereiches „Investitionen im Gesundheitswesen in ganz Europa“ gewesen und habe sich seine Tätigkeit als überwiegende Reisetätigkeit ausschließlich auf die europäischen Investitionsmöglichkeiten außerhalb Österreichs bezogen. Er habe bei der ArbeitgeberDeutschland gmbH mbH in XY (kurz Arbeitgeberin) als reiner Angestellter eine Tätigkeit ohne Einfluss auf die Geschäftsführung ausgeübt und kein Weisungsrecht innegehabt.
- Der Dienstvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Eine einseitige Vertragsauflösung nach deutschem Arbeitsrecht durch die Arbeitgeberin wäre nur bei Vorliegen bestimmter Auflösungsgründe möglich gewesen, die jedoch nicht gegeben waren. So habe die Arbeitgeberin wegen ihrer Einschränkung der Investitionsvorhaben im Gesundheitswesen den Dienstvertrag nur einvernehmlich auflösen können, was auch mit Aufhebungsvertrag vom 22.12.2008 erfolgt sei.
- Dass die Beendigung des Arbeitsvertrages mit 31.3.2009 festgelegt wurde, habe seinen Grund darin, dass noch laufende Angelegenheiten abzuwickeln gewesen seien.
- Abfindungen seien der deutsche arbeitsrechtliche Begriff für die österreichischen Abfertigungen. Da wie dargelegt, nach deutschem Arbeitsrecht einseitige Auflösungen von Dienstverträgen nahezu nicht möglich und dafür idR einvernehmliche Aufhebungen erforderlich seien, welche naturgemäß Abfindungen bedingen, würde der Arbeitgeber für konkrete Zahlungsverpflichtungen Rückstellungen bilden.
- Die Arbeitgeberin sei zum Abzug aller Steuern von den an ihre Dienstnehmer auszuzahlenden Gehältern, Boni etc. verpflichtet und hafte dafür. Deshalb habe die Arbeitgeberin offensichtlich ihre steuerliche Vertretung, die STB in München beauftragt, bei der deutschen Finanzbehörde im Wege eines Auskunftsersuchens die Steuerabzugsverpflichtung von den auszahlenden Abfindungen, Boni, etc. zu klären. Dabei sei der deutschen Finanzbehörde der gesamte steuerlich relevante Sachverhalt

offengelegt worden. Diese Anfrage und die steuerliche Abklärung sei im alleinigen Interesse der Dienstgeberin des Bf erfolgt, um nicht selbst in die Haftung gegenüber der Finanzbehörde zu kommen.

- Nach Erhalt des vollen Abfindungsbetrages von der Dienstgeberin gemäß Aufhebungsvertrag vom 22.12.2008 habe die damalige steuerliche Vertretung des Bf, die STB in Wien, den Sachverhalt selbst gewürdigt und in Einschätzung der steuerlichen Richtigkeit der österreichischen Finanzbehörde den gesamten steuerlichen Sachverhalt ohne alle Vorbehalte offen gelegt.
- Sowohl die deutsche als auch die österreichische Finanzverwaltung hätten somit die volle Kenntnis vom gesamten steuerrechtlich relevanten Sachverhalt für ihre steuerliche Beurteilung erhalten.

Der Bf und seine ehemalige Arbeitgeberin hätten die Zahlung im Aufhebungsvertrag vereinbart, um das seit 1996 langjährig bestehende, praktisch unkündbare Dienstverhältnis und die daraus resultierenden laufenden Zahlungsverpflichtungen, die zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führten, zu beenden.

Die Zahlung sei unter Würdigung eines österreichischen Verständnisses als Abfertigung zu qualifizieren und gehöre damit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG).

Dem Arbeitsausübungstaat stehe nach hA in Österreich nach Art. 15 Abs. 1 DBA grundsätzlich das Recht auf Besteuerung der Arbeitseinkünfte zu. Es sei dabei unerheblich, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Ausübungstaat ansässig sei oder nicht und ob er zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer berufstätig sei. Nach gesicherter, auch vom BMF geteilter Rechtsmeinung seien all jene Zahlungen kausal mit der Tätigkeit als Dienstnehmer verknüpft, die – bei Wegdenken dieser Tätigkeit – nicht angefallen wären (sog. Kausalitätsprinzip). Daraus folge, dass für eine Abfindung, die ein Arbeitnehmer von seinem deutschen Arbeitgeber aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisse nach seinem Zuzug nach Österreich erhalte, das Besteuerungsrecht daran gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland zustehe.

Auch die zuständige Abgabenbehörde in Deutschland hätte im konkreten Fall die Abfindungszahlung ebenfalls dem Art. 15 Abs. 1 DBA zugeordnet (vgl. Anrufungsauskunft des FA XY vom 24.3.2009 und OFD XY vom 14.11.2012). Tatsächlich kam es in Deutschland im Jahr 2009 auf aufgrund anderslautender Auslegung des BFH zu keiner Besteuerung der Abfindungszahlung durch die deutsche Finanzverwaltung und sei dies auf Grund innerstaatlichen deutschen Verfahrensrechtes auch nicht mehr möglich.

Festgehalten werde, dass, obwohl die Abfindung unstrittig aus der Sicht sowohl der deutschen als auch österreichischen Finanzverwaltung unter Art 15 Abs. 1 zu subsumieren sei, die ehemalige steuerliche Vertretung anteilmäßig einen Anteil an der Abfindung Österreich zugerechnet und erklärt hat und dieser auch (im vorläufigen Einkommensteuerbescheid) der österreichischen Besteuerung unterzogen wurde.

**Es sei daher zu prüfen, ob Art.15 Abs. 4 DBA bei der hier vorliegenden Konstellation zu einem Wechsel im Besteuerungsrecht führe**, wobei die Auslegung der Formulierung „im anderen Vertragsstaat besteuert“ zu klären wäre. Nach dem Wortlaut des Protokolls zu Art 15 Abs 4 DBA stehe die *steuerliche Erfassung* der Arbeit im Vordergrund.

Eine fehlende effektive Steuerzahlungspflicht führe zu keinem Wiederaufleben des Besteuerungsrechtes des Ansässigkeitsstaates. Art 15 Abs. 4 DBA stelle eine Missbrauchsvorschrift dar, mit der Zielsetzung, jene Fälle von Nichtbesteuerung zu vermeiden, in denen der Tätigkeitsstaat keine Kenntnis über eine Steuerberechtigung erlange. Ein Abstellen auf eine Steuerzahlungspflicht im Einzelfall sei nicht praktikabel. Laut Schilcher/ Stefaner, SWI 2005, 10, unterstreiche das Protokoll zu Art. 15 Abs.4, dass durch die Subject-to-tax-Klausel die Besteuerungsrechte des Tätigkeitstaates nicht eingeschränkt werden sollen. Somit wäre auch eine „Nullbesteuerung“ im Tätigkeitsstaat nicht schädlich, sofern sichergestellt ist, dass der Tätigkeitsstaat Kenntnis von seiner Steuerbefugnis erlangt habe. Laut Debatin/ Wassermeyer, Doppelbesteuerung, OECD Musterabkommen, DBA Österreich-Deutschland, Beck 2010, Art. 15 Anm 8, genüge die steuerliche Erfassung als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit für das Vorliegen der Voraussetzung „Besteuerung im Tätigkeitstaat“ gem. Art 15 Abs. 4. Diese sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige und alle anderen Beteiligten allen Verpflichtungen nachgekommen sind. Die Subject-to-tax-Klausel solle damit nur Fälle erfassen, in denen gesetzwidrig keine Steuern geleistet wurden. Übereinstimmung bestehe darüber, dass keine Pflicht zur effektiven Zahlung von Steuern gefordert sei.

Durch Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA werde eindeutig vertraglich zwischen den Staaten und gesetzlich innerhalb Österreichs festgelegt, dass es einerseits nur auf die Besteuerungsmöglichkeit durch Deutschland („dürfen“) ankomme und andererseits Österreich in einem solchen Fall zur Steuerfreistellung verpflichtet sei. Daraus ergebe sich logischerweise, dass Art. 15 Abs. 4 DBA in seinem Anwendungsbereich auf die Missbrauchsfälle eingeschränkt sein müsse und dafür nicht bloß auf die Frage effektiv gezahlter Steuern abgestellt werden könne. Zusammenfassend müsse daher die Anwendbarkeit von Art 15. Abs. 4 DBA verneint werden.

Die seitens des Finanzamtes erfolgte Anwendung des Art 28 Abs. 1 lit. a DBA hingegen habe zu einer unrichtigen rechtlichen Bescheidbegründung geführt, da zwischen den beiden Staaten wiederholt Meinungen ausgetauscht wurden, wonach derartige Zahlungen unter Art 15 Abs. 1 DBA (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) zu subsumieren seien. Der geforderte Qualifikationskonflikt im Sinne des Art. 28 liege daher nicht vor.

Der Prüfer vermeint darin einen Qualifikationskonflikt zu erkennen, dass die österreichische Finanzverwaltung und damals der deutsche BFH (und diesem folgend auch das zuständige deutsche Finanzamt im Rahmen der Lohnsteuerauskunft) unterschiedliche Rechtsfolgen zur Anwendung brächten, die beide in Art. 15 Abs. 1 DBA festgelegt sind. Dem Kausalitätsprinzip folgend hat nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung jener Staat das Besteuerungsrecht an Abfertigungen, in welchem die Arbeit, die kausal für die Abfertigungszahlung ist, ausgeübt wurde (Art 15 Abs. 1 Satz

2). Nach Auffassung des BFH hätte hingegen jener Staat das Besteuerungsrecht, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Auszahlung der Abfertigung ansässig ist (Art 15 Abs. 1 Satz 1 DBA). Bei dieser Konstellation, bei der es aufgrund der Anwendung unterschiedlicher Besteuerungsprinzipien (Kausalitätsprinzip vs. Zuflussprinzip) zu einer Nichtbesteuerung kommen kann, handle es sich allerdings nicht um einen Qualifikationskonflikt im Sinn des Art 28 Abs. 1 lit. a DBA. Ein Qualifikationskonflikt liege lediglich vor, wenn Einkünfte einer unterschiedlichen Abkommensbestimmung, somit einer unterschiedlichen Verteilungsnorm zugeordnet werden, wenn z.B. ein Staat bestimmte Zahlungen unter Art 15, der andere Staat aber unter Art. 16, 18 oder 21 DBA subsumiere, was aber gegenständlich nicht der Fall sei.

Zusammenfassend fehle es an jeder Rechtsgrundlage für den angefochtenen Bescheid bzw. für die damit erhobene Steuernachforderung.

Die Beschwerde wurde seitens der Amtspartei am 31.10.2013 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt.

Mit Beschluss vom 8.7.2015 verfügte das Bundesfinanzgericht die Aussetzung der Entscheidung über die anhängige Beschwerde gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ Ro 2014/15/0050 in einer gleichen Rechtsfrage anhängigen Verfahrens.

Infolge Beendigung des zur Aussetzung Anlass gebenden Verfahrens mit Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2017 wurde der BF am 28.04.2017 durch das BFG über die amtswegige Fortführung seines Beschwerdeverfahrens informiert.

### **3) Rechtslage**

#### **Artikel 15 DBA-Deutschland**

Unselbständige Arbeit

##### **Abs. 1:**

*Vorbehaltlich der (hier nicht relevanten) 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.*

##### **Abs. 4 :**

***Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.***

**Protokoll Abs. 7 zu Art. 15 Abs. 4:**

*Es besteht Einverständnis darüber, dass der Begriff „Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“ sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist. Durch die Bestimmung werden die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt. Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art. 25 behandelt.*

### **Artikel 23 Abs. 2**

#### **Vermeidung der Doppelbesteuerung**

*Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:*

- a) *bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich (vorbehaltlich der hier nicht zum Tragen kommenden Buchstaben b und c) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.*
- d) *Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.*

### **Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA**

*Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Art. 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 (Verständigungsverfahren) regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden.*

### **Art. 30**

#### **Nebenurkunden**

*Das beiliegende Protokoll ist Bestandteil des Abkommens.*

### **4) Feststehender Sachverhalt**

**Außer Streit steht beschwerdegegenständlich, dass**

-der Bf gemäß § 2 des Abfindungsvertrages aus Gründen der einvernehmlichen Beendigung seines Anstellungsvertrages zum Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes in Deutschland eine Abfindung in Höhe von brutto € 800.000 erhalten hat und diese Abfindung mit dem letzten Monatsbezug 2009 zur Auszahlung gebracht wurde;

-der Bf zu diesem Zeitpunkt in Österreich ansässig ist und in Deutschland keinen Wohnsitz mehr hatte;

-dass Abfindungen, die dem Arbeitnehmer anlässlich der einvernehmlichen Beendigung seines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, regelmäßig in Beachtung des Kausalitätsprinzips den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit im Sinne des **Art. 15 Abs. 1 DBA** als nachträglich gezahlte Tätigkeitsvergütungen zuzuordnen sind;

-tatsächlich jedoch die Abfindungszahlung im Quellenstaat Deutschland (aus den von der OFD XY dargestellten Gründen) **endgültig unversteuert blieb**.

**Strittig ist beschwerdegegenständlich ausschließlich**, ob die laut § 2 des Aufhebungsvertrages bezahlte Abfindung durch die deutsche Arbeitgeberin im Jahr 2009 in Höhe von € 800.000 mit angefochtenem Bescheid in der Folge zu Recht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen wurde.

## 5) Rechtliche Erwägungen

Der Bf ist im Beschwerdezeitraum in Österreich ansässig und daher grundsätzlich mit seinen gesamten in- und ausländischen Einkünften gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig.

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 vom 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. Bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben den Zweck, den Steuerpflichtigen vor einer mehrfachen Belastung des Einkommens zu schützen.

Nach Artikel 15 Abs. 1 DBA Österreich/Deutschland dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowohl im Tätigkeits- als auch im Ansässigkeitsstaat wird somit das Besteuerungsrecht durch Art 15 Abs. 1 DBA Deutschland dem Tätigkeitsstaat zugesprochen. Dem Verzicht auf die Besteuerung des anderen Staates (hier Österreich) liegt dabei die Erwartung

zugrunde, dass die Einkünfte im anderen Vertragsstaat (Deutschland) auch tatsächlich besteuert werden.

Zur Vermeidung von unerwünschten Doppel-Nichtbesteuerungsfällen wurde in Art. 15 Abs. 4 DBA daher 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.

Im Erkenntnis des VwGH vom 26. Februar 2015, 2012/15/0128, hat dieser zum insoweit gleich lautend formulierten Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz ausgesprochen, dass *die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich einzelner konkreter Zahlungen dabei nach kausalen Gesichtspunkten* (arg: „dafür bezogene Vergütungen“ in Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz) erfolgt. Die Zahlungen müssen ihren Grund in der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit haben (vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 15 Rz. 16). Es ist jedoch nicht maßgebend, zu welchem Zeitpunkt oder in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung einzelne Zahlungen für eine im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erfolgen (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 77).

*Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter „Gehaltsfortzahlung“ bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungen nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinne des Kausalitätsprinzips keine für die Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft) während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund - ebenso wie die streitgegenständliche Abfindungszahlung - vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit. [...]*

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0050 weiter ausführt, besteht aufgrund des aufgezeigten besonderen Veranlassungszusammenhangs zur seinerzeit in Deutschland ausgeübten Tätigkeit daher auch für „Abfindungszahlungen zum Ausgleich von Nachteilen durch die Beendigung des Dienstverhältnisses“ ein Besteuerungsrecht Deutschlands nach Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz DBA.“

*Eine andere Ansicht zur Zuordnung nach dem DBA vertritt der BFH. Nach dessen Rsp werden beendigungskausale Einkünfte nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Der BFH sieht bei Abfindungen den Zusammenhang zwischen Arbeitsleistung und Vergütung nicht als gegeben an (vgl Prokisch in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 15 Rz 17c; Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art 15 Rz 75).*

Die in das DBA-Deutschland aufgenommene Rückfallklausel sichert ohne großen Verwaltungsaufwand eine Einmalbesteuerung, indem das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt bzw. dort wieder auflebt, wenn der Quellenstaat eine nach dem DBA zustehende Besteuerung nicht in Anspruch nimmt (Runge in SWI 2000, 503).

Wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt, gilt gemäß Art. 15 DBA-DE die Arbeit **nur dann als im anderen Vertragsstaat ausgeübt**, wenn **die Vergütungen in Übereinstimmung mit dem DBA im anderen Vertragsstaat besteuert worden** sind.

Genau diese Besteuerung der Abfindung ist in Deutschland aber nicht erfolgt. Tatsächlich haben im gegenständlichen Fall nicht etwa Freibeträge, Absetzbeträge, andere negative (und verrechenbare) Einkünfte oder ähnliche steuerliche Maßnahmen in Deutschland eine effektive Steuerzahlungspflicht verhindert bzw. zu einer sogenannten „Nullbesteuerung“ geführt, **sondern hat der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht für die Abfertigungszahlung dem Grunde nach als nicht gegeben erachtet und nicht in Anspruch genommen.**

Aus diesem Grund gehen die Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Abfindung in Deutschland steuerlich erfasst worden wäre, ins Leere. Denn wie bereits ausgeführt, bewirkt die angeführte Rückfallsklausel des Art. 15 Abs. 4, dass die Freistellung des DBA ausdrücklich davon abhängig gemacht wird, ob der steuerabzugsberechtigte Staat auch tatsächlich von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht (Shubshizky, Praxisleitfaden zum internationalen Personaleinsatz, 318).

Auch ergibt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn der Bestimmung ein Hinweis, dass durch die Subject-to-tax-Klausel des Art. 15 Abs. 4 lediglich Missbrauchsfälle abgefangen werden sollten, wie dies der Bf vermeint.

Der VwGH erteilt einer solch einschränkenden Auslegung der Rückfallsklausel eine klare Absage und stützt sich dabei insb. auch auf die Gesetzesmaterialien des Deutschen Bundestages zum deutschen Zustimmungsgesetz (Art 59 Abs. 2 GG) zum DBA, **wonach die Regelung der Vermeidung jeglicher "weißer" Einkünfte dient (VwGH v. 23.2.2017, Ro 2014/15/0050).**

Die Rückfallsklausel richtet sich ganz allgemein gegen eine virtuelle Doppelbefreiung, die entsteht, wenn der Staat, dem laut DBA das Besteuerungsrecht zustehen würde (in der Regel der Quellenstaat), tatsächlich keine Besteuerung vornimmt, während die Einkünfte im anderen Staat (in der Regel der Ansässigkeitsstaat) dem DBA folgend freigestellt werden würden.

Da Deutschland aber als der grundsätzlich nach dem anzuwendenden DBA steuerabzugsberechtigte Staat sein ihm zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht wahrgenommen hat und auch zukünftig aufgrund innerstaatlicher Normen nicht mehr ausüben kann, ist die österreichische Besteuerung jedenfalls nach Art. 15 Abs.4 DBA rechtens.

Darüber hinaus würde entgegen der Rechtsmeinung des Bf nach der Judikatur des VwGH subsidiär auch die Switch-over-Regelung nach Art 28 Abs. 1 lit a DBA Österreich/Deutschland greifen. Nikolaus Zorn führt in diesem Zusammenhang in RdW 4/2017 das Folgende aus:

*"Demnach erfolgt ein Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden".*

*Da Deutschland die Abfindung dem Art 15 Abs 1 erster Halbsatz DBA zuordnet (somit Besteuerungsrecht im Wohnsitzstaat Österreich), Österreich hingegen vom Vorliegen einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit ausgeht und die Vergütungen dem Tatbestand des Art 15 Abs 1 zweiter Halbsatz DBA unterstellt (Besteuerungsrecht im Quellenstaat Deutschland), sprechen die beiden Staaten jeweils "unterschiedliche Abkommensbestimmungen" iSd Art 28 Abs 1 lit a DBA an (vgl Schilcher, Subject-to-Tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis 99; Stefaner in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Länderteil Österreich, Art 28 Tz 3; und Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art 15 Rz 81).*

*Nun verlangt Art 28 Abs 1 lit a DBA allerdings auch noch ein erfolgloses Verständigungsverfahren nach Art 25. Ein solches hat es im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Allerdings haben das deutsche und das österreichische Bundes-Finanzministerium, um abstrakt Qualifikationskonflikte der gegenständlichen Art zu lösen, am 13. 8. 2010 eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen geschlossen (Besteuerung der Abfertigungen/Abfindungen im Tätigkeitsstaat, hier also Deutschland). Diese Konsultationsvereinbarung ist aus der Sicht des Art 28 einem Verständigungsverfahren gleichwertig. Und sie könnte, weil sie die Gerichte nicht bindet, den negativen Qualifikationskonflikt nicht beseitigen. Damit waren auch die Voraussetzungen des "switch-over" nach Art 28 Abs 1 lit a DBA erfüllt."*

Abschließend ist noch festzuhalten, dass dem Beschwerdevorwurf angeblicher Verfahrensfehler im Betriebspflichtungsverfahren, wie etwa der Einräumung zu kurzer Fristen zur Abgabe einer Stellungnahme, sowie der Verletzung des Parteiengehörs usw. nach Ansicht des BFG allein deshalb keine Entscheidungsrelevanz zukommen konnte, da der Bf ohnehin zwischenzeitig durch Erhebung einer Bescheidbeschwerde die Möglichkeit zur Darstellung der Sach- und Rechtslage umfassend wahrgenommen hat und überdies das gegenständliche Verfahren ausschließlich die Klärung einer Rechtsfrage zum Inhalt hatte.

## **6) Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Rechtsfolge des inländischen Besteuerungsrechtes für die Abfertigungszahlung unmittelbar aus Artikel 15 Abs.4, subsidiär aus Art 28 Abs. 1 lit. a DBA Österreich/Deutschland ergibt und überdies durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0050 hinlänglich geklärt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg-Aigen, am 10. Mai 2017