

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Senatsmitglieder Mag. B, Dr. C, Mag. D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache F, G, vertreten durch die Z, gegen die Bescheide des Finanzamts H, jeweils mit Ausfertigungsdatum vom 10.08.2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und betreffend Einkommensteuer 2006, in der Sitzung am 10.9.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Auf einem am 16.8.2007 eingereichten Formular („Fragebogen“, Vordruck Verf 24) wurde dem Finanzamt H vom Beschwerdeführer (kurz: Bf.) die Aufnahme einer „Unternehmensberatung“ und eines „Investmentmanagements“ in Ha mit 1.10.2005 bekannt gegeben. Im Vordruck der am selben Tag eingereichten Bescheinigung „EU/EWR“ für das Jahr 2006 wurde vom Bf. angegeben, dass er seinen Wohnsitz in Ha habe, als Ansässigkeitsstaat Österreich anzusehen sei und die folgenden Einkünfte der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterliegen: Autorenhonorare von 1.634,28 €, Einkünfte aus Kapitalvermögen von 12.048,67 € sowie eine „Abfindung“ von 1.450.000,00 €. Das Finanzamt H bestätigte an diesem Tage (16.8.2007), dass der Bf. seinen Wohnsitz im Jahr 2006 in Österreich hatte und dass nichts bekannt sei, was zu den vorstehenden Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die

Einkommensverhältnisse in Widerspruch stehe. Die Bescheinigung wurde für den Bf. und in einer zweiten Ausfertigung für die deutsche Steuerbehörde ausgestellt.

2. In der am 30.10.2008 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 1.536,22 €, Einkünfte aus Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen (zum Steuersatz von 25%) von 13.345,44 €, Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds von 14.974,20 € sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte von 1.492.800 € erklärt.

3. Mit Schreiben vom 6.11.2008 wurde eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 nachgereicht, in der ausgeführt wurde:

„Herr Fa hat seinen Wohnsitz in Deutschland mit Zuzug nach Österreich am 30.9.2005 aufgegeben und hat fortan seinen einzigen Wohnsitz in Österreich. Damit ist Österreich als Ansässigkeitsstaat iSd Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland anzusehen und dementsprechend hat Österreich das primäre Recht zur Besteuerung des Welteinkommens. Deutschland darf gewisse, aus in Deutschland gelegenen Quellen erzielte Einkünfte besteuern. Diese dürfen in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.“

Zu den „unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünften“ wurde in dieser Beilage ausgeführt:

<i>Bonus für frühere Tätigkeit in Deutschland (im März 2006 tatsächlich zugeflossen)</i>	<i>50.000 €</i>
<i>Abfertigung (im März 2006 zugeflossen, aber wirtschaftlich gem. dem vom VwGH vertretenen Kausalitätsprinzip Deutschland zuzurechnen, da der Anspruch für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit entstanden ist)</i>	<i>1.442.800 €</i>

4. In dem am 26.1.2009 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 1.536,22 € sowie Sonderausgaben von 6.630 € angesetzt, sodass sich ein *negatives* Einkommen von 5.093,78 € und eine Einkommensteuer von 7.079,91 € auf Grund der Anwendung des Sondersteuersatzes von 25% auf Kapitaleinkünfte von 28.319,64 € ergab (die vom Finanzamt erklärungsgemäß berücksichtigten ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt von 1.492.800,00 € blieben bei der Festsetzung der Tarifsteuer daher ohne Auswirkung). Begründend wurde ausgeführt, dass der Ansatz negativer Spekulationseinkünfte ausgeschlossen sei.

5. Mit Schreiben des Finanzamts I vom 27.1.2011 wurde dem Finanzamt H mitgeteilt, dass der Bf. zum Ausgleich aller durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei der J, bei der er bis 2005 beschäftigt gewesen sei, eine zum 31.8.2005 fällige Abfindung in Höhe von 1,450.000 € erhalten sollte, wobei die Abfindung erst im März 2006 ausbezahlt worden sei. Der Steuerpflichtige habe die Abfindung in seiner österreichischen Steuererklärung unter Progression erklärt, doch habe das Finanzgericht München in

seinem Urteil vom 28.12.2010 (richtig: vom XX), XY, ausgeführt, dass die Abfindung nicht der deutschen Einkommensteuer unterworfen werden könne. Zur Vermeidung „weißer“ Einkünfte werde angeregt, die Möglichkeit der Besteuerung der Abfindung in Österreich zu prüfen.

Mit Schreiben des Finanzamts I vom 10.3.2011 wurde der „Gerichtsbescheid“ des Finanzgerichts München nachgereicht. Mit weiterem Schreiben des Finanzamts I vom 24.7.2012 wurden zusätzliche Unterlagen vorgelegt (Einspruch des Bf. vom 7.10.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5.10.2007; das im Einspruch zitierte Schreiben vom 19.8.2007; Schreiben des Finanzamts I vom 11.10.2007 sowie das Schreiben des Bf. vom 7.11.2007; Klage des Bf. vom XXX).

6. Mit Bescheid vom 10.8.2012 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Im neu ausgefertigten Bescheid desselben Ausfertigungsdatums wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ohne inländischen Steuerabzug) von 1.154.240,00 € angesetzt, wobei Einkünfte von 50.000 € progressionswirksam angesetzt wurden. Zur Begründung des Wiederaufnahmsbescheides wie auch des neuen Sachbescheides wurde auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Nach den Ausführungen des Prüfungsberichts vom 13.8.2012 (Seite 6) wurden in Tz. 2 des Berichts Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten. In Tz. 2 des Berichtes ist ua. ausgeführt:

„Erst mit der Entscheidung vom XX des Finanzgerichtes K wurde die inländische Behörde darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Versteuerung der Abfindung im Jahr 2006 in Deutschland nicht erfolgt ist. Die Nichtbesteuerung der Abfindung in Deutschland stellt für Österreich eine Vorfrage nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar. Die Kenntnis über die erfolgte Steuerfreistellung der Abfindung in Deutschland ist für die österreichische Abgabenbehörde eine neu hervorgekommene Tatsache und bewirkt eine Wiederaufnahme des Verfahrens, weil alleine durch diesen Umstand ein im Spruch anders lautender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 ergangen wäre. Da Herr Fa zum 29.9.2005 seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben hat und nach Österreich verzogen ist, steht nach Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Abfindung dem Wohnsitzstaat Österreich zu. Abfindungen aus Anlass der Auflösung des Dienstverhältnisses, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat von ihrem ehemaligen, im anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber erhält, können nämlich nach Artikel 28 Abs. 1 lit. a im Ansässigkeitsstaat versteuert werden, wenn keine Besteuerung im ehemaligen Tätigkeitsstaat erfolgt. Die streitgegenständliche Abfindung wurde bei der am 30.10.2008 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2006 bei den Progressionseinkünften angegeben, obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits die Besteuerung in Deutschland bekämpft wurde (Einspruch am 07.10.2007 erhoben). Dies stellt für die Betriebsprüfung eine neu hervorgekommene Tatsache dar und bewirkt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2006.“

7. In der Berufung vom 17.9.2012 wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

a.) Da seitens der ehemaligen Arbeitgeberin im Rahmen der Auflösungsvereinbarung für die Ausbezahlung der Abfindung (samt Bonuszahlung) Rechtssicherheit hinsichtlich der Auflösung des Arbeitsverhältnisses vorausgesetzt worden sei, sei dem Bf. die auf Grund der einvernehmlichen Beendigung des Dienstverhältnisses per 31.7.2005 bereits mit Aufhebungsvereinbarung vom 21.4.2005 verbindlich zugesagte und sohin in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in Deutschland bis Ende Juli 2005 stehende Abfindung samt Bonuszahlung im März 2006 und sohin nach seinem Zuzug nach Österreich im September 2005 ausbezahlt worden.

b.) Die belangte Behörde verkenne, dass Doppelbesteuerungsabkommen nach ganz herrschender Meinung nicht in der Lage seien, einen innerstaatlichen Besteuerungsanspruch zu begründen oder zu erweitern. Die im Jahr 2005 verbindlich zugesagte und im Jahr 2006 ausbezahlte Abfindung, die in kausalem Zusammenhang mit der in Deutschland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit stehe, unterliege nicht der österreichischen Einkommensteuer.

Der Bf. sei unstrittig erst mit der Begründung des österreichischen Wohnsitzes im September 2005 in die unbeschränkte Steuerpflicht (in Österreich) eingetreten. Einkünfte, die in kausalem Zusammenhang mit seinem Angestelltenverhältnis vor Zuzug stünden, unterlägen mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht der inländischen Besteuerung. Der Zufluss iSd § 19 EStG 1988 entscheide ausschließlich über die zeitliche Zuordnung. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem DBA-Deutschland (kurz: DBA), sei es nach der Zuteilungsregel des Art. 15, sei es nach der Rückfallsklausel des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA, spiele sohin mangels Einkommensteuerbarkeit der vereinnahmten Abfindungszahlung keine Rolle. Für die nach österreichischem Recht autonom zu lösende Frage der Einkommensteuerbarkeit sei aus diesem Grunde auch die Feststellung der Einkommensteuerfreiheit in Deutschland durch das Finanzgericht München irrelevant. Nicht rechtens sei auch die Geltendmachung eines Progressionsvorbehalts.

c.) Das Kausalitätsprinzip sei nach herrschender Meinung auch ein zentrales Auslegungsprinzip auf Abkommensebene. Da zur Zeit der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit Ansässigkeit und Tätigkeit in Deutschland gewesen seien, liefere Art. 15 Abs. 1 DBA keinen Anhaltspunkt für eine Besteuerung in Österreich. Mangels einer Qualifikation Österreichs als Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Tätigkeit und sohin mangels eines Anknüpfungspunkts für ein österreichisches Besteuerungsrecht könne auch die Rückfallsklausel des Art. 15 Abs. 4 DBA nicht einschlägig sein. Die Nichtbesteuerung in Deutschland erfolge augenscheinlich nach eigenständiger Auslegung des nationalen deutschen Rechts, ohne die Anwendung des Art. 15 DBA in Frage zu stellen. Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA sei nicht anwendbar, auch wenn eine erst am 13.8.2010 erfolgte Konsultationsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland einen anderen Schluss vermuten lasse. Es handle sich dabei um keine maßgebliche Rechtsquelle. Dazu komme, dass sie in klarem Widerspruch zum Wortlaut des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA stehe,

dessen Anwendung die Einordnung der Einkünfte unter zwei unterschiedliche Artikel des DBA voraussetze.

d.) In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei die belangte Behörde offenbar davon ausgegangen, dass die Entscheidung des Finanzgerichts München als gerichtliche Vorfrage iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO zu werten gewesen sei. Unterstelle man - nach Ansicht der Bf. rechtswidrig - die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA, so sei festzuhalten, dass die Entscheidung des Finanzgerichts München und sohin die Nichtbesteuerung in Deutschland Voraussetzung für den Eintritt der Rechtsfolge (Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat) und somit Tatbestandsmerkmal sei. Eine „Vorfrage iSd § 116 BAO“ (und sohin eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. c BAO) sei daher nicht gegeben. Mangels rechtlicher Relevanz des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA könne die Entscheidung des Finanzgerichts München auch keine „notwendige Grundlage“ für die Entscheidung der Abgabenbehörde darstellen. Letztlich könne auch eine Bindungswirkung grundsätzlich nur gegenüber Entscheidungen inländischer Gerichte und Verwaltungsbehörden bestehen.

e.) Der Vollständigkeit halber sei anzumerken, dass auch eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO für Zwecke abkommensrechtlich vereinbarter Subjekt-to-tax-Klauseln nicht in Frage komme. Die Entscheidung des Finanzgerichts München könne zwar als Tatsache (und nicht als rechtliche Vorfrage) gewertet werden, doch stellten nach Beendigung des abgeschlossenen Verfahrens neu entstandene Tatsachen (nova producta) keine taugliche Grundlage einer Wiederaufnahme dar.

8. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 21.6.2013 zur Entscheidung vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS 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 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

9. Am 8.9.2014 wurde – in Vorbereitung der für den 10.9.2014 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Senat – ein ergänzender Schriftsatz eingebracht.

II. Sachverhalt

1. Der in K wohnhafte Bf. war seit dem Jahr 1999 für die J im Dienstverhältnis tätig und übte diese Tätigkeit durchgehend in Deutschland aus. Am 27.1.2005 wurde er von seiner Dienstgeberin gekündigt.

2. Der Bf. reichte eine Kündigungsschutzklage ein. Zur Beendigung des Rechtsstreits hat er in der Folge mit seiner Dienstgeberin eine mit 21.4.2005 datierte Aufhebungsvereinbarung mit im Wesentlichen folgendem Inhalt getroffen: Das seit dem 1.12.1999 bestehende Arbeitsverhältnis wird mit Wirkung zum 31.7.2005 im gegenseitigen Einvernehmen auf Veranlassung der Gesellschaft aufgehoben. Die Kündigung vom 27.1.2005 seitens der Gesellschaft wird zurückgenommen. Der Bf. verpflichtet sich, die Kündigungsschutzklage zurückzunehmen. Der Bf. wird ab sofort widerruflich vom Dienst freigestellt. Er erhält als Ausgleich aller durch die Beendigung des

Arbeitsverhältnisses entstehenden Nachteile eine Abfindung in Höhe von 1,45 Mio. Euro brutto. Die Auszahlung erfolgt zum 31.08.2005. Sie ist mit Abschluss der Vereinbarung entstanden und vererblich.

3. Am 30. September 2005 gab der Bf. seinen Wohnsitz in K auf und begründete seinen Wohnsitz im Inland (Ha). Im März 2006 wurde eine „Sondervergütung“ von 50.000 € sowie eine Abfindung von 1.450.000 € ausbezahlt (Entgeltabrechnung der J).

4. Am 16.8.2007 wurde dem Bf. – über dessen Veranlassung – die unter Punkt I. 1 dargestellte Bescheinigung „für die ausländische Steuerbehörde“ ausgestellt. Diese Bescheinigung wurde von ihm dem Finanzamt I am 19.8.2007 (über Ersuchen vom 8.8.2007) vorgelegt.

5. Im (deutschen) Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5.10.2007 berücksichtigte das Finanzamt I sowohl die Sondervergütung als auch die Abfindung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2006.

Der Bf. legte gegen den deutschen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5.10.2007 am 7.10.2007 Einspruch ein. In diesem wurde ausgeführt, dass der Bf. „unbeschränkt, weltweit aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich ausschließlich in Österreich steuerpflichtig“ sei. In Deutschland sei ein im Nachhinein ausbezahlter Bonus als Gehalt ausweislich der vorliegenden Gehaltsabrechnung von 50.000 € (wie in der Erklärung angegeben) anzusetzen. Die Abfindung von 1.450.000 € hingegen sei in Österreich zu versteuern. Die entsprechende österreichische steuerliche Erfassung vom 16.8.2007 sei mit Schreiben vom 19.8.2007 bereits vorgelegt worden.

6. Im Schreiben des Finanzamts I vom 11.10.2007 wurde der Bf. um Mitteilung ersucht, ob er mit einem Ruhen des Einspruchs bis zum Ergehen der Entscheidung im Verfahren XYY einverstanden sei. Der Bf. erklärte sich im Schreiben vom 7.11.2007 mit einem Ruhen des Verfahrens nicht einverstanden. Es möge baldmöglichst eine Einspruchsentscheidung erlassen werden. Dabei möge berücksichtigt werden, dass die Abfindungszahlung eine Zahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes darstelle. Somit handle es sich nach herrschender Rechtsprechung des BFH um eine Zahlung für die Zukunft. Diese Zahlung sei in Deutschland nicht steuerpflichtig, sondern im Wohnsitzstaat in Österreich.

7. Die am XXX beim Finanzgericht München eingebrachte Klage wandte sich gegen die Festsetzung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2006 auf eine im Jahr 2006 zugeflossene Abfindung. Diese Abfindung unterliege jedoch nicht der Besteuerung in Deutschland. Abfindungen seien Entschädigungen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere den Verlust des Arbeitsplatzes erhalte. Zur Abfindung in diesem Sinne zähle, was für die Zeit nach der arbeitsrechtlichen Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlt werde. Die Abfindung stelle damit eine Zahlung für einen in der Zukunft entgangenen Arbeitslohn dar. Hinsichtlich des Besteuerungsrechts auf Abfindungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich sei darauf abzustellen, welcher Staat Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindung sei. Das Recht

zur Besteuerung der Abfindung stehe somit dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu (BFH-Urteile vom 10.7.1996, I R 83/95, und vom 24.2.1988, I R 143/84). Deutschland habe die Abfindung von der Besteuerung freizustellen. Weiters werde auf das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 19.4.2005, 11 K 583/01, sowie auf das BMF-Schreiben vom 14.9.2006 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach Doppelbesteuerungsabkommen, Ziffer 6.3, hingewiesen. Beantragt werde, die im Einkommensteuerbescheid angesetzte Abfindung von der Besteuerung freizustellen.

Die Untätigkeitsklage werde bereits zu diesem Zeitpunkt eingereicht, da der Bf. bereits seit 2005 versuche, sein Rechtsschutzinteresse geltend zu machen. Das Rechtsschutzinteresse sei bereits am 18.7.2005 gegenüber dem Finanzamt für Körperschaften, K (= Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers) geltend gemacht worden. Ohne Entscheidung in der Sache sei hier in 2007 eine Verweisung an das Finanzamt II (= Wohnsitzfinanzamt) erfolgt. Da der Zufluss jedoch in 2006 erfolgt sei (einem Zeitpunkt, zu dem der Bf. bereits nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen sei) sei – wiederum ohne Entscheidung in der Sache – eine Verweisung an das Finanzamt I erfolgt.

8. Am 6.11.2008 wurde dem Finanzamt H die in Punkt I. 3 angesprochene Beilage zur österreichischen Einkommensteuererklärung zugesandt, in der ausgeführt wurde, dass dem Bf. im März 2006 eine „Abfertigung“ zugeflossen sei. Zu dieser wurde angemerkt, dass sie wirtschaftlich nicht dem Ansässigkeitsstaat Österreich zuzurechnen sei und daher zu in Österreich „steuerbefreiten“ (nur dem Progressionsvorbehalt unterworfenen) Einkünften führe.

9. Mit Urteil des Finanzgerichts München vom XX, XY, wurde die Einkommensteuer 2006 und der Solidaritätszuschlag 2006 herabgesetzt. Nach Ansicht des Finanzgerichts wurde die Abfindung in Deutschland zu Unrecht der Besteuerung unterworfen.

Der Kläger (Bf.) sei zwar im Jahr 2006 nur noch mit den in § 49 Abs. 1 Nr. 4 dtEStG aufgelisteten Einkünften beschränkt steuerpflichtig gewesen. Zu diesen Einkünften hätte auch die Abfindung gehört, da diese als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 dtEStG für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses des Klägers mit seiner Arbeitgeberin gezahlt worden sei. Die Abfindung sei jedoch deshalb nicht der deutschen Besteuerung unterlegen, da das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht *durch das DBA beschränkt* worden sei: Nach Art. 15 Abs. 1 Sätze 1 und 2 DBA stehe Österreich als dem damals neuen Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit alleine zu, es sei denn, die Tätigkeit werde in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Das Besteuerungsrecht der BRD sei damit nur dann gegeben, wenn es sich bei den streitigen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit um eine Vergütung für eine im Inland konkret ausgeübte Tätigkeit handle.

Dies sei jedoch, wie der BFH wiederholt entschieden habe (vgl. BFH 2.9.2009, I R 111/08, und I R 90/08, BStBl. II 2010, 387 bzw. 394) bei Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht der Fall. Denn anlässlich der Beendigung

eines Dienstverhältnisses vereinbarte Abfindungen würden gerade nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. In einem solchen Fall bestehe zwischen der Abfindung und dem Arbeitsverhältnis lediglich ein rechtlicher Zusammenhang. Ein solcher – wie der BFH formuliert habe – „bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit“ reiche aber nach der Rechtsprechung des BFH zu dem insoweit gleichlautenden Art. 15 Abs. 1 Sätze 1 und 2 DBA-Schweiz für deren Besteuerung im Inland nicht aus. Wie der Veröffentlichung der Urteile des BFH vom 2.9.2009 im Bundessteuerblatt entnommen werden könne, habe sich die (deutsche) Finanzverwaltung der Auffassung des BFH angeschlossen, so dass sich weitere Ausführungen zu dieser Rechtsfrage erübrigen würden.

10. Mit Schreiben des Finanzamts I vom 27.1.2011 wurde das Finanzamt H angeregt, die Möglichkeit der Besteuerung der Abfindung in Österreich zu prüfen. Aktenmäßig nachvollziehbar hat das Finanzamt H erstmals mit diesem Schreiben Kenntnis erlangt, dass die Abfindung „zum Ausgleich aller durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehenden Nachteile“ gezahlt werden sollte, ein Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der Abfindung – gestützt auf Rechtsprechung des BFH – mindestens seit dem Jahr 2007 bekämpft wurde, das Finanzgericht München mit Urteil vom XX im dargestellten Sinn entschieden hat und die Abfindung in Deutschland (aus den im Urteil des Finanzgerichts) dargestellten Gründen nicht besteuert werden kann. Mit Schreiben vom 24.7.2012 wurden – über Auskunftersuchen des Finanzamts H – Ablichtungen der bereits genannten Schreiben des Bf. im Rahmen des Einspruchs- und Klagsverfahrens nachgereicht.

11. Der Bf. ist am 14.4.2011 wiederum nach Deutschland verzogen.

12. Die vorstehenden Feststellungen gründen sich auf die zitierten Urkunden sowie auf die (ua. bei der mündlichen Verhandlung dargestellte) Aktenlage.

III. Rechtslage

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

Nach § 2 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (Abs. 1). Einkommen ist 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 der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 (Abs. 2).

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG. Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG sind der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sowie der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Es ist nicht maßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 gehören gemäß § 32 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit. § 67 EStG 1988 trifft Sonderregelungen für bestimmte Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit.

2. Nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) dürfen (vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20) 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.

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA 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.

3. Nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA wird bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt: 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 Buchstaben b und c) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

4. Nach Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA vermeidet der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel, 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.

5. Es besteht keine nationale Regelung des Inhalts, dass das Zuflussprinzip (§ 19 Abs. 1 EStG 1988) von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht Teil des nationalen Besteuerungsanspruchs Österreichs sein soll.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid

a.) Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 30.3.2011, 2007/13/0105).

b.) Der Bf. wendet zur Frage des Bestehens der innerstaatlichen Steuerpflicht ein, dass der Zufluss iSd § 19 EStG 1988 nicht über die Einkommensteuerpflicht dem Grunde nach, sondern ausschließlich über die zeitliche Zuordnung entscheide. Die grundsätzliche Ertragsteuerbarkeit in Österreich sei von der Frage der Periodisierung zu trennen, da es ansonsten zu sachlich nicht gerechtfertigten Verwerfungen komme (*Beiser*, FS Doralt, Wien 2007, 13 ff.).

c.) Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen werden zur Einkommensteuer mit ihrem Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 herangezogen. Steuerpflichtig sind die Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten ohne Rücksicht darauf, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte – deren Höhe gleichfalls nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln ist – handelt. Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, sind für die Bemessung der Einkommensteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen. Sind allerdings die Einkünfte, die der Steuerpflichtige vor der Begründung der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland erworben hat, erst nach der Begründung zugeflossen, dann erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf diese Einkünfte. Wenn ausländische Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit stammen, unterliegen sie vom Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht an gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gleichfalls der inländischen Steuerpflicht (*Fuchs* in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 1 Tz 6). Dies gilt nach Ansicht des Senates jedenfalls bei einer Konstellation, wie sie im Beschwerdefall gegeben ist (Vermeidung einer „Doppelnichtbesteuerung“; vgl. *Doralt*, EStG, § 1 Tz. 32/1).

d.) Im österreichischen Steuerrecht erfolgt die Zurechnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 zeitlich gesehen nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG. Dem Zufluss der Einkünfte folgt der Eintritt der Steuerpflicht (*Domes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2012, 189).

e.) Von diesem Verständnis (des nationalen Besteuerungsanspruchs) gehen offenbar auch die Regelungen der Art. 28 Abs. 1 lit. a bzw. Art. 15 Abs. 4 DBA aus, was nicht ausschließt, dass dem Kausalitätsprinzip im *Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen* – und damit in einem weiteren Schritt der Rechtsanwendung – Bedeutung zukommen kann und zukommt. Das Kausalitätsprinzip greift – zumindest in einem Fall wie dem vorliegenden – nur bei der Zuordnung von Einkünften innerhalb der Bestimmungen der Verteilungsnormen und beispielsweise (auch)

nicht beim Progressionsvorbehalt (*Dommes*, aaO., 74). Dieser Ansicht folgt offenbar auch der Bf., soweit er in der Beschwerde zum Ausdruck bringt, dass das Kausalitätsprinzip „eine sachliche Grenzlinie der nationalen Besteuerungshoheit“ schaffe. In diesem Licht ist auch das vom Bf. zitierte Erkenntnis des VwGH 22.3.2000, 97/13/0093, zu sehen.

f.) Aus EAS-Auskünften des BMF, in denen vor abkommensrechtlichem Hintergrund für einzelne Sachverhalte auf das Kausalitätsprinzip zurückgegriffen wird, kann daher für die vorliegende Fragestellung nichts gewonnen werden.

g.) Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA sieht – wie schon das ältere Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland – eine „switch-over“-Klausel zur Anrechnungsmethode zur Vermeidung von Doppelnichtbesteuerungen bei Qualifikationskonflikten vor (*Jirousek*, ÖStZ 2000/783).

h.) Im Beschwerdefall ist das Finanzgericht München – auf der Grundlage der bestehenden und von ihm zitierten Rechtsprechung des BFH – davon ausgegangen, dass die Abfindung nach nationalem deutschem Recht unter § 49 Abs. 1 Z 4 lit. d dtEStG zu subsumieren ist. Nach dieser Gesetzesstelle sind inländische Einkünfte iSd beschränkten Einkommensteuerpflicht auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 dtEStG), die als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 dtEStG *für die Auflösung* eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.

Das Finanzgericht München ist weiters davon ausgegangen, dass das Deutschland (nach innerstaatlichem deutschem Recht) zustehende Besteuerungsrecht *durch das DBA beschränkt* werde (auch wenn der Bf. die Ansicht geäußert hat, dass die „Nichtbesteuerung in Deutschland [...] augenscheinlich nach eigenständiger Auslegung der (nationalen) deutschen Besteuerungsregelungen“ erfolge, „ohne die Anwendung des Art. 15 DBA-Deutschland in Frage zu stellen“). Ein Besteuerungsrecht Deutschlands sei nämlich nur dann gegeben, wenn es sich bei den betreffenden Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit um eine Vergütung für eine im Inland *konkret ausgeübte Tätigkeit* handle, was bei anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses vereinbarten Abfindungen nicht der Fall sei. Bei der strittigen Abfindung handle sich um keine Vergütung für eine in Deutschland konkret ausgeübte Tätigkeit.

i.) Das Besteuerungsrecht für die Abfindung wurde von der deutschen Finanzverwaltung, die dieses Urteil (und die zugrunde liegende Rechtsprechung des BFH) zur Kenntnis genommen hat, dem Ansässigkeitsstaat Österreich zugeordnet. Aus österreichischer Sicht werden solche Abfindungen hingegen auf Basis der Auslegung, dass es sich um Einkünfte aus einer „*ausgeübten*“ Tätigkeit iSd Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA handelt, dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat zugeordnet. Es ist dabei unerheblich, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zeitpunkt der Zahlung von Bezügen noch im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Abfindungen der vorliegenden Art werden auch nach innerstaatlichen Recht den Bezügen aus einem Dienstverhältnis (iSd § 25 EStG 1988) zugeordnet.

Die Frage, ob Einkünfte aus einer in einem Vertragsstaat „ausgeübten“ Tätigkeit vorliegen, wird sohin aus deutscher Sicht verneint, aus österreichischer Sicht – nach Ansicht des

Senates zutreffend – bejaht. Der Rechtsprechung des BFH dürfte dabei die Überlegung zugrunde liegen, dass Art. 15 Abs. 1 DBA so zu verstehen ist, dass der Ansässigkeitsstaat immer dann zur Besteuerung befugt ist, wenn die Vergütung für eine Nichtausübung von Arbeit bezahlt wird (*Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., Art. 15 Rz 17).

j.) Damit liegt ein Qualifikationskonflikt iSd Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA vor (vgl. *Dommes*, ÖStZ 2010, 494 [498]), der zB auch dadurch entstehen kann, dass die Vertragsstaaten Bestimmungen des DBA durch Rückgriff auf ihr innerstaatliches Recht unterschiedlich auslegen (*Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Das neue DBA Österreich-Deutschland, Wien 1999, 269 [275]). So setzte § 49 Abs. 1 Z 4 dtEStG idF vor dem dtStÄndG 2003, dh vor der Einfügung der lit. d, voraus, dass zB eine Abfindung einen Zusammenhang zu einer *tatsächlich ausgeübten* Tätigkeit im Inland aufweist; ein ursächlicher Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis wurde nicht als ausreichend angesehen (BFH 27.8.2008, I R 81/07, BStBl. 2009 II, 632).

Nicht erforderlich ist (nach dem Wortlaut des DBA), dass die Anwendung des Art. 28 Abs. 1 lit. a, wie der Bf. meint, „die Einordnung der Einkünfte unter zwei unterschiedliche *Artikel* des DBA voraussetzt“. Dies deckt sich mit der Ansicht von *Lang/Stefaner*, wenn im Kommentar von *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Doppelbesteuerung, 2. Aufl., Anm. 3 zu „Art. 28 Österreich“) ausgeführt wird, dass Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA jene Fälle erfassen solle, in denen von den Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten auf ein- und denselben Sachverhalt unterschiedliche Verteilungsnormen des Abkommens angewendet werden und dies dazu führt, dass sich beide Staaten durch die abkommensrechtlichen Vorschriften an der Besteuerung gehindert sehen.

Eine Freistellung im Quellenstaat (Deutschland) verbunden mit einer Anwendung der Befreiungsmethode durch den Ansässigkeitsstaat (Österreich) würde im vorliegenden Fall, wie vom Bf. intendiert, zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen. Sie resultierte aus dem Qualifikationskonflikt einer Zuordnung der strittigen Einkünfte zu unterschiedlichen Abkommensbestimmungen, der sich für einen Sachverhalt, wie er im Beschwerdefall vorliegt, durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA, wie die Konsultationen der beiden Vertragsstaaten in der Vergangenheit verdeutlicht haben, nicht ausräumen ließ. Wie den vom Finanzamt I zur Verfügung gestellten Unterlagen entnommen werden kann, ist von dieser Ansicht offenkundig auch der Bf. ausgegangen. In einem Warten auf den Ausgang eines Verständigungsverfahrens hat er, wie dies im Schreiben seines Vertreters vom 7.11.2007 zum Ausdruck kommt, ein unzulässiges Verwaltungshandeln erblickt, weshalb rasche „Klage geboten“ sei.

k.) Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass Österreich nach Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA – entgegen der Ansicht des Bf. – nicht zur Steuerfreistellung verhalten sein kann. Bei diesem Ergebnis erübrigte sich ein Eingehen auf die Frage, ob *neben* Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA auch noch Art. 15 Abs. 4 DBA anwendbar sein könnte.

l.) Nach Abs. 7 des Protokolls zu Art. 15 Abs. 4 DBA ist der Begriff „Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat *besteuert* worden sind“ so zu verstehen, dass er sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat *steuerlich erfasst* worden ist.

Mit der Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA wurde das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats im DBA „zur Vermeidung von unerwünschten Doppelnichtbesteuerungsfällen [...] mit einer subject-to-tax-Klausel verknüpft“. Die Steuerfreistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu Gunsten des Tätigkeitsstaates hat nur dann zu erfolgen, wenn nachgewiesen wird, dass die in Rede stehenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich *steuerlich erfasst* worden sind (*Jirousek*, ÖStZ 2000/783).

Die doppelte Nichtbesteuerung, die mit der Klausel verhindert werden soll, kann dadurch zustande kommen, dass der Tätigkeitsstaat sein ihm durch das Abkommen gewährtes Besteuerungsrecht nicht ausübt. In diesem Fall kommt es zur doppelten Nichtbesteuerung, da der Ansässigkeitsstaat DBA-konform die Befreiungsmethode anwenden müsste. Nach der Klausel gilt die Arbeit allerdings nicht im Tätigkeitsstaat ausgeübt, wenn sie dort nicht besteuert wird. Somit fällt das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Ansässigkeitsstaat darf nur besteuern, wenn der Tätigkeitsstaat keine abkommensgemäße Steuer erhebt (*Lang/Stefaner in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, 2. Aufl. 2010, Anm. 7 zu „Art. 15 Österreich“).

m.) Auch die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA sind daher als erfüllt anzusehen. Die Abfindung wurde von der deutschen Finanzverwaltung als innerstaatlich steuerpflichtig angesehen; das Besteuerungsrecht wurde ihrer Auslegung zufolge, dem BFH folgend, erst auf Abkommensebene eingeschränkt. Der Senat vermag nicht zu erkennen, weshalb die Abkommensbestimmung beim gegebenen Wortlaut („in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat *besteuert* worden sind“) dazu zwingen sollte, sie im vorliegenden Fall nicht anwenden zu können.

n.) Das Besteuerungsrecht für die Bonuszahlung von 50.000 € wurde – vom Bf. unwidersprochen – von Deutschland in Anspruch genommen. Dem Ansässigkeitsstaat Österreich stand daher gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA kein Besteuerungsrecht mehr zu. Einkünfte, die nach dem DBA von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen berücksichtigt werden (Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA).

2. Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid

a.) Zutreffend ist, dass sich die Abgabenbehörde nicht darauf berufen konnte, mit dem Urteil des Finanzgerichts München sei nachträglich über eine *Vorfrage* von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden worden (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO in der vor dem 1.1.2014 geltenden Fassung). Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war. Von einer solchen Bindung kann aber beim gegebenen Sachverhalt keine Rede sein. Allein aus

diesem Grund konnte der Tatbestand des (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO) nicht herangezogen werden.

b.) Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde (im Bescheid vom 10.8.2012) auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gestützt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Anlässlich einer nachträglichen Prüfung des durch den angeführten Bescheid (vom 26.1.2009) abgeschlossenen Verfahrens seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten „*Tatsachen und/oder Beweismittel*“ neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.

In Tz. 2 des Prüfungsberichtes wurde ausgeführt, dass die Kenntnis über die erfolgte Steuerfreistellung der Abfindung in Deutschland für die österreichische Abgabenbehörde eine neu hervorgekommene *Tatsache* bilde (und eine Wiederaufnahme des Verfahrens bewirke), womit der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO angesprochen wurde.

c.) Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde *in dem wiederaufzunehmenden Verfahren* (Einkommensteuer 2006) der Sachverhalt *so vollständig* bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr an (zB VwGH 9.7.2010, 2006/15/0006).

d.) Der Bf. ist der Ansicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt in seiner Einkommensteuererklärung bzw. der – mit Schreiben vom 6.11.2008 vorgelegten – Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 *vollständig* offengelegt zu haben. Aus den genannten Unterlagen konnte aber nur ersehen werden, dass er eine „Abfertigung“ bezogen hat, die im März 2006 zugeflossen ist. Von wem und wofür diese „Abfertigung“ ausbezahlt worden ist, konnte schon nicht mehr ersehen werden. Angaben zu dem Dienstverhältnis, das dieser Zahlung zugrunde lag, wurden in der genannten Erklärung bzw. Beilage nicht gemacht. Zwar wurde vom Bf. am 27.9.2007 in einer Niederschrift angegeben, dass er im Jahr 2005 eine Tätigkeit bei der Ja beendet und die Abfindung der Ja im März 2006 ausbezahlt worden sei, doch wurde diese Niederschrift in einem Verfahren betreffend „NoVA“ (und nicht Einkommensteuer) aufgenommen. Auf Grund der Tatsache, dass die Zahlung in der – von einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft erstellten – Einkommensteuererklärung unter Kennzahl 440 der Erklärung („Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte“) eingetragen wurde, *musste* vom Finanzamt davon ausgegangen werden, dass es sich um Einkünfte handelt, für die das Besteuerungsrecht nach dem DBA *Deutschland* zugewiesen war, und die Einkünfte in Deutschland versteuert werden.

e.) Von einem Sachverhalt, der es erlaubt hätte, abweichend von der Abgabenerklärung und ihrer Beilage ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich

anzunehmen, konnte und durfte das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 26.1.2009 nicht ausgehen. Eine andere Beurteilung, als sie dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegt wurde, hätte der Kenntnis von Sachverhalten (Tatsachen) bedurft, die dem Finanzamt H nicht einmal ansatzweise mitgeteilt worden sind, obwohl der Bf. – was der Abgabenbehörde ebenfalls nicht bekannt gewesen war – der deutschen Finanzverwaltung gegenüber schon lange Sachverhalte vorgetragen hat, die ein ausschließliches Besteuerungsrecht Österreichs zur Folge haben sollen.

f.) Eine Kenntnis von solchen Sachverhalten, die zwar der deutschen, nicht aber der inländischen Abgabenbehörde mitgeteilt (offengelegt) worden sind, hat das Finanzamt H aktenmäßig nachvollziehbar erst im Laufe der Jahre 2011 und 2012 und damit *nach* der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides vom 26.1.2009 erlangt. Erst in den Jahren nach 2009 wurde dem Finanzamt H bekannt, dass

- es sich um eine *Abfindung* (nicht um eine „Abfertigung“ iSd in Österreich geläufigen Sprachgebrauchs) handelt, die dem Bf. auf der Grundlage einer Aufhebungsvereinbarung (vom 21.4.2005) zugeflossen ist;
- die Zahlung nach Punkt 6 dieser Vereinbarung zum Ausgleich der durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der J entstehenden *Nachteile* geleistet werden sollte;
- anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses vereinbarte Abfindungen nach der ständigen deutschen Rechtsprechung nicht für eine konkret *ausgeübte* Tätigkeit iSd Art. 15 Abs. 1 DBA, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes geleistet werden (BFH 27.8.2008, I R 81/07, BStBl. 2009 II, 632; BFH 10.7.1996, I R 83/95, BStBl. 1997 II, 341; BFH 24.2.1988, I R 143/84; BStBl. 1988 II, 819; später BFH 2.9.2009, I R 111/08, BStBl. 2010 II, 387; BFH 2.9.2009, I R 90/08, BStBl. 2010 II, 394; im Beschluss vom BFH 12.9.2006, I B 27/06 [BFH/NV 2007, 13], war diese Rechtsprechung sogar ausdrücklich nicht als überprüfungswürdig angesehen worden) und die deutsche Finanzverwaltung damit, wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung formuliert hat, seit jeher durch den BFH „overruled“ wird (Niederschrift der mündlichen Verhandlung, Seite 6 bzw. Minute 17:22);
- der Republik Deutschland nach dieser Rechtsprechung (und nach einer deutschen Verwaltungspraxis, soweit sie der Judikatur folgte) – die im Verhältnis zum Inland als Sachverhalt und nicht als rechtliche Würdigung zu werten sind – ein Besteuerungsrecht nach Art. 15 DBA (abweichend von den Angaben in der österreichischen Steuererklärung, denen ein Besteuerungsrecht Deutschlands zugrunde gelegt worden war; Kennzahl 440) somit nicht zukommen soll;
- der Bf. mit Schreiben vom 7.10.2007 gegen den deutschen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5.10.2007, in dem die Abfindung erfasst worden war, Einspruch eingelegt hat;
- der Bf. in diesem Einspruch vom 7.10.2007 auf die (bereits mit Schreiben vom 19.8.2007 vorgelegte) „Bescheinigung EU/EWR“ vom 16.8.2007 hingewiesen hat und damit dem deutschen Finanzamt gegenüber davon ausgegangen ist, dass Einkünfte vorliegen, „die in Österreich zu versteuern“ sind;

- der Bf. im Schreiben vom 7.11.2007 an das Finanzamt I darauf hingewiesen hat, dass die Abfindung eine Zahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes darstelle und es sich *somit „nach herrschender Rechtsprechung des BFH“ um eine Zahlung für die Zukunft handle, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sei*, sondern im Wohnsitzstaat Österreich;
- der Bf. in Kenntnis der zitierten Rechtsprechung und gestützt auf diese Rechtsprechung vor dem Finanzgericht am XXX Klage erhoben und ein Besteuerungsrecht Deutschlands bekämpft hat, das Finanzamt H von dieser Vorgangsweise in seiner am 30.10.2008 eingereichten Einkommensteuererklärung aber vollends im Dunkeln gelassen hat;

wodurch, wie dies der Bf. in einem Telefonat vom 6.12.2011 anklingen ließ, eine „Lücke“ genutzt werden sollte.

Diese bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent, dem Finanzamt nicht vollständig offengelegten Tatsachen wären geeignet gewesen, vor dem Hintergrund des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA bzw. des Art. 15 Abs. 4 DBA zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu gelangen, wenn sie dem Finanzamt schon am 26.1.2009 bekannt gewesen wären, was sich auch daraus ergibt, dass es der Abgabenbehörde – auf Grund der ihr mit der Erklärung (und ihrer Beilage) mitgeteilten Sachverhaltselemente – im Jahr 2009 ohne weitere Erhebungen nicht möglich gewesen wäre, von einer Anwendbarkeit des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA bzw. des Art. 15 Abs. 4 DBA auszugehen.

g.) Bei der strittigen Wiederaufnahme des Verfahrens handelt es sich somit nicht bloß um die Beseitigung einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung bzw. um die geänderte Wertung eines offengelegten Sachverhalts, was eine Unzulässigkeit des Bescheids zur Folge hätte. Im Übrigen ist auch der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung enthaltene Hinweis auf ein vom *VwGH* vertretenes Kausalitätsprinzip nicht als Beitrag zur Offenlegung eines Sachverhalts, sondern eher als ein Versuch zu werten, die Abgabenbehörde auch mit Hilfe eines solchen Verweises rechtlicher Art auf ein vorhandenes Besteuerungsrecht Deutschlands zu lenken („Deutschland zuzurechnen“), das vor dem Finanzamt I freilich schon seit August 2008 (*mit Hilfe* der am 16.8.2008 beim Finanzamt H eingeholten Bescheinigung) bekämpft worden war. Dass der Bf. zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt H – gestützt auf die Rechtsprechung des BFH – alles unternommen hatte, um einen Qualifikationskonflikt voranzutreiben, ohne gleichzeitig für einen Gleichstand der Informationen bei beiden Finanzverwaltungen zu sorgen, ist der Erklärung nicht zu entnehmen.

V. Zulässigkeit der ordentlichen Revision

Eine Rechtsprechung des *VwGH* zur Beurteilung des Besteuerungsrechts Österreichs nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (DBA; BGBl. III Nr. 182/2002) im Fall einer Abfindung, die nach Zuzug des Steuerpflichtigen nach Österreich für ein bereits vor dem Zuzug beendetes Dienstverhältnis geleistet wird, wobei ein Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA vom ehemaligen Tätigkeitsstaat (Deutschland) auf der Grundlage der deutschen Rechtsprechung nicht wahrgenommen wurde, weil die Abfindung nicht für eine im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit geleistet

worden sei, liegt nicht vor. Mit Rücksicht darauf, dass es sich dabei um eine Rechtsfrage handelt, die seit Langem auch in der steuerrechtlichen Literatur umstritten ist, war eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Innsbruck, am 26. September 2014