



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0798-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Guglgasse 7-9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) schied zum 31. Dezember 2006 nach mehr als 28 Dienstjahren bei seinem deutschen Arbeitgeber F. AG, aus und erhielt eine Abfindung in Höhe von brutto € 1,053.378,00.

Strittig ist, ob die laut Punkt 2.1. der "Ausscheidensvereinbarung zur Frühpensionierung" bezahlte Abfindung im Jahr 2006

- überhaupt in Österreich steuerpflichtig ist, und, sofern dies der Fall ist,
- als freiwillige Abfertigung oder Abfindung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzusehen und demgemäß nach dieser Bestimmung zu besteuern ist.

Der Bw. schloss seiner Einkommensteuererklärung 2006 eine Beilage an, aus der die Berechnung der Einkommensteuer für den Fall der Steuerpflicht der Abfindung in Österreich hervorgeht.

Offensichtlich aufgrund eines Versehens setzte das Finanzamt die Abfindung in voller Höhe ohne jede Begünstigung an.

Die steuerliche Vertretung er hob gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit folgender Begründung Berufung:

"Die Veranlagung erfolgte offensichtlich durch die Datenverarbeitungsanlage der Finanzverwaltung automatisch ohne jegliche Berücksichtigung der Steuererklärungsbeilagen, Berechnungen, Anträge und Anbringen, die dem Finanzamt zur ordnungsgemäß elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2006 per Fax nachgereicht wurden.

Bei den erklärten Einkünften handelt es sich ausschließlich um eine Abfertigung, welche, wie in den Erklärungsbeilagen erläutert, nach § 67 EStG zu versteuern ist und nicht nach dem Einkommensteuerarif.

Für die laufenden Bezüge, wie in den Erklärungsbeilagen nachgewiesen, hat Deutschland das Besteuerungsrecht. Die laufenden Bezüge sind daher in Österreich steuerfrei und teilweise auch nicht im Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, da sie während und für die Zeit der steuerlichen Ansässigkeit in Deutschland zugeflossen sind, bzw. bleiben sie, soweit sie ab der steuerlichen Ansässigkeit in Österreich, welche während des Jahres 2006 unterjährig nach Österreich verlegt wurde, zugeflossen sind, ebenfalls auf Einkünfte nach § 67 EStG ohne Progressionswirkung..."

Am 19. Dezember 2011 richtete der unabhängige Finanzsenat an den Bw. folgenden Vorhalt:

"Strittig ist im Berufungsfall, ob die laut Punkt 2.1 der „Ausscheidensvereinbarung zur Frühpensionierung“ bezahlte Abfindung als freiwillige Abfertigung oder Abfindung iSd § 67 Abs. 6 EStG anzusehen und demgemäß nach dieser Bestimmung begünstigt zu besteuern ist.

Die Berufungsbehörde vertritt vorläufig die Ansicht, dass die derzeit vorliegenden Unterlagen eher dafür sprechen, dass die Zahlung deswegen geleistet wurde, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen, weshalb nur die Begünstigung des § 67 Abs. 8 EStG anwendbar ist (sh. VwGH 15.9.11, 2007/15/0231).

Sie werden daher gebeten, ... den seinerzeitigen Vorstands- bzw. Anstellungsvertrag sowie alle übrigen Unterlagen vorzulegen, aus denen sich der Rechtsgrund für die in Rede stehende Zahlung ableiten lässt. Weiters wird um Mitteilung ersucht, warum die „variable Vergütung“ in Höhe von 181.440 € lt. Punkt 3 der Ausscheidensvereinbarung nicht der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegt."

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 24. Jänner 2012 wie folgt beantwortet:

"Wunschgemäß übermitteln wir zu Ihrem Ergänzungersuchen vom 19. Dezember 2011, eingelangt am 22. Dezember 2011, im Auftrag unseres Klienten folgende Schriftstücke:

Beilagen:

Arbeitsvertrag

Dienstzeitenbescheinigung der F. AG, P.

Ausscheidensvereinbarung

Deutsche Lohnsteuerbescheinigung 2006

Beilage zur österreichischen Einkommensteuererklärung 2006

Text unserer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006

Erläuterungen von Herrn Dr. V.

Pressemitteilungen des BFH zur Rückwirkung

Outplacementberatungsbericht.

Sachverhaltsdarstellung zur Abfindung:

Wie sich aus den vorgelegten Schriftstücken ergibt, ist der Sachverhalt, welchen der Verwaltungsgerichtshof in seinem, von Ihnen angesprochenen Erkenntnis 2007/15/0231 vom 15. September 2011 zu beurteilen hatte, anders.

Es ging dort um einen Vorstandsvertrag für eine zeitlich befristete Vorstandstätigkeit, wobei der Vorstand bewogen werden sollte, einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses zuzustimmen und auf Einhaltung der Kündigungsfrist zu verzichten.

Im Falle von Herrn Dr. V. handelte es sich nicht um einen befristeten Vorstandsvertrag sondern um einen unbefristeten Dienstvertrag. D. h. es war kein Vorstandsvertrag sondern ein Arbeitsvertrag für ein Dienstverhältnis. Der Vertrag war nicht für eine bestimmte Vertragsdauer sondern für unbestimmte Zeit.

Herr Dr. V. mußte vom Dienstgeber zu keinerlei Zustimmung oder Verzicht bewogen werden, da es der Dienstgeber zur Gänze in seiner Entscheidungsfreiheit hatte, das Dienstverhältnis nach seinem Belieben zu beenden.

Die gezahlte Abfertigung bzw. Abfindung stellt keinesfalls eine Kündigungsentschädigung oder sonstige Motivation zu einer vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages dar. Es erfolgte keine vorzeitige Auflösung da der Vertrag nicht befristet war. Vielmehr wurde Herr Dr. V. Ende Mai 2006 dienstfrei gestellt, der laufende Bezug aber bis 31. Dezember 2006 weiter bezahlt, d. h. der Dienstvertrag wurde auf Veranlassung des Arbeitgebers zum 31. Dezember 2006 beendet. Das Arbeitsverhältnis war mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Jahresende kündbar. Die monatliche Weiterzahlung der Bezüge erfolgte bis 31. Dezember 2006, somit bis zum Ende der Kündigungsfrist. Die Abfindung wurde zusätzlich gewährt, ist daher keine in einer Summe ausbezahlte Bezugsfortzahlung (Abschlagszahlung).

Es handelt sich auch nicht um eine Pensionsabfindung da die Versorgungsleistungen des Dienstgebers planmäßig ab Vollendung des 60. Lebensjahres einsetzen.

Vielmehr soll diese Abfertigung (in Deutschland übliche Bezeichnung Abfindung) dem Umstand Rechnung tragen, daß das Dienstverhältnis vom Dienstgeber gelöst wird aber Dr. V. schon 28 Jahre im Unternehmen tätig war und den Arbeitsplatz verloren.

Nichtbesteuerung in Deutschland:

Zwischen der deutschen und der österreichischen Finanzverwaltung besteht Übereinstimmung darin, daß Abfertigungen (Abfindungen) kausal mit der Tätigkeit zusammenhängen, es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt und deshalb dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommen soll.

Allerdings war diese Verständigung bzw. die erlassmäßige Meinung der deutschen Finanzverwaltung im Jahr 2006 in Deutschland noch nicht ordnungsgemäß kundgemacht und daher nicht in Verordnungs- oder Gesetzesrang und für die Gerichte daher nicht maßgeblich. Maßgeblich für die steuerliche Behandlung und damit die 2006 noch anzuwendende Steuerfreistellung in Deutschland war deshalb die Auslegung des Bundesfinanzhofes, der für Abfindungen keinen Zusammenhang mit einer konkret im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit sah sondern nur mit dem Verlust des Arbeitsplatzes und deshalb das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat einräumt.

Der Wohnsitzstaat war zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindung (im Zeitpunkt des Ausscheidens im Austrittsmonat Dezember 2006) zweifelsfrei Österreich.

Zweifel am Besteuerungsrecht Österreichs:

Wie dem beiliegenden Schreiben von Dr. V. zu entnehmen ist, ist für ihn jedoch noch die Frage zu thematisieren, ob - ungeachtet der Nichtbesteuerung in Deutschland nach innerstaatlichem deutschem Einkommensteuerrecht - für diesen Fall für Österreich das Besteuerungsrecht entsteht.

Die Subject-To-Tax-Klausel des Artikel 28 des DBA (Steueranrechnung nach Artikel 23 statt Steuerbefreiung für Einkünfte, die nach dem Abkommen in Deutschland besteuert werden dürfen) sieht das Abgehen von der Steuerbefreiung nur für zwei Fälle vor.

Für den Fall, daß (Artikel 28 Abs. 1 lit. a) die Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zuordnen, der Konflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren gelöst werden kann und deshalb die Einkünfte unbesteuert blieben oder den Fall, daß (Artikel 28 Abs. 1 lit. b) die Bundesrepublik Deutschland die Republik Österreich wegen der Beschränkung der Besteuerung nach innerstaatlichem deutschem Recht notifizierte um die Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten zu verhindern.

Es wird in der Fachliteratur gefolgert, daß zwar die Vertragsstaaten keine unterschiedlichen Abkommensbestimmungen anwenden (sie sind sich einig, daß es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt) und sich die Steuerverwaltungen über die Besteuerung verständigt haben (Besteuerungsrecht für den Tätigkeitsstaat), infolge des Gesetzesvorbehalt des Verständigungsverfahrens aber als fehlgeschlagen zu betrachten ist und doch ein Qualifikationskonflikt vorliegt.

Dennoch wird in der Fachliteratur angenommen, daß Artikel 28 Abs. 1 lit. a nicht anwendbar ist, da die Nichtbesteuerung ihre Ursache nicht in der Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen hat und die Bestimmung auch eng auszulegen ist und auf Mißbrauchsfälle beschränkt sein soll.

Auch Artikel 28 Abs. 1 lit. b bietet mangels rückwirkender Gültigkeit von Konsultationsvereinbarung und mangels Rückwirkung von Notifikationen und da kein Mißbrauch vorliegt keine Besteuerungsgrundlage.

Es stellt sich die Frage, ob deshalb keine Subject-To-Tax-Klausel greift und die Abfindung trotz Nichtbesteuerung in Deutschland auch in Österreich steuerfrei zu bleiben hat.

Es könnte die Besteuerung in Österreich als dem Ansässigkeitsstaat nur auf die Besteuerung nichtselbständiger Einkünfte nach innerstaatlichem Recht gestützt werden, wenn es durch das Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingeschränkt wird.

Artikel 23 Abs. 2 DBA besagt für eine in Österreich ansässige Person, daß Einkünfte, die nach dem Abkommen in Deutschland besteuert werden dürfen, in Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden (d. h. nicht nur dann, wenn sie auch tatsächlich in Deutschland besteuert werden). Die Überschrift lautet allerdings "Vermeidung der Doppelbesteuerung".

Artikel 15 des DBA enthält als Grundregel die Besteuerung (nur) im Ansässigkeitsstaat und eröffnet (bloß) dem anderen Vertragsstaat das Recht (auch) zu besteuern, wenn die Tätigkeit dort ausgeübt wird (Tätigkeitsstaat). Der Text des DBA enthält allerdings weder das Wort "nur" noch das Wort "auch". Es folgt daraus (abgesehen von der 183-Tage-Klausel in Abs. 2): Keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wenn Tätigkeit im anderen Vertragsstaat.

Zwar sieht Artikel 15 Abs. 4 DBA vor, daß die Arbeit nur dann als im anderen Vertragsstaat ausgeübt gilt, wenn die Vergütung in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden ist. Dieser Absatz ist als spezielle Subject-To-Tax-Klausel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu sehen.

Durch die Nichtbesteuerung in Deutschland kommt dem Wortlaut nach die Ausnahmeregel (Besteuerung im Tätigkeitsstaat) nicht zur Anwendung und es bliebe bei anfänglicher Überlegung auch im Sinne des DBA bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat.

Allerdings gibt es auch die Auslegung (Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, DBA Österreich - Deutschland, Kommentar, München, Wien 2004, S 2501 f, Tz. 7 - 11), daß diese Subject-To-Tax-Klausel für nichtselbständige Einkünfte nur greift, wenn im Tätigkeitsstaat gesetzeswidrig keine Steuern geleistet wurden.

D. h. es soll nur bei Steuerhinterziehung im Tätigkeitsstaat der Ansässigkeitsstaat besteuern dürfen. Wurden die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat erfaßt, wurde dort allen Verpflicht-

tungen nachgekommen und es greift eine persönliche oder sachliche Befreiung im Tätigkeitsstaat, so gelten die Einkünfte als im Tätigkeitsstaat besteuert.

Es ist verständlich, daß die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen im Tätigkeitsstaat die Einkünfte nicht plötzlich im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig machen und so eine Steuerbefreiung des Besteuerungsberechtigten Tätigkeitsstaates zunichte machen soll.

Ebenso ist im Protokoll zum DBA klargestellt, daß dieser Absatz 4 nicht die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates einschränkt. Wird im Tätigkeitsstaat beispielsweise die Steuerhinterziehung aufgedeckt soll der Tätigkeitsstaat besteuern dürfen und im Verständigungswege die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rückgängig gemacht werden können.

Nicht näher behandelt ist mit dem Kommentar aber möglicherweise der Fall der Nichtsteuerbarkeit im Tätigkeitsstaat da die Einkünfte nur aus Sicht des Tätigkeitsstaates als nicht für eine Tätigkeit im Tätigkeitsstaat gezahlt gelten.

Für den Fall, daß der Kommentarauslegung zu folgen ist, wird die Nichtbesteuerung in Österreich beantragt.

Sonstiger Bezug "variable Vergütung":

Bezüglich der variablen Vergütung können wir Ihnen folgende Information geben:

Gemäß Punkt 3 des Arbeitsvertrages erhielt Dr. V. nicht zusätzlich zum laufenden (monatlichen) Bezug einen 13. Bezug (oder wie es in Österreich üblich wäre einen 13. und 14. Bezug als sonstige Bezüge), sondern an dessen Stelle jedes Jahr gemäß Punkt 3 des Arbeitsvertrages eine sogenannte variable Vergütung.

Für diese variable Vergütung hat, wie auch für den laufenden Bezug bis Jahresende, gemäß Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland, Deutschland das Besteuerungsrecht. Dieses Besteuerungsrecht wurde von Deutschland auch ausgeübt.

Lediglich für die Abfindung wurde in Deutschland auf Steuerfreiheit erkannt, da die unmittelbare Beziehung zu den deutschen Tätigkeitstagen verneint wurde und nur die Beziehung zum Verlust des Arbeitsplatzes als Grund gesehen wird.

Ergebnis:

Wie in der Berufung ausgeführt, handelt es sich bei der Abfindung somit um eine freiwillige Aftertigung bzw. Abfindung für welche die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG zu erfolgen hat.

Aus österreichischer Sicht hat der Tätigkeitsstaat Deutschland das Besteuerungsrecht, aus Sicht des BFH für das Jahr 2006 der Ansässigkeitsstaat Österreich. Eine ordnungsgemäß kundgemachte Verständigung zwischen Deutschland und Österreich über die Besteuerung im Tätigkeitsstaat wurde erst später wirksam. Nur soweit eine Subject-To-Tax-Klausel anwendbar ist, was bezweifelt wird, kommt daher Österreich das Besteuerungsrecht zu."

Der unabhängige Finanzsenat übermittelte die Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bw. vom 24. Jänner 2012 dem Finanzamt zur Stellungnahme, die im Folgenden wiedergegeben wird:

"Die Abfindungszahlung stellt aus Sicht des Finanzamtes eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 dar.

Nach *Doralt*, EStG¹⁵, § 67 Tz 86 sind, unter Verweis auf die VwGH-Erkenntnisse vom 18.03.1991 (90/14/0053) und vom 29.10.2003 (2000/13/0028) sowie auf die UFS-Entscheidungen vom 13.07.2007 (RV/0366-I/06) und vom 11.09.2009 (RV/0537-G/07) andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume Zahlungen, die der Arbeitgeber freiwillig leistet, um den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen. Die Besteuerung von Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume erfolgt somit grundsätzlich auch dann nach § 67 Abs 8, wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses besteht. Für die steuerliche Beurteilung ist daher Wesentlich, ob die im Zusammenhang

mit der Auflösungsvereinbarung vereinbarte Zahlung eine freiwillige Abfertigung darstellt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses steht oder ob die Zahlung mit der Absicht vereinbart wurde eine vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses herbeizuführen bzw zu ermöglichen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte - aus Sicht des Finanzamtes - die Zahlung der Abfindung an den Abgabepflichtigen aus dem Grunde, diesen zur vorzeitigen Aufgabe des Arbeitsverhältnisses zu bewegen. Die Auflösung erfolgte ausschließlich auf Bestreben des Arbeitgebers, wobei dieser alternativ das Vertragsverhältnis auch jederzeit hätte kündigen können. Stattdessen wurde der Arbeitgeber (Anm.: richtig „Arbeitnehmer“) bewogen in einvernehmlicher Weise das Arbeitsverhältnis vorzeitig aufzulösen.

Hinsichtlich der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland wird seitens des Finanzamtes nochmals darauf verwiesen, dass im Falles eines negativen Kompetenzkonfliktes (keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat) gemäß Art 28 Abs 1 lit a des Doppelbesteuerungsabkommens dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt (siehe auch *Dommes*, ÖStZ 20/2010, S 494ff und o.V., ARD 6121/2011, S 11f).

Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes sind im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen (keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat, Kausalitätsprinzip, somit negativer Kompetenzkonflikt) für die Anwendbarkeit des Art 28 Abs 1 lit a des Doppelbesteuerungsabkommens gegeben; insofern auch, als diese Regelung nicht nur für Abgrenzungsfragen ZWISCHEN einzelnen Artikeln sondern auch INNERHALB eines Artikels anzuwenden ist (It Textierung im Doppelbesteuerungsabkommen: "unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet" und NICHT "unterschiedlichen Artikeln zugeordnet").

Der unabhängige Finanzsenat brachte die Stellungnahme des Finanzamtes dem Bw. zur Kenntnis.

Dieser äußerte sich dazu wie folgt:

"...Das Finanzamt zitiert Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates, in denen es um Sachverhalte geht, die, wie wir bereits in unserer Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens ausgeführt haben, gerade für den hier gegenständlichen Fall nicht zutreffen.

Ganz klar muß gesagt werden, daß Herr Dr. V. die Abfindung, deren Besteuerung als Abfertigung vom Finanzamt bestritten wird, nicht als Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (Kündigungsentschädigung) erhält.

Sehr wohl hat Herr Dr. V. auch eine solche Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (Kündigungsentschädigung) erhalten, welche in Deutschland versteuert wurde, und die nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist. Nämlich eine Gehaltsfortzahlung vom Zeitpunkt der Dienstfreistellung Ende Mai 2006 bis 31. Dezember 2006.

Für die Abfindung, welche Gegenstand dieses Verfahrens ist, bestand für den Dienstgeber aber keinerlei Notwendigkeit, sie zu leisten, um den Arbeitnehmer zu einer vorzeitigen Auflösung oder Aufgabe des Dienstverhältnisses zu bewegen. Weder hatte Herr Dr. V. einen Vorstandsvertrag oder sonstigen Vertrag mit einer bestimmten Restlaufzeit, für welche ihm eine Entschädigung zugestanden wäre, noch mußte er aus einem anderen Grund zu etwas bewegt werden. Da das Dienstverhältnis unbefristet war und die Kündigungsfrist eingehalten wurde und das Dienstverhältnis auch erst am 31. Dezember 2006 geendet hat, war es gar nicht notwendig, eine vorzeitige Auflösung herbeizuführen oder zu ermöglichen.

Der Dienstgeber hatte die uneingeschränkte Möglichkeit der Auflösung des Dienstverhältnisses und hat diese auch ausgeübt. Die Abfindung ist daher eine völlig freiwillige Abfertigung anlässlich und zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses.

Das Finanzamt verkennt die Sachlage, indem es meint, der Arbeitgeber hätte alternativ das Vertragsverhältnis auch jederzeit kündigen können. Aber gerade dies hat der Arbeitgeber ja getan. Dass die Auflösung des Dienstverhältnisses in einvernehmlicher Weise erfolgte ist nur eine Höflichkeitsformulie-

rung um das Ansehen des Dienstnehmers zu wahren und ihm die beruflichen Zukunftschancen nicht zu verbauen.

Nochmals, der Arbeitnehmer wurde zu nichts bewogen (das Finanzamt schreibt irrtümlich der Arbeitgeber wurde bewogen) und das Arbeitsverhältnis wurde nicht vorzeitig aufgelöst. Die Kündigungsfrist wurde eingehalten. Die Gehaltsweiterzahlung unter Verzicht auf die weitere Arbeitsleistung ist in der Wirkung vergleichbar einer Kündigungsentschädigung, allerdings wurde nicht unter Mißachtung der Kündigungsfrist ein vorzeitiges Dienstvertragsende (z. B. auf 31. Mai 2006) beschlossen sondern das Dienstvertragsende unter Einhaltung der Kündigungsfrist auf das Ende der Kündigungsfrist (31. Dezember 2006) festgesetzt, zu welchem Zeitpunkt dann auch, in Anbetracht der langjährigen, verdienstvollen und hochrangigen Tätigkeit von Herrn Dr. V. für das Unternehmen, die freiwillige Abfindung (die österreichische Bezeichnung Abfertigung ist in Deutschland unüblich) geleistet wurde..."

Folgende weitere für das Berufungsverfahren relevante Unterlagen sind in Akt enthalten:

- Arbeitsvertrag:

"...

1. Beginn und Art der Tätigkeit

Sie werden ab 01. Januar 1999

als Leiter **F.**

im Ressort Vorsitzender des Vorstandes

tätig. Sie sind damit Mitglied des Direktionskreises.

Die Gesellschaft ist berechtigt, Ihnen auch andere Ihren Fähigkeiten und Kenntnissen entsprechende Aufgaben zu übertragen oder Sie an einen anderen zumutbaren Arbeitsplatz oder Tätigkeitsort zu versetzen.

2. Arbeitszeit

Ihre Arbeitszeit richtet sich nach den Erfordernissen Ihrer Aufgabe und orientiert sich an den betrieblichen Arbeitszeitverhältnissen.

3. Vergütung

Als Vergütung für Ihre Tätigkeit erhalten Sie ab 1. Januar 1999 ein Ziel-Jahreseinkommen für ein volles Geschäftsjahr von brutto

DM 500.000,--

Dieses setzt sich zusammen aus:

einer monatlichen Vergütung, die bargeldlos zum Monatsende überwiesen wird, von brutto

DM 27.500,--

sowie

einer variablen Vergütung für das abgelaufene Geschäftsjahr, die im Folgejahr zur Auszahlung kommt.

Diese beträgt brutto insgesamt für ein volles Geschäftsjahr

DM 170.000,--

bei Erreichen der geplanten Ziele.

Die variable Vergütung setzt sich zusammen aus Tantieme und Erfolgsbeteiligung.

Die Tantieme beträgt brutto bei Erreichen der geplanten und mit dem zuständigen Mitglied des Vorstands vereinbarten Ziele insgesamt DM 119.000,-- für ein volles Geschäftsjahr. Werden die vereinbarten Ziele über- oder unterschritten, erhöht oder vermindert sich die Tantieme um max. 50 %.

Die Erfolgsbeteiligung orientiert sich an der Zielerreichung des Operating Profit des F.-Konzerns und beträgt brutto bei Erreichen der geplanten Ziele insgesamt DM 51.000,-- für ein volles Geschäftsjahr. Wird das geplante Ziel über- oder unterschritten, erhöht oder vermindert sich die Erfolgsbeteiligung um max. 100 %.

Die zugrundeliegenden Ziele werden jährlich neu festgelegt.

Das Ziel-Jahreseinkommen wird jährlich neu festgelegt, auch hinsichtlich der Aufteilung in Gehalt, Tantieme und Erfolgsbeteiligung. Eine Kürzung des Gehalts ist ausgeschlossen..."

- Ausscheidensvereinbarung zur Frühpensionierung

"Ausscheidensvereinbarung zur Frühpensionierung

Die

F. AG (Unternehmen)

und

Herr Dr. R. V. (Mitarbeiter)

geb. am ...

schließen folgende Ausscheidensvereinbarung:

1. Ausscheiden aus dem Unternehmen

Das Arbeitsverhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Mitarbeiter wird auf Veranlassung des Arbeitgebers im gegenseitigen Einvernehmen zum 31.12.2006 beendet.

Der Mitarbeiter erhält als Ausgleich für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung.

2. Abfindung

2.1 Der Mitarbeiter erhält als Ausgleich für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine einmalige Abfindung in Höhe von

EURO 1.053.378 (brutto)

in Worten: EURO Eine Million Dreiundfünfzigtausenddreihundertachtundsiebzig.

Die Abfindung ist höchstpersönlich und nicht übertragbar.

2.2 Die Abfindung ist im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften sozialabgabefrei. Der Mitarbeiter hat sich nach dem Ausscheiden selbst in der Kranken- und Pflegeversicherung zu versichern. Anfallende Steuerbeträge trägt der Mitarbeiter.

2.3 Die Abfindung wird auf ein von dem Mitarbeiter anzugebendes inländisches Konto überwiesen. Sie wird

im Zeitpunkt des Ausscheidens fällig und in der Regel mit der im Austrittsmonat erfolgenden letzten Entgeltabrechnung ausbezahlt.

2.4 Eine vergütete Tätigkeit in der F. AG oder einem sonstigen Konzernunternehmen bzw. mittelbar oder unmittelbar für ein Konzernunternehmen gegen Entgelt, wird auf die Abfindungssumme angerechnet. Hierunter fallen auch Beratertätigkeiten, die der F. AG oder einem sonstigen Konzernunternehmen zugute kommen. Der Anspruch auf Abfindung entfällt anteilig in Höhe der Vergütung; der Mitarbeiter ist zur Rückzahlung verpflichtet.

2.5 Die Abfindung reduziert sich pauschal um 20 % ab dem Monat, in dem der Mitarbeiter einen Anspruch auf Leistungen vor Vollendung des 60. Lebensjahres aus Pension Capital I erwirbt und diese Leistungen bezieht. Der Mitarbeiter hat in diesem Fall ggf. anteilig die zuviel geleistete Abfindung für die Zeit bis zum Ende des Monats, in dem das 60. Lebensjahr vollendet wird, zurückzuzahlen.

3. Auszahlung der variablen Vergütung

3.1 Der Mitarbeiter erhält für das laufende Geschäftsjahr eine variable Vergütung in Höhe von

EURO 181.440,-- (brutto)

in Worten: EURO Einhunderteinundachtzigtausendvierhundertundvierzig.

Die variable Vergütung wird in der Regel mit der Entgeltabrechnung des Monats des Austritts ausbezahlt.

3.2 Die Auszahlung der variablen Vergütung erfolgt unabhängig von der Abfindung..."

- Deutsche Lohnsteuerbescheinigung 2006

Hieraus ist ersichtlich, dass dem Bw. 2006 neben einem Bruttoarbeitslohn von rund 727.000 €, von dem deutsche Lohnsteuer einbehalten wurde, eine „steuerfreie Abfindung“ in Höhe von 1.053.378 € ausbezahlt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Steuerpflicht in Österreich

1.1 Rechtsgrundlagen

Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland (betreffend Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, idF: DBA) lautet:

„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.“

Abs. 7 des Schlussprotokolls zu Art. 15 Abs. 4 lautet:

„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 Tätigkeitsstaats nicht eingeschränkt. Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Artikel 25 behandelt.“

Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA lautet:

„Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel,

a) 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.“

1.2 Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig ist als erwiesen anzunehmen, dass die in Rede stehende Abfindung zunächst in Deutschland besteuert wurde, mit Bescheid des Finanzamtes Stuttgart III vom 15.12.2010 aber nicht mehr bzw. nur mehr im Rahmen des Progressionsvorbehaltens in die Besteuerung einbezogen wurde. In der Bescheidbegründung ist ausdrücklich der Passus enthalten, dass für die im Jahr 2006 bezahlte Abfindung Österreich das Besteuerungsrecht hat.

1.3 Rechtliche Würdigung

Sowohl im oben angeführten Art. 15 Abs. 4 als auch im Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA ist eine sog. „subject-to-tax-Klausel“ enthalten.

Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, führen zu Art. 15 Abs. 4 Folgendes aus:

„Zur Vermeidung von unerwünschten Doppelrichtbesteuerungsfällen wird das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats mit einer subject-to-tax-Klausel verknüpft. Danach hat die Steuerfreistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu Gunsten des Tätigkeitsstaates nur dann zu erfolgen, wenn nachgewiesen wird, dass die in Rede stehenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich steuerlich erfasst worden sind. Erfolgt die Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird die Lösung eines dadurch bewirkten Besteuerungskonfliktes ausdrücklich einem Verständigungsverfahren vorbehalten (vgl Protokoll, Abs 7, zu Artikel 15 Abs 4).“

Schon hieraus kann geschlossen werden, dass eine Besteuerung der in Rede stehenden Abfindung zu Recht in Österreich erfolgt.

Noch klarer ergibt sich dies aber aus Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA, der genau den hier vorliegenden Fall betrifft. Die Judikatur des BFH ordnet das Besteuerungsrecht von Abfindungen nämlich dem Ansässigkeitsstaat zu, Österreich hingegen dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat.

Damit sind aber Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet (sh. *Dommes*, Die Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen nach dem Recht der Doppel-

besteuerungsabkommen, ÖStZ 2010/1006, P 3.2), nämlich dem Art. 15 Abs. 1 erster Satz (Deutschland) sowie dem Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz (Österreich). Das Finanzamt bringt hierzu zutreffend vor, aus der Textierung des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA ergebe sich, die Regelung sei nicht nur zu Abgrenzungsfragen zwischen einzelnen Artikeln, sondern auch innerhalb eines Artikels anzuwenden. Aufgrund dieser unterschiedlichen Zurechnung würden somit Einkünfte in beiden Staaten unbesteuert bleiben, weshalb Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA in diesem Fall dem Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) das Besteuerungsrecht einräumt.

Weder aus Wortlaut noch aus dem Sinn dieser Bestimmung ergibt sich ein Hinweis, dass hierdurch bloß Missbrauchs- bzw. Hinterziehungsfälle abgefangen werden sollen, wie dies der Bw. unter Zitierung verschiedener Literaturstellen annimmt.

Aber selbst der vom Bw. zitierte Kommentar *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung², spricht nicht für, sondern gegen seinen Standpunkt. Auf S. 2407 (Österreich Artikel 28, Rz 3) heißt es nämlich zu Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA wörtlich: „Gemeint sind jene Fälle, in denen von den Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten unterschiedliche Verteilungsnormen des Abkommens angewendet werden und dies dazu führt, dass sich beide Staaten durch die abkommensrechtlichen Vorschriften an der Besteuerung gehindert sehen...“

Somit steht fest, dass Österreich das Besteuerungsrecht für die dem Bw. ausbezahlte Abfindung zukommt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die abgeschlossenen Konsultationsvereinbarungen im Berufungsfall anwendbar wären, wobei aber hinzuzufügen ist, dass gerade die unterschiedlich beurteilten Verteilungsnormen maßgeblich für den Abschluss derartiger Vereinbarungen waren.

2. Besteuerung der Abfindung

2.1 Rechtsgrundlagen

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

„Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	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; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. 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 steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.“

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 lautet:

„Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.“

2.2 Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist als erwiesen anzunehmen:

Der Bw. war von 1978 bis 2006 für die F. AG tätig. Sein zuletzt gültiger Arbeitsvertrag wurde ab 1.1.1999 wirksam. Sein Gehalt setzte sich aus ursprünglich aus einer fixen Vergütung von DM 27.500 monatlich und einer variablen Vergütung von zunächst DM 170.000 jährlich zusammen. Diese Beträge wurden später valorisiert. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und war mit einer Frist von sechs Monaten (offenbar von beiden Vertragsparteien) zum Jahresende kündbar.

Der Bw. hatte im Streitjahr Differenzen mit seinem Arbeitgeber, die den Arbeitgeber veranlassten, auf eine Auflösung des Dienstverhältnisses hinzuwirken. Schließlich wurde am 30.5.2006 eine Ausscheidensvereinbarung abgeschlossen, derzufolge das Arbeitsverhältnis im gegenseitigen Einvernehmen zum 31.12.2006 beendet wird. Somit wurde eine Frist gewählt, die auch den frühestmöglichen Kündigungstermin dargestellt hätte.

Aus der Ausscheidensvereinbarung sowie aus der Lohnsteuerbescheinigung ist weiters ersichtlich, dass der Bw. 2006 seine laufenden Bezüge weiter erhalten sowie eine variable Vergütung bezogen hat.

2.3 Rechtlich folgt daraus:

Die Berufungsbehörde hat zunächst Bedenken geäußert, dass es sich bei der dem Bw. bezahlten Abfindung um eine freiwillige Abfertigung oder Abfindung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988

handelt, und vorläufig die Ansicht vertreten, dass die derzeit vorliegenden Unterlagen eher dafür sprechen, dass die Zahlung deswegen geleistet wurde, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen, weshalb nur die Begünstigung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 anwendbar sei (sh. *Jakom/Lenneis* EStG, 2012, § 67 Rz 19 unter Verweis auf VwGH 15.9.2011, [2007/15/0231](#)).

Mit letztgenanntem Erkenntnis wurde die Beschwerde des damaligen Beschwerdeführers als unbegründet abgewiesen; der Gerichtshof hat hierzu wörtlich ausgeführt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0028).

Von einer "freiwilligen Abfertigung" im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen. Derartige Zahlungen fallen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 (siehe zum insofern vergleichbaren § 67 EStG 1972 schon das hg. Erkenntnis vom 18. März 1991, 90/14/0053).

Bei Vorliegen eines der in § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 genannten Fälle hat die Versteuerung auch dann nach dieser Bestimmung - und nicht gemäß Abs. 6 leg. cit. - zu erfolgen, wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht, wie dies bei Kündigungsentschädigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume in der Regel der Fall sein wird (vgl. das angeführte Erkenntnis vom 29. Oktober 2003).

Ob eine Zahlung nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt dazu dienen soll, einen Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung seines Dienstvertrages zu bewegen, ist eine Sachfrage, welche von den Abgabenbehörden unter Einbeziehung der Gesamtumstände in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren zu klären ist..."

Der vorliegende Berufungsfall unterscheidet sich vom Sachverhalt der Beschwerde in einem wesentlichen Punkt: Im Beschwerdefall sah der mit 23. Februar 2000 datierte "Anstellungs- und Versorgungsvertrag" eines Vorstandsmitglieds eine fünfjährige Vertragsdauer vor, wobei der Vertrag beiderseitig unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten zum Monatsende gekündigt werden konnte.

Auf Grund eines Vorstandsbeschlusses vom 30. April 2002 wurde der Anstellungs- und Versorgungsvertrag mit einer am 29. Mai 2002 bzw. 4. Juni 2002 unterzeichneten Vereinbarung einvernehmlich zum 30. Juni 2002 gelöst. Darin wurde festgehalten, dass RB der beschwerdeführenden AG bei Bedarf seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen habe, er jedoch darauf verzichte, ab sofort im Unternehmen anwesend zu sein. In der Auflösungsvereinbarung wurde u.a. festgehalten, dass das Vorstandsmitglied eine freiwillige Abfindung (Abfertigung) in Höhe von brutto 300.000 € erhalte.

Eine Kündigung des Vorstandsmitgliedes hätte daher frühestens zum 30. April 2003 erfolgen können, weshalb die Abfindung offensichtlich tatsächlich deshalb geleistet wurde, um ihn zur vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen.

Im Gegensatz dazu steht es im Berufungsfall unbestritten fest, dass das Dienstverhältnis des Bw. (zwar) einvernehmlich aufgelöst wurde, aber zum selben Stichtag, zu dem auch eine Kündigung frühestmöglich hätte erfolgen können. Auch den laufenden Arbeitslohn und auch eine variable Vergütung hat er bis zu seinem Ausscheiden weiter erhalten.

Somit steht aber fest, dass die Zahlung nicht geleistet worden sein kann, um den Bw. zur **vorzeitigen** Auflösung seines Dienstverhältnisses zu bewegen, da durch die einvernehmliche Auflösung nur der gleiche Effekt erreicht wurde wie bei einer fristgerechten ehestmöglichen Kündigung.

Aus diesem Grund kann dem Bw. nicht entgegen getreten werden, wenn er davon ausgeht, dass die Abfindung dem Umstand Rechnung tragen sollte, dass der Bw. schon 28 Jahre im Unternehmen tätig war, er nun aber seinen Arbeitsplatz verliert.

Somit kann eine Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 erfolgen. Die steuerliche Vertretung hat die Berechnung im Beiblatt zur Einkommensteuererklärung zutreffend dargestellt, weshalb das Beiblatt dieser Entscheidung beigeschlossen wird und Teil des Bescheidspruchs darstellt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006)

Wien, am 11. September 2012