

28. Jahrgang / Mai 2018 / Nr. 5

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Matthias Mayer

**Besteuerung einer Abfindungszahlung**

*Taxation of a Severance Payment*

Sebastian Leitsch

**Fiktive Quellensteuern und europäisches Beihilferecht**

*Tax Sparring Credits and European State Aid Law*

Pia Spanblöchl

**Informationsaustausch zu aggressiven Planungsmodellen**

*Exchange of Information on Aggressive Planning Arrangements*

Karoline Spies / Stephanie Zolles

**VwGH als Hüter der EU-Grundrechte**

*Supreme Administrative Court as Guardian of Fundamental Rights*

Johan De Ridder / Stefan Raab

**Steuerreform in Belgien**

*Tax Reform in Belgium*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

Matthias Mayer\*)

## SWI-Jahrestagung: Besteuerung einer vom früheren deutschen Arbeitgeber gezahlten Abfindung nach Zuzug in Österreich

### SWI CONFERENCE: TAXATION OF A SEVERANCE PAYMENT FROM A FORMER GERMAN EMPLOYER AFTER MOVING TO AUSTRIA

On November 23<sup>rd</sup>, 2017, the 12<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

Der bis September 2005 in Deutschland wohnhafte Revisionswerber war für eine deutsche GmbH tätig. Nach Streitigkeiten über die Kündigung vereinbarte er mit der GmbH am 21. 4. 2005, das Arbeitsverhältnis zum 31. 7. 2005 zu beenden. Vereinbart wurde weiters, dass er ab sofort vom Dienst freigestellt ist und eine Abfindung von 1,45 Mio Euro zuzüglich einer Bonuszahlung von 50.000 Euro erhält. Die Auszahlung erfolgte erst im März 2006. Zuvor gab der Revisionswerber seinen Wohnsitz in Deutschland auf und begründete einen Wohnsitz in Österreich.

In der österreichischen Einkommensteuererklärung 2006 gab der Revisionswerber „*unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte*“ iHv 1,5 Mio Euro bekannt. Am 26. 1. 2009 erging der Einkommensteuerbescheid 2006, wobei der Progressionsvorbehalt aufgrund des übrigen (nach dem Tarif zu versteuernden) negativen Einkommens ohne steuerliche Auswirkung blieb. Im Jänner 2011 teilte das Finanzamt München II dem österreichischen Finanzamt mit, dass der Revisionswerber die Besteuerung der Abfindung in Deutschland erfolgreich bekämpft hatte. Nach einer Entscheidung des FG München vom 28. 12. 2010 kann die Abfindung gem Art 15 Abs 1 DBA Deutschland nicht in Deutschland besteuert werden, weil das Besteuerungsrecht – nach ständiger Rechtsprechung des BFH – Österreich als neuem Ansässigkeitsstaat zukomme. In der Folge nahm das österreichische Finanzamt das Einkommensteuerverfahren 2006 nach § 303 BAO wieder auf und erfasste die Abfindungszahlung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Revisionswerber bekämpfte den Wiederaufnahme- sowie den neuen Sachbescheid. Gegen die abweisende Entscheidung des BFG erhob er Revision.<sup>2)</sup>

#### II. Diskussion

**Nikolaus Zorn:** Der VwGH prüfte in einem ersten Schritt, ob die Abfindungszahlung überhaupt vom österreichischen EStG erfasst ist. In dem Zeitpunkt, als das Dienstverhältnis

---

\*) Matthias Mayer, LL.M. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

1) Am 23. 11. 2017 fand zum zwölften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Dr. Sabine Schmidjell-Domes, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Vize-Präs. Dr. Christian Leneis, HR Mag. Roland Macho, StB Dr. Clemens Nowotny, WP/StB Mag. Christoph Plott, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Mag. Martin Schwaiger, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der folgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050.

nis aufrecht war und die Abfindungszahlung rechtsverbindlich vereinbart wurde, bestand nämlich keine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Der VwGH bejahte jedoch eine Steuerpflicht nach innerstaatlichem Steuerrecht, weil Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit am Zuflussprinzip orientiert sind und im Zeitpunkt des Zufließens (März 2006) bereits unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorlag.

In einem zweiten Schritt war zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA Deutschland beschränkt wurde. Nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland 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. Demnach käme Deutschland das Besteuerungsrecht für die Abfindungszahlung zu: 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 VwGH iSd Kausalitätsprinzips keine für die Untätigkeit während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund – ebenso wie die streitgegenständliche Abfindungszahlung – vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit. Abfindungszahlungen stehen daher in einem konkreten Veranlassungszusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit; sie sind quasi der letzte Akt des Dienstverhältnisses. Nach Ansicht des VwGH weist also Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung Deutschland zu.

Der deutsche BFH vertritt allerdings eine andere Rechtsauffassung. Demnach werden beendigungskausale Einkünfte nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Der BFH sieht bei Abfindungen den erforderlichen Zusammenhang zwischen Arbeitsleistung und Vergütung nicht als gegeben an. In Folge dieser Rechtsprechung verneinte auch das FG München ein Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung in Deutschland. Das DBA Deutschland enthält allerdings in Art 15 Abs 4 eine Rückfallsklausel. Demnach gilt für Zwecke dieses Artikels die Arbeit im anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind. Da sich im vorliegenden Fall Deutschland nicht als Tätigkeitsstaat iSd Art 15 DBA Deutschland betrachtet und die Abfindungszahlung nicht besteuert, fällt das Besteuerungsrecht wieder dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Der von Teilen der Literatur vertretenen Ansicht, die Rückfallsklausel greife nur, wenn im Tätigkeitsstaat gesetzlich keine Steuer entrichtet wurde,<sup>3)</sup> erteilte der VwGH eine Absage. Viel mehr nahm der Gerichtshof auf die deutschen Gesetzesmaterialien zum Zustimmungsgesetz zum DBA Deutschland Bezug,<sup>4)</sup> nach denen die Rückfallsklausel der Vermeidung jeglicher „weißer Einkünfte“ dient (und nicht nur bei hinterzogenen Einkünften zur Anwendung kommt). Der VwGH kam also zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Rückfallsklausel gegeben waren, womit das Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung wiederum Österreich zukam.

Subsidiär hätte auch die Switch-over-Klausel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland das Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung Österreich zugewiesen. Diese Bestimmung sieht einen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor, wenn

- i) in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden,
- ii) dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art 25 regeln lässt und
- iii) aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden.

<sup>3)</sup> Vgl. *Schilcher/Stefaner*, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzip in Art 15 DBA-Deutschland, SWI 2005, 5 (9 f).

<sup>4)</sup> BT-Drucksache 14/7913.

Im konkreten Fall wurden unterschiedliche Abkommensbestimmungen als anwendbar erachtet: Deutschland ordnete die Abfindungssumme dem Grundtatbestand des Art 15 Abs 1 Halbsatz 1 DBA Deutschland zu (Besteuerung im Wohnsitzstaat Österreich); Österreich ging hingegen vom Vorliegen einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit aus und unterstellte die Vergütungen dem Tatbestand des Art 15 Abs 1 Halbsatz 2 DBA Deutschland (Besteuerung im Quellenstaat Deutschland). Durch die unterschiedliche Zuordnung kommt es hier zum Eintritt einer Nichtbesteuerung. Als zusätzliche Voraussetzung verlangt Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland ein erfolgloses Verständigungsverfahren nach Art 25 DBA Deutschland, das es im vorliegenden Fall nicht gab. Allerdings hatten das österreichische und das deutsche BMF, um derartige Qualifikationskonflikte abstrakt zu lösen, bereits am 13. 8. 2010 eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Art 15 des Abkommens geschlossen. Die Konsultationsvereinbarung sieht eine Besteuerung von Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Tätigkeitsstaat vor – im Revisionsfall also in Deutschland – und ist aus Sicht des Art 28 DBA Deutschland mit einem Verständigungsverfahren gleichwertig. Der negative Qualifikationskonflikt konnte damit jedoch nicht beseitigt werden: Zwar hatte das deutsche Finanzamt die Besteuerung der Abfindungszahlung gemäß der Konsultationsvereinbarung vorgenommen, doch der Dienstnehmer hatte dagegen Rechtsmittel erhoben und das FG München der Vereinbarung mit Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH nicht entsprochen. Damit waren die Voraussetzungen für die Anwendung der Switch-over-Klausel erfüllt.

Trotz materieller Besteuerungsbefugnis in Österreich blieb die Abfindungszahlung letztlich in Österreich unbesteuert, weil die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des österreichischen Einkommensteuerverfahrens nicht gegeben waren. Nach § 303 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ua dann zulässig, wenn Tatsachen neu hervorgekommen sind, die bereits vor Bescheiderlassung bestanden haben. Als neu hervorgekommene Tatsache war der Umstand zu prüfen, dass in Deutschland keine Besteuerung vorgenommen wurde (sodass die Abfindungszahlung aufgrund der Rückfallsklausel des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland in Österreich besteuert werden kann). Fraglich war aber, in welchem Zeitpunkt diese Nichtbesteuerung in Deutschland eintrat. Im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides hatte Deutschland von seinem Besteuerungsrecht gemäß der Konsultationsvereinbarung Gebrauch gemacht. Damit war es Österreich als Ansässigkeitsstaat aber sowohl nach Maßgabe des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland als auch auf der Grundlage des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland noch verwehrt, die Abfindung der österreichischen Einkommensteuer zu unterwerfen. Nach Ansicht des VwGH trat die Nichtbesteuerung erst mit der Entscheidung des FG München über die Steuerfreistellung am 28. 12. 2010 ein, also nach dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides vom Jänner 2009. Damit handelte es sich aber um eine – nach dem Ergehen des ersten österreichischen Einkommensteuerbescheides – neu *entstandene* Tatsache (*nova producta*), auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gestützt werden kann. Der nachträgliche Wegfall der Besteuerung in Deutschland wäre ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Auf § 295a BAO hatte das Finanzamt seinen Bescheid aber nicht gestützt. Für die Einkommensteuer 2006 ist wohl mittlerweile die absolute Verjährung eingetreten.

Abschließend soll noch erwähnt werden, dass der deutsche Gesetzgeber bereits auf die Rechtsprechung des BFH reagiert hat. Mit dem 1. BEPS-Umsetzungsgesetz<sup>9)</sup> wurde in § 50d Abs 12 dEStG die Regelung getroffen, dass Abfindungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses in jenem Staat besteuert werden, in dem die frühere Tätigkeit ausgeübt wurde. Diese Neuerung im dEStG trat jedoch erst ab 1. 1. 2017 in Kraft und war damit für den gegenständlichen Fall ohne Bedeutung.

---

<sup>9)</sup> dBGBl I 2016, 3000.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Die Grundproblematik dieses Falles liegt in der Rechtsprechung des BFH, die auf Judikaten aus den Jahren 1973<sup>6)</sup> und 1988<sup>7)</sup> beruht und ua auch 2009<sup>8)</sup> wieder aufgegriffen wurde. In dem zuletzt erwähnten Judikat wurde die Rechtsprechungslinie bestätigt und zudem festgehalten, dass eine zwischen den Bundesfinanzministerien abgeschlossene Konsultationsvereinbarung in Form einer Verordnung die deutschen Gerichte nicht bindet. Nach Ansicht des BFH sind also im konkreten Fall vorliegende Einkünfte nicht im Tätigkeitsstaat zu besteuern, weil die Zahlung nicht eng genug mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verknüpft ist. Es wirkt jedoch verwunderlich, dass Vergütungen eines Arbeitnehmers, der ausschließlich in Deutschland tätig war, seine Einkünfte dort bezogen hat, nach dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis nach Österreich übersiedelt sowie nach wenigen Monaten eine Abfertigung für die ausschließlich in Deutschland ausgeübte Tätigkeit erhält, nicht eng genug mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verknüpft sein sollen, sodass der ehemalige Tätigkeitsstaat nicht besteuern darf.

Festgehalten werden kann jedenfalls, dass es zwar eine Verständigungsvereinbarung gab, eine Umsetzung dieser Verständigungsvereinbarung aber aufgrund der Entscheidung des FG München nicht möglich war. Für genau diesen Fall, nämlich dass Abfindungen „*nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat besteuert [werden können]*“, hat die Verständigungsvereinbarung ebenfalls Vorsorge getroffen: In einem solchen Fall kann Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland zur Anwendung gelangen, und die Abfindungen können im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers besteuert werden. Erfreulicherweise hält der VwGH fest, dass die Voraussetzungen für Art 28 Abs 1 DBA Deutschland und den darin normierten Switch-over grundsätzlich vorliegen.

Für die Finanzverwaltung stellt sich nun die Frage, wie das Erkenntnis des VwGH verfahrensrechtlich umgesetzt werden kann. Gemäß Art 25 Abs 2 letzter Satz DBA Deutschland ist die Verständigungsregelung „*ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen*“. Diese Bestimmung wurde in fast alle österreichischen DBA aufgenommen, um im Wege eines Verständigungsverfahrens gefundene Lösungen auch im Nachhinein implementieren zu können. Im Übrigen stellt dieser Satz mittlerweile einen Mindeststandard der OECD dar.

Da die Anwendung des Art 28 Abs 1 DBA Deutschland auf der Verständigungsvereinbarung beruht, kann der Switch-over von der Befreiungs- auf die Anrechnungsmethode „*ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten*“ vorgenommen werden. Zwar ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach der Rechtsprechung des VwGH nicht zulässig, doch besteht laut VwGH mit § 295a BAO eine geeignete Möglichkeit, um die Abfindungszahlung in Österreich zu besteuern. Aufgrund des Zusammenspiels der erwähnten Bestimmungen dürften die Verjährungsvorschriften im vorliegenden Fall keine Rolle spielen.

**Roland Macho:** Die Entscheidung des VwGH macht deutlich, dass die Finanzverwaltung stets zuerst prüfen sollte, ob der Erlass eines neuen Bescheids überhaupt verfahrensrechtlich möglich ist, bevor Überlegungen hinsichtlich des materiellen Besteuerungsanspruchs angestellt werden. Außerdem wäre es wünschenswert, in alle österreichischen DBA Rückfallsklauseln ähnlich jener im DBA Deutschland aufzunehmen. Dabei sollte direkt im jeweiligen DBA – und nicht in den Gesetzesmaterialien – festgehalten werden, dass eine solche Klausel darauf abzielt, jegliche weißen Einkünfte zu vermeiden.

<sup>6)</sup> BFH 18. 7. 1973, I R 52/69, BFHE 110, 43, BStBl II 1973, 757.

<sup>7)</sup> BFH 24. 2. 1988, I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl II 1988, 819.

<sup>8)</sup> BFH 2. 9. 2009, I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387.

**Christian Lenneis:** Erfreulich ist, dass der VwGH systematisch sehr ausführlich die materiellen Besteuerungsfragen behandelt und eine Sachentscheidung getroffen hat. Schließlich hätte der Gerichtshof mangels neu hervorgekommener Tatsachen ebenso auf Aufhebung entscheiden können, ohne die Sachfragen zu behandeln. Im Ergebnis hob der VwGH sowohl den Wiederaufnahmebescheid als auch den neuen Sachbescheid auf. Allerdings hätte der VwGH zuerst über den Wiederaufnahmebescheid ab sprechen müssen, der richtigerweise aufzuheben war. Aufgrund dessen scheidet aber der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Beschwerde als gegenstandslos zu erklären gewesen wäre. Der VwGH hat also im konkreten Fall einen nicht (mehr) existenten Bescheid, nämlich den Sachbescheid, aufgehoben. Davon unabhängig scheint fraglich, ob auch die Entscheidung eines ausländischen Gerichts eine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO sein könnte, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglicht – vorausgesetzt, die Vorfrage wurde in der Begründung des Einkommensteuerbescheides bereits erwähnt.

**Nikolaus Zorn:** Der VwGH ist der Ansicht, dass Entscheidungen eines ausländischen Gerichts keine Vorfragenentscheidung iSd § 303 Abs 1 lit c iVm § 116 BAO sind. Eine Bindungswirkung ist grundsätzlich nur bei Entscheidungen inländischer Gerichte oder Verwaltungsbehörden möglich.

**Roland Rief:** Auch ein anderer Lösungsansatz als jener des VwGH wäre denkbar. In der EAS-Erledigung 2197 vom 7. 1. 2003 bejahte das BMF die Anwendbarkeit der Grundsätze des § 6 Z 6 EStG im außerbetrieblichen Bereich. Im dem EAS zugrunde liegenden Fall vergab eine in Österreich ansässige natürliche Person an eine ihr gehörende deutsche Kapitalgesellschaft unverzinsliche Darlehen. Die Unverzinslichkeit sei am Fremdverhaltensgrundsatz gemessen unüblich, so das BMF, weshalb ein fremdüblicher Zinsertrag der österreichischen Besteuerung unterliege. Nicht beachtlich war der Umstand, dass die den Fremdverhaltensgrundsatz fordernde Bestimmung des § 6 Z 6 EStG eine Gewinnermittlungsvorschrift ist und daher rein formal gesehen die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht anspricht. Würde man in der Folge davon ausgehen, dass sämtliche in § 6 Z 6 EStG für den betrieblichen Bereich vorgesehenen Entstrickungsregeln auch im außerbetrieblichen Bereich anwendbar sind, hätte dies für den vorliegenden Fall folgende Auswirkungen: Der Steuerpflichtige hatte vor dem Umzug einen bereits bestehenden Rechtsanspruch hinsichtlich der Abfindungszahlung. Durch den Zuzug nach Österreich wurde also eine bestehende Forderung mitgenommen. Werden die Grundsätze des § 6 Z 6 EStG auch im außerbetrieblichen Bereich angewendet, müsste man unabhängig vom DBA zu dem Ergebnis kommen, dass Deutschland – bei spiegelbildlicher Anwendung derselben Vorschrift – den Abfindungsanspruch besteuert und die Person in Österreich bereits mit einer fiktiv besteuerten Forderung zuzieht. Die Auszahlung der Abfindung im Folgejahr wäre bloß die Begleichung der Forderung. Demnach würden in Österreich keine Einkünfte vorliegen, weshalb weder im Jahr 2005 noch im Jahr 2006 eine Besteuerung in Österreich vorgenommen werden dürfte.

Weiters ist ein – vom VwGH nicht behandelter – Aspekt des Sachverhalts besonders interessant: Der Steuerpflichtige ist im Jahr 2005 nach Österreich zugezogen und im Jahr 2011 wieder nach Deutschland zurückgezogen. Dies wirft den Verdacht auf, dass eine modellhafte Gestaltung vorliegt. Schließlich könnte der Umzug nur stattgefunden haben, um die Möglichkeit einer doppelten Nichtbesteuerung auszunutzen. Grundsätzlich wurden für diese Fälle mit der Rückfallsklausel in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland und der Switch-over-Klausel in Art 28 DBA Deutschland Vorkehrungen getroffen. Fraglich ist aber, ob ein derartiges Vorgehen als Missbrauch qualifiziert werden kann, zumindest wenn in einem ähnlichen Sachverhalt mit einem anderen Staat keine derartigen Klauseln im jeweiligen DBA vorgesehen sind.

**Michael Lang:** Wenn für einen derartigen Fall das Vorliegen von Missbrauch bejaht wird, hätte dies weitreichende Auswirkungen. Schließlich müsste der abgabensparende Effekt in der Folge weggedacht und damit der Steuerpflichtige so gestellt werden, als wäre er nie in Österreich zugezogen. Somit würde der Steuerpflichtige für die sechs Jahre, die er in Österreich verbrachte, aus der unbeschränkten Steuerpflicht fallen. Der österreichische Fiskus würde daher auch die Einnahmen aus sechs Jahren unbeschränkter Steuerpflicht verlieren.

Generell ist die Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung der Abfindungszahlung im Ansässigkeitsstaat überzeugend. Die Fälle der Abfindung ähneln nämlich jenen der Pensionen, weil auch bei Pensionen die früheren Tätigkeiten kausal für die Zahlungen sind. Übersiedelt der frühere Arbeitnehmer in einen anderen Staat, kommt diesem anderen Staat das Besteuerungsrecht an den Pensionszahlungen zu, obwohl in diesem Staat nie eine Tätigkeit ausgeübt wurde. Vielfach ist es auch gestaltbar, ob der Arbeitnehmer eine Abfindungszahlung erhält oder ihm stattdessen eine Zusatzpension ausbezahlt wird. Abfindungszahlungen und Pensionen sind damit wirtschaftlich vergleichbar. In der Folge ist die Rechtsprechung des BFH, die das Besteuerungsrecht an Abfindungszahlungen wie auch an Pensionen dem Ansässigkeitsstaat zuweist, schlüssiger als die österreichische Rechtsprechung. Weiters ist anzumerken, dass die Bezugnahme des VwGH auf die deutschen Gesetzesmaterialien methodisch nicht überzeugend ist. Im Rahmen einer völkerrechtlichen Auslegung sind nur jene Dokumente heranzuziehen, die die gemeinsame, übereinstimmende Auffassung beider Seiten wiedergeben. Gesetzesmaterialien, die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens bei der Umsetzung von einer Seite produziert wurden und aus denen nicht hervorgeht, ob dies auch dem Verständnis des Vertragspartners entspricht, sollten nicht beachtlich sein.

Im Erkenntnis des VwGH weitgehend ausgeblendet wurde das Schlussprotokoll zum DBA Deutschland, das den Anwendungsbereich des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland einschränkt und diese Bestimmung entschärft. Nach dem Protokoll besteht Einverständnis darüber, dass sich der Begriff „Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“, auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist. Im Schlussprotokoll wurde diese Entschärfung vorgenommen, um steuerliches Raubrittertum zu verhindern: Nur weil ein Staat keine Besteuerung vornimmt, soll nicht automatisch der andere Staat das Besteuerungsrecht erhalten und ausüben. Im DBA Deutschland wurde bewusst keine klassische Subject-to-Tax-Klausel verankert. Der VwGH scheint jedoch in seinem Erkenntnis diese Einschränkung des Schlussprotokolls nicht zu berücksichtigen.

Als letzter Punkt ist die Anwendung der Switch-over-Klausel iSd Art 28 DBA Deutschland näher zu beleuchten. Voraussetzung dafür ist, dass sich ein Konflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren regeln lässt. Im vorliegenden Fall erfolgte aber eine Vereinbarung in einem Konsultationsverfahren, die eine Lösung für den Konfliktfall bietet. Es könnte argumentiert werden, dass für den konkreten Fall keine Verständigungsvereinbarung vorliegt, doch hat es ein allgemeines Konsultationsverfahren gegeben. An den dort vereinbarten Lösungsweg konnte sich zwar eine der beiden Seiten – in diesem Fall Deutschland – aufgrund anderslautender Gerichtsurteile nicht halten. Das ändert aber nichts an dem Vorliegen einer Vereinbarung iSd Art 25 DBA Deutschland, durch die der Konflikt geregelt werden könnte.

**Nikolaus Zorn:** Gemäß der deutschen und der österreichischen Verfassung können völkerrechtliche Verträge nur dann Verbindlichkeit erlangen, wenn sie von den nationalen Parlamenten nach den in der jeweiligen Verfassung vorgesehenen Verfahren Zustimmung erlangen. Insofern können parlamentarische Materialien (in Deutschland: Gesetzesmaterialien zum Zustimmungsgesetz) zur Interpretation herangezogen wer-

den, wenn davon ausgegangen werden kann, dass sie die gemeinsame Überzeugung der beiden Staaten widerspiegeln.

Hinsichtlich der Switch-over-Klausel gab es zwar im konkreten Fall keine Verständigungsvereinbarung, aber eine allgemeine Konsultationsvereinbarung, die der VwGH in diesem Kontext als der Verständigungsvereinbarung gleichwertig erachtete. Durch diese Konsultationsvereinbarung, die das Besteuerungsrecht Deutschland zuwies, ließ sich der Konflikt aber nicht regeln, weil sich die deutschen Gerichte nicht an die Vereinbarung hielten. Dadurch trat eine Nichtbesteuerung ein.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Fraglich bleibt dennoch, wann genau die Nichtbesteuerung in Deutschland eintrat und ob die Wiederaufnahme iSd § 303 BAO nicht doch für zulässig erklärt hätte werden können. Es wäre wohl auch vertretbar gewesen, dass die Nichtbesteuerung bereits in jenem Zeitpunkt vorliegt, in dem es in Deutschland höchstgerichtlich abgesicherte Judikatur gibt und der Steuerpflichtige Beschwerde gegen die Besteuerung in Deutschland einlegt. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des BFH könnte in der Folge argumentiert werden, dass der Eintritt einer Nichtbesteuerung in Deutschland aufgrund der einschlägigen Judikate spätestens ab 2009 augenscheinlich war. Damit hätte auf diesen früheren Zeitpunkt abgestellt werden können. Ob eine Tatsache neu hervorgekommen ist, ist aus Sicht des Finanzamts zu beurteilen, wobei diesem nicht die Kenntnis sämtlicher ausländischer höchstgerichtlicher Judikatur zugemutet werden kann. Für das Finanzamt ist die Nichtbesteuerung in Deutschland tatsächlich erst durch das Erkenntnis des FG München hervorgekommen. Die Tatsache, dass die Nichtbesteuerung eintreten wird, bestand aber möglicherweise schon zuvor: Hätte der Steuerpflichtige in Deutschland kein Rechtsmittel erhoben, wäre die Abfindungszahlung zwar tatsächlich in Deutschland besteuert worden. Allerdings ist ab dem Zeitpunkt der Rechtsmittelerhebung in Deutschland eine Nichtbesteuerung aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur äußerst naheliegend. Daher könnte auch das Einbringen des Rechtsmittels als Zeitpunkt der Nichtbesteuerung gewertet werden. In der Folge hätte die Tatsache der Nichtbesteuerung in Deutschland bereits vor Bescheiderlassung bestanden und wäre erst danach neu hervorgekommen. Eine Wiederaufnahme wäre bei dieser Argumentation zulässig gewesen.

**Nikolaus Zorn:** Der Zeitpunkt, in dem die Nichtbesteuerung eintritt, wurde auch am VwGH viel diskutiert. Hierfür muss die Abfolge der Ereignisse genau betrachtet werden: Der österreichische Einkommensteuerbescheid wurde im Jänner 2009 erlassen. Fraglich ist nun, ob die Nichtbesteuerung bereits davor oder erst danach eingetreten ist. Vor 2009 existierte jedoch ein deutscher Einkommensteuerbescheid, der die Einkünfte als steuerpflichtig einstufte. Wenn die Einkünfte nach einem ausländischen Steuerbescheid steuerpflichtig sind, kann aber nicht von einer Nichtbesteuerung gesprochen werden. Schließlich wäre in Deutschland besteuert worden, hätte der Steuerpflichtige den Bescheid nicht bekämpft. Darüber hinaus ist auch im Zeitpunkt der Rechtsmittelerhebung noch nicht sicher, wie das FG entscheiden wird. Solange aber nicht feststeht, dass keine Besteuerung in Deutschland vorgenommen wird, kann Österreich das Besteuerungsrecht nicht zukommen. Der VwGH hat im konkreten Fall den Zeitpunkt des Eintritts der Nichtbesteuerung mit dem Ergehen der Entscheidung des FG gleichgesetzt.

**Michael Lang:** Die Konsequenzen dieser Rechtsprechung sind, dass dem Steuerpflichtigen wohl de facto ein Optionsrecht zukommt, in welchem Land die Besteuerung vorgenommen wird. Lässt er den deutschen Einkommensteuerbescheid in Rechtskraft erwachsen, wird die Zahlung in Deutschland besteuert. Wird in Deutschland Rechtsmittel gegen den Bescheid erhoben und der Bescheid erfolgreich bekämpft (vorausgesetzt, das FG folgt der Rechtsprechung des BFH), kommt das Besteuerungsrecht Österreich zu.

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App**

(28. Jahrgang 2018, Heft 1-12)

**EUR 286,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_ Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_ E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_ Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**