

32. Jahrgang / Jänner 2022 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Valentin Bendlinger

Die GloBE Model Rules der OECD

The OECD's GloBE Model Rules

Christian Knotzer

Die Auszahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“

Austrian Statutory Severance Payments

Florian Fiala / Mario Riedl

Wohnsitz – Mindestnutzung und Zweitwohnsitzverordnung

Domicile – Minimum Usage and Secondary Residence Ordinance

Martin Schaupper / Leopold Schurz / Stephanie Vorderegger

AIA-Ergänzungsersuchen und Selbstanzeige

AEOL Additional Requests and Self-Disclosures

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Christian Knotzer^{*)}

Die Auszahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern

AUSTRIAN STATUTORY SEVERANCE PAYMENTS MADE TO GERMAN-AUSTRIAN FRONTIER WORKERS

The question of the classification of severance payments under tax treaty law has been the subject of intense debate. Until now, however, little attention has been paid to the question of the treatment of severance payments to German-Austrian frontier workers (Art 15 para 6 tax treaty between Austria and Germany). Due to recent judgments by German courts as well as legislative changes in Germany, this issue is currently becoming more topical. In this article, *Christian Knotzer* focuses on the classification of Austrian statutory severance payments in tax treaty law and discusses the implications for German-Austrian frontier workers.

I. Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Abfindungen und Abfertigungen führt in grenzüberschreitenden Fällen immer wieder zu Zweifelsfragen. Insbesondere vor dem Hintergrund der zwischen dem BFH und dem VwGH bestehenden Auslegungsdifferenzen wurde die Frage der Zuordnung der Besteuerungsrechte im Rahmen des Art 15 DBA Deutschland in der Vergangenheit intensiv diskutiert.¹⁾ Wenig Beachtung fand in diesem Zusammenhang aber bisher die Frage der Behandlung einer Abfindungs- oder Abfertigungsauszahlung an deutsch-österreichische Grenzgänger iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland. Durch jüngere Judikatur deutscher Finanzgerichte und des BFH sowie gesetzliche Neuerungen in Deutschland (§ 50d Abs 12 dEStG) gewinnt dieses Thema derzeit jedoch an Aktualität.

Ziel dieses Beitrags ist es, die abkommensrechtliche Behandlung der Auszahlungsphase im Rahmen des Systems Abfertigung neu²⁾ zu beleuchten. Dabei wird zunächst die Frage nach der anwendbaren Verteilungsnorm beantwortet und folglich analysiert, welchen Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht an den Auszahlungen zukommt. Schließlich widmet sich der letzte Teil dieses Beitrags den Konsequenzen für deutsch-österreichische Grenzgänger.

II. Abkommensrechtliche Behandlung von Abfertigungen in der Auszahlungsphase

1. Anwendbare Verteilungsnorm

Abfindungs- und Abfertigungszahlungen werden im OECD-MA 2017 selbst nicht adressiert. Abhängig von der konkreten (gesetzlichen oder vertraglichen) Ausgestaltung

^{*)} Christian Knotzer, MSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies und Annika Streicher, LL.M.(WU) LL.B.(WU) B.A. herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ Siehe zB *Binder/Vock*, Bezüge anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses: Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2016, 288; *Dommes*, Die Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2010, 494; *Drummer/Fink/Miladinovic*, DBA-Auslegungsfragen bei der Vergütung von Arbeitnehmern und ähnlichen Einkünften in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2017, 232; *Miladinovic/Ramharter*, Besteuerung einer Abfindungszahlung des früheren deutschen Arbeitgebers an einen Steuerpflichtigen nach dem Zuzug nach Österreich, ecolex 2017, 808; *Miladinovic/Ramharter*, VwGH zur Besteuerung einer Abfindungszahlung aus einem deutschen Dienstverhältnis nach dem Zuzug nach Österreich – Materiellrechtliche Aspekte, ÖStZ 2017, 647; *Zorn*, VwGH: Abfindungszahlung nach Deutschland im DBA-Recht, RdW 2017, 270.

²⁾ Für einen Überblick zum System Abfertigung neu siehe *Knotzer*, Die Einzahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern, SWI 2021, 621 (621 ff).

des Abfindungs- oder Abfertigungssystems könnten unterschiedliche Verteilungsnormen in Betracht kommen. Dazu zählen insbesondere Art 15 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit), Art 18 (Ruhegehälter) oder – mangels Anwendbarkeit einer anderen Bestimmung – Art 21 OECD-MA (andere Einkünfte).³⁾

Nach überwiegender Ansicht der österreichischen und internationalen Literatur sind Abfindungszahlungen zum Ausgleich der durch die Auflösung des Arbeitsverhältnisses entstandenen Nachteile unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren.⁴⁾ Sie stellen (meist) eine nachträgliche Vergütung für eine aktive Arbeitsleistung⁵⁾ und daher „Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen [...] aus unselbständiger Arbeit“ dar. Der für die Subsumtion unter Art 15 OECD-MA notwendige Zusammenhang zu einer Arbeitsleistung⁶⁾ ist gegeben. Die (frühere) Arbeitsleistung bedingt iSd *Conditio-sine-qua-non*-Formel die Abfindungsauszahlung. Diese Ansicht findet sich auch im Kommentar zum OECD-MA⁷⁾ und entspricht der Rechtsprechung des VwGH⁸⁾ sowie des BFH.⁹⁾

Fraglich könnte sein, ob auch Auszahlungen iZm der Verfügung über die Abfertigung neu im Rahmen der Auszahlungsphase durch den Arbeitnehmer unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren sind. Zunächst ist zu konstatieren, dass die Begriffe „Abfindung“ und „Abfertigung“ in der einschlägigen deutschsprachigen Literatur zum Teil synonym verwendet werden¹⁰⁾ oder für beide Begriffe – ohne Unterscheidung – abkommensrechtlich die idente Rechtsfolge als anwendbar erachtet wird.¹¹⁾ Unabhängig von der konkret verwendeten Terminologie ist aber basierend auf dem gesetzlichen Rahmenwerk oder der vertraglichen Ausgestaltung ohnehin für jede (beendigungskausale) Zahlung eine Einzelfallanalyse notwendig, um zu beurteilen, ob diese unter Art 15 OECD-MA oder unter eine andere Verteilungsnorm fällt.¹²⁾ Die betrachtete Einkunft muss einen Zusammenhang zu einer Arbeitsleistung aufweisen, um als „Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen [...] aus unselbständiger Arbeit“ zu gelten. Der sachliche Anwendungsbereich des Art 15 OECD-MA ist dabei weit auszulegen: Einerseits stellt Art 15 OECD-MA im System der Art 15, 16, 17, 18 und 19 OECD-MA eine *lex generalis* und damit einen Aufgangtatbestand dar.¹³⁾ Andererseits ist der Anwendungsbereich nicht auf „Gehälter“ und

³⁾ Siehe etwa *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 251 (255); *Schmidjell-Dommes* bei *Drummer/Fink/Miladinovic*, SWI 2017, 232 (232); *Pfleger*, Abfertigungen im Internationalen Steuerrecht (1998) 107. Zur Abgrenzung zwischen Art 15 und Art 18 in Zweifelsfällen siehe auch Tz 6 OECD-MK zu Art 18 OECD-MA.

⁴⁾ Vgl *Dommes*, ÖStZ 2010, 494 (494); *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 56e; *De Broe* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 15 Rz 42; *Tumpell/Jahn*, Termination of employment, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, The OECD Model Convention and its Update 2014 (2015) 121 (133); *Binder/Vock*, SWI 2016, 288 (288); *Kofler/Rust*, Time and Distributive Rules in Tax Treaties, in *Haslehner/Kofler/Rust*, Time and Tax (2019) FN 7; anderer Ansicht *Prokisch*, Double tax conventions on taxation of workers, in *Moessner*, Taxation of workers in Europe (2010) 51 (53); *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 15 Rz 34; *Schuch/Stefaner* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 268.

⁵⁾ *Schuch/Stefaner* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 255.

⁶⁾ Vgl *De Broe* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 15 Rz 33.

⁷⁾ Siehe Tz 2.7 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.

⁸⁾ Siehe VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, der eine Abfindungszahlung unter Art 15 DBA Deutschland subsumierte. Vgl näher zu dem Erkenntnis *Miladinovic/Ramharter*, ecolex 2017, 808; *Miladinovic/Ramharter*, ÖStZ 2017, 647; *Zorn*, RdW 2017, 270. Siehe auch VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128, wo eine Gehaltsfortzahlung nach Kündigung bis zum Kündigungstermin auch unter Art 15 (DBA Schweiz) subsumiert wurde. Siehe kritisch dazu *Lang/Siller/Zolles*, Chapter 19: Austria: Termination Payments, in *Kemmeren/Smit/Essers/Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, Tax Treaty Case Law around the Globe 2016 (2017) 227 ff.

⁹⁾ Siehe zB BFH 2. 9. 2009, I R 90/08; 24. 7. 2013, I R 8/13.

¹⁰⁾ So zB offenbar *Dommes*, ÖStZ 2010, 494 ff.

¹¹⁾ So zB *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht (45. Lfg, 2021) Art 15 Rz 33.

¹²⁾ Siehe auch Tz 2.3 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.

¹³⁾ Vgl *Pistone* in *Global Tax Treaty Commentaries*, Art 15 Kap 6.1.2.

„Löhne“ beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf den nicht abschließenden Begriff der „ähnliche[n] Vergütungen“. ¹⁴⁾

Ein Zusammenhang zu einer Arbeitsleistung ist bei einer Auszahlung im Rahmen des Systems Abfertigung neu zweifellos gegeben. Das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses, in dem sich der Arbeitnehmer zur Erbringung einer unselbständigen Arbeitsleistung verpflichtet, ist eine unabdingbare Voraussetzung für die BV-Beitragspflicht des Arbeitgebers (§ 6 Abs 1 BMSVG) und damit letztlich auch für den Abfertigungsanspruch. Zudem ist Voraussetzung für die Subsumtion einer Einkunft unter Art 15 OECD-MA, dass ein Arbeitgeber vorliegt. ¹⁵⁾ Ein Arbeitgeber ist zweifellos auch notwendig, um ein Dienstverhältnis zu begründen, welches in den Anwendungsbereich des BMSVG fällt. ¹⁶⁾ Zudem orientiert sich auch die Höhe des Abfertigungsanspruchs an der Höhe des Entgelts (1,53 % des Entgelts gemäß § 6 Abs 1 BMSVG), das der Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft erhält. Die Höhe der Abfertigungsauszahlung hängt ebenso von der gesamten Dauer seiner unselbständigen Beschäftigung ab. Je länger der Arbeitnehmer in Österreich unselbständig beschäftigt ist, desto länger muss der Arbeitgeber auch BV-Beiträge leisten. Demnach dürfte außer Frage stehen, dass die Auszahlung im Rahmen des Systems Abfertigung neu unter den sachlichen Anwendungsbereich des Art 15 OECD-MA fallen kann.

Wie bei anderen beendigungskausalen Zahlungen stellen sich jedoch auch bei der Auszahlungsphase im Rahmen der Abfertigung neu Zweifelsfragen zur Abgrenzung zwischen Art 15 OECD-MA und Art 18 OECD-MA, der Verteilungsnorm für Ruhegehälter. ¹⁷⁾ Die korrekte abkommensrechtliche Einordnung der Auszahlung der Abfertigung neu ist dabei nicht augenscheinlich. Die abkommensrechtliche Behandlung der Auszahlung ist auch nicht an die Einordnung der BV-Beiträge (Einzahlungsphase) gekoppelt. ¹⁸⁾ Durch die multifunktionale Ausgestaltung des BMSVG ¹⁹⁾ können durchaus auch Argumente vorgebracht werden, die für eine Subsumtion der Abfertigungsauszahlung unter Art 18 OECD-MA (als *lex specialis* zu Art 15 OECD-MA) sprechen. Auch Art 18 OECD-MA setzt dem Wortlaut nach eine (frühere) unselbständige Arbeit voraus, die für die Auszahlung der Abfertigung – wie gerade dargestellt – eine Voraussetzung ist. Ebenso wie in Art 15 Abs 1 OECD-MA wird auch in Art 18 Abs 1 OECD-MA der sachliche Anwendungsbereich der Verteilungsnorm weit abgesteckt. Es sollen nämlich zu Ruhegehältern „ähnliche Vergütungen“ ebenfalls davon erfasst sein. ²⁰⁾ Dadurch können auch Einmalzahlungen unter Art 18 OECD-MA fallen. ²¹⁾ Nach herrschender Ansicht muss die betrachtete Einkunft (zumindest primär) den Charakter einer Versorgung im Ruhestand haben, um als Ruhegehalt oder ähnliche Vergütung zu gelten. ²²⁾ Dies ent-

¹⁴⁾ Vgl zB Prokisch in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 15 Rz 20.

¹⁵⁾ Siehe M. Lang/Zieseritsch, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 31 (46 f).

¹⁶⁾ Wenngleich jedoch festzuhalten ist, dass der Begriff des „Arbeitgebers“ in Art 15 OECD-MA abkommensautonom ausgelegt werden muss und sich daher nicht vollinhaltlich mit einem identen Begriff im österreichischen Rechtssystem decken wird.

¹⁷⁾ Pötgens, Income from International Private Employment (2007) 186.

¹⁸⁾ Vgl Ismer/Ruß in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 18 Rz 2; Hörtenhuber, Betriebliche Altersvorsorge durch Pensionskassen im nationalen und internationalen Steuerrecht (2020) 184. Für die abkommensrechtliche Einordnung der BV-Beiträge (Einzahlungsphase im Rahmen des Systems Abfertigung neu) siehe Knotzer, SWI 2021, 621 (621 ff).

¹⁹⁾ Siehe Knotzer, SWI 2021, 621 (623).

²⁰⁾ Vgl Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 18 Rz 25.

²¹⁾ Tz 5 OECD-MK zu Art 18 OECD-MA. Siehe auch zB Ismer/Ruß in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 18 Rz 19.

²²⁾ Siehe zB Portner, Versorgungsleistungen im Abkommensrecht, IStR 2015, 633 (634 f); Ismer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 18 Rz 19; Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 37 ff; Pötgens, Private Employment, 188; Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 18 Rz 17 f; Hörtenhuber, Betriebliche Altersvorsorge, 190; Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 361; Ismer, Ruhegehälter nach Art 18 OECD-MA: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, IStR 2011, 577 (578); anderer Ansicht

spricht auch der Ansicht des BFH²³⁾ und der österreichischen Verwaltungspraxis.²⁴⁾ Durch die multifunktionale Ausgestaltung des BMSVG könnte Auszahlungen im Rahmen des Systems Abfertigung neu ein solcher Versorgungscharakter durchaus attestiert werden. Das System Abfertigung neu kann – bei entsprechender Kombination aus Anspruchsberechtigung und Verfügungsmöglichkeit – nämlich auch der (zusätzlichen) Sicherung des Ruhestands dienen.²⁵⁾ Diese Funktion wird insbesondere durch § 14 Abs 4 BMSVG deutlich, der den Anspruchsberechtigten unter bestimmten Voraussetzungen eine Verfügungsmöglichkeit über die Abfertigung gewähren kann, obwohl diese nach den generellen Voraussetzungen des § 14 Abs 2 BMSVG noch gehemmt wäre („*absolutes Verfügungsrecht*“).²⁶⁾ Bei Erfüllen der in Z 1 bis 3 des § 14 Abs 4 BMSVG normierten Voraussetzungen steht dem Anwartschaftsberechtigten nämlich jedenfalls die Möglichkeit zur Verfügung über die Abfertigung zu. § 14 Abs 4 Z 1 BMSVG normiert zB, dass dem Arbeitnehmer ab Inanspruchnahme einer Eigenpension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung (oder gleichartiger Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten des EWR) jedenfalls – also ohne Beachtung der sonst verfügenshemmenden Tatbestände des § 14 Abs 2 BMSVG – eine Verfügungsmöglichkeit zustehen soll.²⁷⁾ Steht der Arbeitnehmer also in keinem Arbeitsverhältnis, kann er ab Inanspruchnahme einer Eigenpension jedenfalls über seine Abfertigung verfügen, auch wenn er zuvor zB selbst das Arbeitsverhältnis gekündigt hat.²⁸⁾ Auch kann der Anwartschaftsberechtigte im Rahmen der Verfügungsmöglichkeiten des § 17 Abs 1 BMSVG dazu optieren, die gesamte Abfertigung zB in eine Pensionszusatzversicherung oder in eine Pensionskasse zu überweisen (Z 4). Durch die steuerlichen Begleitmaßnahmen bei Einführung des BMVG (heute BMSVG) wurde sogar eine besondere Förderung für die Rentenauszahlung vorgesehen.²⁹⁾ Auch dies könnte auf eine Versorgungsfunktion im Ruhestand der Abfertigung neu hinweisen, die für eine Subsumtion unter Art 18 OECD-MA spricht.

Festzuhalten ist jedoch, dass die Umstände in § 14 Abs 4 BMSVG (also zB die Inanspruchnahme einer Eigenpension) zwar früher eine Verfügung über die Abfertigung bewirken können, als dies grundsätzlich nach § 14 BMSVG möglich wäre. Eine Voraussetzung für den Abfertigungsanspruch an sich sind indes nicht. Der Anspruch auf Abfertigung gegenüber der BV-Kasse setzt nämlich, neben der Qualifikation des Arbeitnehmers als „*Anwartschaftsberechtigter*“, lediglich die Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraus (§ 14 Abs 1 BMSVG). Ein „*Anwartschaftsberechtigter*“ ist gemäß § 3 Z 2 BMSVG „*der Arbeitnehmer, für den Beiträge nach §§ 6 oder 7 an die Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) zu leisten sind oder waren oder für den Übertragungsbeträge nach § 47 gezahlt wurden*“. Im Wesentlichen ist also im System Abfertigung neu neben der Verpflichtung des Arbeitgebers zur BV-Beitragsleistung nur die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses Voraussetzung zur Begründung des Abfertigungsanspruchs. Keine Voraussetzung für das Entstehen des Abfertigungsanspruchs ist hingegen die Beendigung jeglicher unselbständiger Tätigkeiten oder der Eintritt in den Ruhestand. Dem-

zB Schuch/Stefaner in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 262 ff; Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 287 (302).

²³⁾ Vgl etwa BFH 12. 10. 1978, I R 69/75, oder jünger auch BFH 24. 1. 2018, I R 49/16, Rn 23.

²⁴⁾ Vgl EAS 2715 vom 20. 4. 2006.

²⁵⁾ Siehe Knotzer, SWI 2021, 621 (623).

²⁶⁾ Födermayr, Verfügung über den Abfertigungsanspruch bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, in Drs, Abfertigungsrecht (2012) 103 (109 f).

²⁷⁾ Vgl auch Neubauer/Rath in Neubauer/Hofbauer/Rath/Choholka, BMSVG, § 14 Rz 65.

²⁸⁾ Nach § 14 Abs 2 Z 1 BMSVG würde dies die Verfügung über den Abfertigungsanspruch sonst hemmen.

²⁹⁾ Nach den Bestimmungen des § 67 Abs 3 EStG ist eine (begünstigte) Besteuerung der Abfertigung nur dann vorgesehen, wenn diese als Kapitalbetrag ausbezahlt wird (§ 17 Abs 1 Z 1 BMSVG). Erfolgt also zB eine Überweisung an eine Pensionszusatzversicherung (§ 17 Abs 1 Z 4 lit a BMSVG), unterliegen sowohl die Überweisung als auch die nachfolgende Rentenleistung keiner Besteuerung. Vgl dazu EIRV 1131 BlnR 22. GP, 66.

nach ist der Abfertigungsanspruch auch nicht an die Versorgung des Arbeitnehmers im Ruhestand geknüpft. Und selbst die Beendigung des Arbeitsverhältnisses spielt als Anspruchsvoraussetzung für die Auszahlung der Abfertigung neu keine allzu große Rolle. Konnte die Art der Beendigung im System Abfertigung alt noch anspruchvernichtend wirken,³⁰⁾ ist im BMSVG ein Verfall der einmal einbezahlten BV-Beiträge ausgeschlossen.³¹⁾ Selbst die Kündigung durch den Arbeitnehmer oder dessen selbstverschuldete Entlassung wirken zwar grundsätzlich verfügunghemmend, haben jedoch keinen Einfluss auf den Abfertigungsanspruch. Auch bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Tod des Arbeitnehmers verfällt der Abfertigungsanspruch nicht, sondern geht auf dessen nahe Familienangehörige über (§ 14 Abs 5 BMSVG). Demnach ist die Beitragsleistung gemäß §§ 6 oder 7 BMSVG, durch die der Arbeitnehmer zum Anwartschaftsberechtigten iSd § 3 Z 2 BMSVG wird, als zentrale Voraussetzung für den Abfertigungsanspruch zu sehen. Der Abfertigungsanspruch wird daher bereits im Zeitpunkt der Beitragsleistung des Arbeitgebers (anteilig) verdient.³²⁾ Aus der Gesetzessystematik wird also deutlich, dass die Versorgungsfunktion der Abfertigung neu gegenüber dem Entgeltcharakter deutlich in den Hintergrund rückt. Demnach ist eine Auszahlung im Rahmen des Systems Abfertigung neu unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren.

Letztlich könnte noch fraglich sein, ob diese abkommensrechtliche Einordnung auch dann gilt, wenn die Abfertigung nicht als Kapitalbetrag ausbezahlt wird (§ 17 Abs 1 Z 1 BMSVG), sondern darüber gemäß § 17 Abs 1 Z 4 BMSVG verfügt wird. § 17 Abs 1 Z 4 lit a BMSVG gewährt dem Anwartschaftsberechtigten die Möglichkeit, die Überweisung der gesamten Abfertigung an ein Versicherungsunternehmen, bei dem der Arbeitnehmer bereits Versicherter im Rahmen einer betrieblichen Kollektivversicherung ist, oder in eine Pensionszusatzversicherung zu verlangen. § 17 Abs 1 Z 4 lit b BMSVG sieht zusätzlich die Möglichkeit der Überweisung zB an eine Pensionskasse vor. Durch diese Verfügungsmöglichkeiten sollte die Schaffung einer zweiten Säule der Pensionsvorsorge gefördert werden.³³⁾

Auch wenn die oben genannten Verfügungsmöglichkeiten des § 17 Abs 1 Z 4 BMSVG zweifellos einen verstärkten Versorgungsscharakter im Ruhestand aufweisen, ändert dies nichts an der abkommensrechtlichen Qualifikation der Auszahlungsphase im System Abfertigung neu. Die Anspruchsvoraussetzungen für die Abfertigung werden nämlich durch die gewählte Verfügungsmöglichkeit nicht berührt. Nach § 14 Abs 1 BMSVG kommt es ausschließlich darauf an, ob ein Anwartschaftsberechtigter iSd § 3 Z 2 BMSVG vorliegt und ein Arbeitsverhältnis beendet wurde. Für den Abfertigungsanspruch ist also auch bei den oben genannten Verfügungsmöglichkeiten der (potenzielle) Versorgungscharakter der Auszahlungen irrelevant. Dafür spricht auch, dass der Auszahlungszeitpunkt sowie die konkreten Auszahlungsmodalitäten grundsätzlich keinen Einfluss auf die abkommensrechtliche Behandlung einer Einkunft haben sollten.³⁴⁾

Gute Gründe sprechen somit für eine Subsumtion der Verfügung über die Abfertigung unter Art 15 OECD-MA. Diese Ansicht dürfte auch der deutschen und österreichischen Verwaltungspraxis entsprechen. In einer Konsultationsvereinbarung aus dem Jahr

³⁰⁾ Nach § 23 Abs 7 AngG hat der Angestellte keinen Anspruch auf eine Abfertigung im System Abfertigung alt (vorbehaltlich des § 23a AngG), „wenn er ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt oder wenn ihn ein Verschulden an der vorzeitigen Entlassung trifft“.

³¹⁾ Vgl EriRV 1131 BlgNR 22. GP, 52: „Ein Verfall von einmal eingezahlten Abfertigungsbeiträgen ist im neuen Abfertigungsrecht ausgeschlossen.“ Siehe dazu auch Löschnigg, Abfertigung alt/neu und Beendigungsformen, in Drs, Abfertigungsrecht, 87 (87 f).

³²⁾ Zutreffend heben Neubauer/Rath den Entgeltcharakter der Abfertigung neu in den Vordergrund (siehe Neubauer/Rath in Neubauer/Hofbauer/Rath/Choholka, BMSVG, § 14 Rz 5).

³³⁾ Vgl Fördermayr in Drs, Abfertigungsrecht, 112.

³⁴⁾ Vgl auch Schuch/Stefaner in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 254; Portner, IStR 2015, 634 (635).

2010³⁵⁾ zwischen dem österreichischen und dem deutschen BMF zu „Fragen zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Artikel 15 des Abkommens“ wird explizit auch auf die Behandlung einer „gesetzliche[n] oder freiwillige[n] Abfertigung/Abfindung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ eingegangen (siehe näher sogleich).³⁶⁾ Dies lässt darauf schließen, dass auch die österreichischen und deutschen Finanzbehörden von einer Subsumtion von gesetzlichen Abfertigungszahlungen im Rahmen des Systems Abfertigung neu unter Art 15 OECD-MA ausgehen.³⁷⁾

Aufgrund der gleichgelagerten abkommensrechtlichen Behandlung von Abfindungen zum Ausgleich der durch die Auflösung des Arbeitsverhältnisses entstandenen Nachteile und Abfertigungsauszahlungen im Rahmen des BMSG werden die beiden Begriffe in weiterer Folge synonym verwendet.

2. Zuteilung der Besteuerungsrechte

Wenn in einem ersten Schritt festgestellt wurde, dass die fragliche Zahlung unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren ist, erfolgt im zweiten Schritt die Aufteilung der Besteuerungsrechte unter den Vertragsstaaten.³⁸⁾ Art 15 Abs 1 OECD-MA normiert zunächst im ersten Halbsatz ein ausschließliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Dieses Besteuerungsrecht wird jedoch bereits im zweiten Halbsatz des Art 15 Abs 1 OECD-MA durchbrochen und auch dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen.³⁹⁾ Die für die im Tätigkeitsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezogenen Vergütungen können – vorbehaltlich der 183-Tage-Regel des Art 15 Abs 2 OECD-MA – auch im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat hat diesfalls die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels des jeweiligen Abkommens zu vermeiden.

Für die Zuordnung der Einkünfte zum Tätigkeitsstaat gilt dabei nach herrschender Ansicht das Kausalitätsprinzip.⁴⁰⁾ Nur jene Einkünfte, die für eine Tätigkeit im Quellenstaat bezogen werden, dürfen von diesem auch besteuert werden.⁴¹⁾ Der VwGH spricht in diesem Kontext auch von der Notwendigkeit eines „besonderen Veranlassungszusammenhangs“, der zwischen der Vergütung und der bisher ausgeübten Tätigkeit vorliegen muss.⁴²⁾ Unerheblich ist dabei, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung die Zahlungen für die im Arbeitsausübungsstaat bezogenen Vergütungen geleistet werden.⁴³⁾

³⁵⁾ Siehe Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 13. 8. 2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA Deutschland, BMF-010221/3371-IV/4/2010.

³⁶⁾ Siehe Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2.

³⁷⁾ Für die österreichische Verwaltungspraxis siehe auch EAS 2263 vom 2. 4. 2003.

³⁸⁾ Vgl. De Broe in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 15 Rz 37. Zusätzliche Fragestellungen ergeben sich in weiterer Folge auch bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte der Höhe nach. Diese werden im vorliegenden Beitrag nicht adressiert. Siehe kritisch dazu zB Schuch/Stefaner in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 258 ff.

³⁹⁾ Vgl. Schilcher/Stefaner, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art 15 DBA Deutschland, SWI 2005, 5 (5).

⁴⁰⁾ Siehe zB Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 15 Rz 49, oder Ludwig, Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht, SWI 2013, 200.

⁴¹⁾ Vgl. zB Prokisch in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 15 Rz 62; Binder/Vock, SWI 2016, 288 (289).

⁴²⁾ Siehe VwGH 23. 2. 2017, 2014/15/0050, Rz 29. Das BFG hat unlängst – unter Hinweis auf einen fehlenden besonderen Veranlassungszusammenhang – entschieden, dass Schweizer Arbeitslosengeld nicht unter Art 15, sondern unter Art 21 DBA Schweiz fallen würde (BFG 11. 2. 2020, RV/4100436/2017; siehe dazu Nussbaumer, Leistungen der Schweizer Arbeitslosenversicherung stellen „andere Einkünfte“ iSd Art 21 DBA Schweiz dar, BFGjournal 2020, 210; kritisch zur BFG-Entscheidung Knotzer/Pacher, Schweizer Arbeitslosengeld nach dem DBA Schweiz, ecolex 2020, 736).

⁴³⁾ Siehe VwGH 23. 2. 2017, 2014/15/0050, Rz 28. Vgl. weiters Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht (45. Lfg, 2021) Art 15 Rz 31, Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 77. Zur Irrelevanz des Zahlungszeitpunkts siehe auch Tz 2.2 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.

Ob zwischen einer Abfertigungs- oder Abfindungszahlung und einer (vormals) im Tätigkeitsstaat nachgegangenen unselbständigen Beschäftigung ein derartiger ausreichender Zusammenhang besteht, ist strittig.⁴⁴⁾ Einerseits kann argumentiert werden, dass die frühere Tätigkeit im Tätigkeitsstaat gerade kausal für die Abfertigung ist und diesem daher ein Besteuerungsrecht zukommt. Andererseits kommt aber auch die Argumentation in Betracht, dass die Abfertigung für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt wird und daher nicht mit der früheren unselbständigen Tätigkeit kausal zusammenhängt.⁴⁵⁾ In Österreich haben sich sowohl das Schrifttum⁴⁶⁾ als auch das BMF⁴⁷⁾ ersterer Rechtsansicht angeschlossen. Auch der VwGH sieht zwischen einer Abfindungszahlung und einer zuvor im Tätigkeitsstaat ausgeübten unselbständigen Tätigkeit einen „*besonderen Veranlassungszusammenhang*“, der grundsätzlich den Tätigkeitsstaat berechtigt, eine Abfindung zu besteuern.⁴⁸⁾

Der BFH schloss sich in der Vergangenheit jedoch der Meinung an, Abfindungszahlungen würden gerade aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt. Zwischen der Tätigkeit im (ehemaligen) Tätigkeitsstaat und einer Abfindung bestehe nach dem BFH zwar ein „*Anlasszusammenhang*“, dieser reiche jedoch nicht aus, um dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zuzuteilen.⁴⁹⁾ Deshalb ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH gemäß Art 15 Abs 1 Halbsatz 1 des jeweiligen DBA allein der Ansässigkeitsstaat steuerungsberechtigt.⁵⁰⁾

Im Verhältnis Österreich – Deutschland konnten diese unterschiedlichen Rechtsansichten in der Vergangenheit bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmern zu Fällen der doppelten (Nicht-)Besteuerung führen.⁵¹⁾ Um derartigen unerwünschten Konsequenzen zu begegnen, haben sich das österreichische und das deutsche BMF im Jahr 2010 im Rahmen einer Konsultationsvereinbarung gemäß Art 25 DBA Deutschland zu „*Fragen der Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Artikel 15*“ auf das Kausalitätsprinzip bei Arbeitnehmern geeinigt.⁵²⁾ Dieser Konsultationsvereinbarung nach ist eine „*gesetzliche oder freiwillige Abfertigung/Abfindung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses*“ in jenem Staat der Besteuerung zu unterwerfen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit steuerungsberechtigt war.⁵³⁾ Diese Konsultationsvereinbarung mit Österreich ist für Deutschland kein Einzelfall. Auch mit der Schweiz, den Niederlanden, Belgien, Großbritannien und Luxemburg hat das dBMF Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen, in denen eine von der ständigen Rechtsprechung des BFH abweichende Auffassung vereinbart wurde.⁵⁴⁾ Derartige Vereinbarungen vermögen jedoch nicht die Auslegungskonflikte zu verhindern; der BFH sieht sich daran nämlich nicht gebunden.⁵⁵⁾ Daran ändert auch die Einführung der Ermächtigung des § 2 Abs 2

⁴⁴⁾ De Broe in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 15 Rz 49 ff mwN.

⁴⁵⁾ Näher zu den Möglichkeiten Binder/Vock, SWI 2016, 288 (289).

⁴⁶⁾ Siehe zB Dommès, Pensionen im Recht der DBA, 186 f; Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès, Internationales Steuerrecht (45. Lfg, 2021) Art 15 Rz 33, oder Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts³ (2017) 240.

⁴⁷⁾ Siehe zB EAS 2392 vom 9. 12. 2003.

⁴⁸⁾ Siehe VwGH 23. 2. 2017, 2014/15/0050.

⁴⁹⁾ Siehe zB BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; 2. 9. 2010, I R 90/08. Siehe auch Binder/Vock, SWI 2016, 288 (289 f).

⁵⁰⁾ Siehe auch Bendlinger, Auslandsentsendungen, 237; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 79.

⁵¹⁾ Siehe ausführlich Binder/Vock, SWI 2016, 288 (291 ff). Zur Lösung negativer Qualifikationskonflikte ist nach Rechtsprechung des VwGH (23. 2. 2017, 2014/15/0050) auf den Methodenwechsel des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland zurückzugreifen. Siehe auch Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2.

⁵²⁾ Siehe Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 1.

⁵³⁾ Siehe Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2.

⁵⁴⁾ Vgl Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 79a.

⁵⁵⁾ Siehe BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; 11. 11. 2009, I R 15/09 (jeweils zur Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz).

dAO⁵⁶⁾ im Jahr 2010 nichts.⁵⁷⁾ Auch eine auf dieser Basis getroffene (Konsultationsvereinbarungs-)Verordnung bindet zwar die deutsche Finanzverwaltung, nicht jedoch den BFH. Da – nach Ansicht des BFH – der Abkommenstext hinsichtlich der Zuordnung der Besteuerungsrechte von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keinen Spielraum zulässt, hielt er bis zuletzt an seiner ständigen Rechtsprechung fest und ordnet bei einer Art 15 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung dem Ansässigkeitsstaat (und nicht dem früheren Tätigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht an Abfindungen zu.⁵⁸⁾

Der deutsche Gesetzgeber hat auf die ständige Rechtsprechung des BFH und die daraus resultierenden Konsequenzen der bilateralen Abkommensanwendung wiederum mit der Einführung des § 50d Abs 12 dEStG reagiert.⁵⁹⁾ § 50d Abs 12 Satz 1 dEStG lautet: „*Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt.*“ Dies soll nach Satz 2 leg cit nur dann nicht gelten, wenn eine Abkommensbestimmung eines deutschen bilateralen DBA hinsichtlich Abfindungen eine abweichende Regelung trifft. Nach § 50d Abs 12 Satz 3 dEStG sollen schließlich § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 1 dEStG⁶⁰⁾ sowie Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs 2 Satz 1 dAO unberührt bleiben. Somit soll durch § 50d Abs 12 dEStG im Wege eines *treaty override*⁶¹⁾ wohl eine kausale Verbindung zwischen der vormals verrichteten Tätigkeit und der Abfindung fingiert werden.⁶²⁾ Ausweislich der Gesetzesmaterialien zur Einführung des § 50d Abs 12 dEStG soll das Besteuerungsrecht an Abfindungen seit 2017 also grundsätzlich dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat zugewiesen werden.⁶³⁾

Zumindest nach dem Wortlaut des § 50d Abs 12 dEStG könnte aber fraglich sein, ob diese Regelung tatsächlich eine „*generelle Besteuerung des früheren Tätigkeitsstaats*“⁶⁴⁾ anordnet. Aus dem Wortlaut ergibt sich nämlich lediglich, dass Abfindungen als „*für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt*“ fingiert werden. § 50d Abs 12 dEStG könnte also bei Abfindungen lediglich die Anwendung des Art 15 des jeweiligen DBA fingieren, ohne jedoch einem konkreten Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht zu erteilen. Da Art 15 zunächst dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit zuteilt (siehe oben), könnte

⁵⁶⁾ § 2 Abs 2 dAO enthält eine Ermächtigung für das dBMF „zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen“.

⁵⁷⁾ Vgl BFH 10. 6. 2015, I R 79/13 (ebenfalls zur Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz); vgl näher dazu Binder/Vock, SWI 2016, 288 (292 f); Bendlinger, Auslandsentsendungen, 237 f, oder Mroz/Schade, Abfindungen an Arbeitnehmer im Internationalen Steuerrecht – kein (Streit-)Ende in Sicht, IStR 2019, 207 (208 f).

⁵⁸⁾ Vgl BFH 10. 6. 2015, I R 79/13, Rn 21. Siehe dazu näher bei Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 79a.

⁵⁹⁾ Eingeführt durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2017. Siehe dazu ausführlich Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (207 ff); Ditz/Quilitzsch, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281 (290 ff); Wagner in Brandis/Heuermann, EStG (158. Lfg, 2021) § 50d Rz 144 ff.

⁶⁰⁾ § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 1 dEStG sieht einen Switch-over von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor, soweit der andere Vertragsstaat „die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können“.

⁶¹⁾ Siehe zB Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 79c; Hagemann/Steinbecke, Besteuerung einer Abfindungszahlung an Grenzgänger nach dem DBA Frankreich, IWB 2018, 906 (906); Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland – Schweiz (54. Lfg, 2021) Art 15 Rz 7.3.; Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (209) mwN.

⁶²⁾ Vgl auch Miladinovic/Ramharter, ÖStZ 2017, 647 (653); Bendlinger, Auslandsentsendungen, 243.

⁶³⁾ Gesetzesmaterialien zum Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vom 9. 9. 2016, BR-Drs 406/1/16, 27. Vgl auch Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (209). Siehe jedoch näher unter Pkt III.

⁶⁴⁾ BR-Drs 406/1/16, 27.

es auch bei Anwendung des § 50d Abs 12 dEStG bei der ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat bleiben. Nach Waser sollte dadurch dennoch nun ein Auslegungsgleichklang zwischen Österreich und Deutschland hergestellt sein.⁶⁵⁾

III. Konsequenzen für deutsch-österreichische Grenzgänger: Rechtsunsicherheit in der Auszahlungsphase

Der Frage, ob Abfertigungen in der Auszahlungsphase unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren sind, wurde bereits in Pkt II. nachgegangen. In weiterer Folge stellt sich bei Grenzgängern jedoch zusätzlich die Frage, wie die Besteuerungsrechte an derartigen Einkünften unter den Vertragsstaaten aufzuteilen sind.⁶⁶⁾ Die Konsultationsvereinbarungen zwischen dem deutschen und dem österreichischen BMF zu „*Fragen der Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Artikel 15*“ aus 2010⁶⁷⁾ und „*Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6*“ aus 2019⁶⁸⁾ gewähren in dieser Frage keine Orientierung: Erstere trifft nämlich keine spezifischen Aussagen darüber, wie mit Abfindungs- und Abfertigungszahlungen an Grenzgänger umzugehen ist. Letztere gibt zwar die abgestimmten Ergebnisse zu Fragen der Grenzgängerregelung wieder, geht dabei aber wiederum nicht auf Abfindungs- oder Abfertigungszahlungen ein. In weiterer Folge sollen einige Zweifelsfragen hinsichtlich Abfertigungszahlungen an Grenzgänger diskutiert werden.

Zunächst stellt sich die Frage, ob im Zeitpunkt der Abfertigungsauszahlung dem (vormaligen) Arbeitnehmer überhaupt noch der Status eines Grenzgängers zukommt. Dies ist vor dem Hintergrund der Voraussetzungen des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland wohl zu verneinen: Der Grenzgängerstatus setzt einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze und einen Arbeitsort im anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze sowie eine „*tägliche*“ Rückkehr⁶⁹⁾ vom Arbeitsort an den Wohnsitz voraus.⁷⁰⁾ Eine Verfügungsmöglichkeit über den Abfertigungsanspruch steht dem Arbeitnehmer aber erst dann zu, wenn ein Dienstverhältnis beendet wird (§ 14 Abs 3 BMSVG). Zumindest hinsichtlich des beendeten Dienstverhältnisses liegt damit kein Arbeitsort „*über der Grenze*“ mehr vor. Im Zeitpunkt der Verfügung über die Abfertigung besteht also zumindest jenes Dienstverhältnis nicht mehr, innerhalb welches die fraglichen BV-Beiträge an die BV-Kasse geleistet wurden, die überhaupt erst zum (anteiligen) Abfertigungsanspruch geführt haben. Daher wird im Zeitpunkt der Verfügung über den Abfertigungsanspruch wohl regelmäßig nicht mehr von einem Grenzgänger auszugehen sein.

Das führt zu der Frage, ob die Zuteilung des Besteuerungsrechts an der Abfertigung überhaupt davon abhängt, ob der Grenzgängerstatus (noch) aktiv ist.⁷¹⁾ Nach Auffas-

⁶⁵⁾ Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 15 Rz 75.

⁶⁶⁾ Da die Anwartschaftsberechtigung im System Abfertigung neu nicht verfällt und potenziell über das gesamte Erwerbsleben des Arbeitnehmers „verdient“ wird, können sich auch Zweifelsfragen bei zwischenzeitlichem Abschluss, bei Aufkündigung oder Änderungen beim heranzuziehenden DBA ergeben (zB Streichung oder Hinzufügung einer Grenzgängerbestimmung während der Einzahlungsphase). Derartige Fragen werden im vorliegenden Beitrag nicht behandelt. Grundsätzlich zu diesen Thematiken siehe Tenore, Timing Issues in the Application of Tax Treaties: Changes in the Applicable Treaty Law, in Haslehner/Kofler/Rust, Time and Tax, 45.

⁶⁷⁾ Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010.

⁶⁸⁾ Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. 8. 2000, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 2019/68. Siehe näher zu dieser Konsultationsvereinbarung Knotzer, SWI 2021, 621 (625).

⁶⁹⁾ Kritisch zur Voraussetzung der „*täglichen Rückkehr*“ siehe Lang, Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland – Österreich, SWI 2020, 331 (338 ff). Näher zu den Voraussetzungen, um als Grenzgänger im Sinne des DBA Deutschland zu gelten, zB Stefaner in Wassermeyer, DBA Österreich (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 14 ff.

⁷⁰⁾ Näher zur Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland siehe Knotzer, SWI 2021, 621 (623 ff).

⁷¹⁾ Vgl Hagemann/Steinecke, IWB 2018, 906 (910).

sung des VwGH ist dies wohl zu verneinen. Dieser hat bereits ausgesprochen, dass „die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich einzelner konkreter Zahlungen [...] nach kausalen Gesichtspunkten [...] erfolgt“. ⁷²⁾ Dabei soll es unerheblich sein, „zu welchem Zeitpunkt oder in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung einzelne Zahlungen für eine im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erfolgen“. ⁷³⁾ Auch hat der VwGH bereits entschieden, dass Abfindungen zum Ausgleich für durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehenden Nachteile einen besonderen Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit aufweisen und damit „den letzten Akt des Dienstverhältnisses“ ⁷⁴⁾ darstellen. Der VwGH entschied in der zitierten Rechtssache zwar nicht explizit zu einer Abfindung oder Abfertigung an einen Grenzgänger, die darin zum Ausdruck gebrachte Ansicht des VwGH sollte aber zu einer Zuordnung von beendigungskausalen Einkünften zum Grenzgänger-Dienstverhältnis führen. ⁷⁵⁾ Damit sollte das Besteuerungsrecht für die Abfertigung ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zukommen. Im Ausgangssachverhalt wäre dies Deutschland. Dieses Ergebnis würde auch in Einklang mit der in der Konsultationsvereinbarung zwischen dem deutschen und dem österreichischen BMF aus 2010 geäußerten Ansicht stehen, wonach Abfertigungen und Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in jenem Staat der Besteuerung unterliegen sollen, der auch die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuern durfte. ⁷⁶⁾ Durch die Zuordnung zum Grenzgänger-Dienstverhältnis ist es zudem unerheblich, ob der Einkünfteempfänger vor Auszahlung die Ansässigkeit wechselt.

Wird die Auffassung des BFH herangezogen, dürfte sich die Antwort zu der Frage, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht an einer von einem Grenzgänger bezogenen Abfertigung oder Abfindung zukommt, (derzeit) etwas diffiziler darstellen. Der BFH hat diese Frage in einem Urteil zu einem Grenzgänger iSd Art 15a DBA Deutschland – Schweiz im Jahr 2017 offen gelassen. ⁷⁷⁾ Von Wassermeyer wird dazu vertreten, dass zu den Einkünften aus der Grenzgängertätigkeit nicht nur der laufende Lohn, sondern (ua) auch Abfindungen zählen sollten. ⁷⁸⁾ Das FG Baden-Württemberg teilte diese Ansicht in einem Urteil aus dem Jahr 2018 ⁷⁹⁾ jedoch nicht: In diesem Fall ging es um einen Grenzgänger iSd Art 13 Abs 5 DBA Deutschland – Frankreich, dem im Jahr 2014 eine Abfindung ausgezahlt wurde. Der ständigen Rechtsprechung des BFH zu Abfindungszahlungen folgend ⁸⁰⁾ entschied das FG, dass die Grenzgängerbestimmung bei Abfindungen nicht greifen solle. Die Bestimmung setze nämlich eine aktive und laufende Tätigkeit, die im Grenzgebiet verrichtet wird, voraus. Es müsse eine zeitliche Kongruenz zwischen Tätigkeit und Zahlung vorliegen. Die sei bei einer Abfindung, die für das Ausscheiden aus einem Dienstverhältnis gezahlt wird, gerade nicht gegeben. Auch setze die „Regelung mit den Rückkehrtagen“ ein aktives Dienstverhältnis voraus und ergebe für eine vergangene Tätigkeit keinen Sinn. ⁸¹⁾

⁷²⁾ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 28.

⁷³⁾ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 28.

⁷⁴⁾ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 29.

⁷⁵⁾ In diesem Sinne etwa auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht (45. Lfg, 2021) Art 15 Rz 185 und EAS 1207 vom 19. 1. 1998. Siehe allgemein auch Dürschmidt in Vogel/Lehner, DBA⁷, Vor Art 6 bis 22 Rz 8 und 8d.

⁷⁶⁾ Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2.

⁷⁷⁾ BFH 17. 5. 2017, X R 10/15. Vgl dazu Apitz, Spezialeinlage in schweizerische Pensionskasse zum Ausgleich von Rentenminderungen wegen vorzeitigen Ruhestandes, EStB 2017, 468, oder die Entscheidungsbesprechung von Förster in HFR 2017, 1093.

⁷⁸⁾ Wassermeyer, Grenzgängerregelungen im Abkommensrecht im Lichte der Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte, SWI 2015, 521 (525).

⁷⁹⁾ FG Baden-Württemberg 16. 1. 2018, 6 K 1405/15, EFG 2018, 1470 (Karl); Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (216 f); Hagemann/Steinecke, IWB 2018, 906.

⁸⁰⁾ Siehe näher Pkt II.

⁸¹⁾ FG Baden-Württemberg 16. 1. 2018, 6 K 1405/15, Rn 49 f. Nach dem FG Baden-Württemberg macht es im Übrigen keinen Unterschied, ob der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindung bereits bei einem anderen Arbeitgeber im ehemaligen Tätigkeitsort unselbstständig beschäftigt ist und

Folgt man dieser Rechtsansicht und überträgt sie auf das DBA Deutschland,⁸²⁾ hätte dies zur Folge, dass die Anordnung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland auf die Abfertigungszahlung nicht (mehr) anwendbar wäre. Es müsste nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland beurteilt werden, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht an der Abfertigung zusteht. Nach der bis zuletzt in der ständigen Rechtsprechung des BFH⁸³⁾ vertretenen Ansicht wäre dies aufgrund des bloßen Anlasszusammenhangs zur unselbstständigen Tätigkeit ausschließlich der Ansässigkeitsstaat des (ehemaligen) Grenzgängers.⁸⁴⁾ Schließt man sich der bisher vom BFH vertretenen Ansicht an, hätte die Frage, ob die Abfertigung unter die Grenzgängerbestimmung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland oder unter eine Art 15 Abs 1 OECD-MA nachempfundene Verteilungsnorm fällt, auf Ebene der Rechtsfolge zunächst also keine Relevanz: In beiden Fällen wäre nämlich allein der Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung berechtigt.⁸⁵⁾ Dies gilt jedoch nur, sofern der ehemalige Grenzgänger seine Ansässigkeit nach Beendigung des Grenzgänger-Dienstverhältnisses, aber noch vor Verfügung über die Abfertigung nicht wechselt. Bei Ansässigkeitswechsel dürfte nämlich – bei Verneinung einer Zuordnung der Abfindung zum Grenzgänger-Dienstverhältnis – ausschließlich der neue Ansässigkeitsstaat die Abfindung besteuern.⁸⁶⁾

Die Revision an den BFH wurde vom FG Baden-Württemberg zugelassen, da die behandelten Rechtsfragen in der Literatur umstritten und bislang noch nicht höchststrichterlich entschieden wurden.⁸⁷⁾ Die Revision wurde allerdings nicht erhoben, weshalb auch in näherer Zukunft nicht mit einem Urteil des BFH zu der Rechtsfrage zu rechnen ist. Auf Basis der bisher vertretenen Ansicht des BFH zur abkommensrechtlichen Beurteilung von Abfindungszahlungen wäre jedoch davon auszugehen, dass dieser das Besteuerungsrecht gemäß Art 15 Abs 1 des jeweiligen DBA dem Ansässigkeitsstaat zuteilen würde.

Durch Einführung des § 50d Abs 12 dEStG hat sich die geltende Rechtslage in Deutschland jedoch im Jahr 2017 geändert.⁸⁸⁾ Die Anwendung des § 50d Abs 12 Satz 1 dEStG auf Abfindungen an Grenzgänger iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland lässt (zumindest) zwei Interpretationen zu:

- Einerseits wäre denkbar, dass durch Anwendung der Bestimmung die Abfertigung oder Abfindung nun dem (inzwischen beendeten) Grenzgänger-Dienstverhältnis zuordenbar ist. Dies hätte zur Folge, dass jener Staat besteuernsberechtigt ist, der auch hinsichtlich der laufenden Einkünfte besteuernsberechtigt war.⁸⁹⁾ Das wäre gemäß Art 15 Abs 6 iVm Art 21 Abs 1 DBA Deutschland jener Staat, in dem der Grenzgänger bei Bezug der laufenden Einkünfte ansässig war. Dies dürfte auch der Ansicht des

auf ihn unter Umständen die Grenzgängerregelung (wieder) Anwendung findet. Nur die Abfindungen sind nicht der Grenzgängertätigkeit zuzurechnen. Die innerhalb des neuen Dienstverhältnisses bezogenen Vergütungen fallen hingegen wieder darunter (siehe Rn 51 f).

⁸²⁾ Die Grenzgängerbestimmungen der DBA zwischen Deutschland und Frankreich und Österreich und Deutschland unterscheiden sich zwar insofern, als Art 13 Abs 5 DBA Deutschland – Frankreich eine positive Verteilungsnorm für die Einkünfte des Grenzgängers enthält (Ansässigkeitsstaat). Dies entspricht aber im Ergebnis auch Art 15 Abs 6 iVm Art 21 Abs 1 DBA Deutschland. Dies muss daher für die hier behandelte Frage, nämlich ob eine Abfindung unter die Grenzgängerbestimmung fällt, unerheblich sein.

⁸³⁾ Siehe Pkt II.2.

⁸⁴⁾ Zum Einfluss der neuen Rechtslage (§ 50d Abs 12 dEStG) siehe sogleich.

⁸⁵⁾ Siehe auch *Hagemann/Steinecke*, IWB 2018, 906 (911).

⁸⁶⁾ Vorausgesetzt, dass das DBA zwischen dem neuen Ansässigkeitsstaat und dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat zu Art 15 OECD-MA ähnliche Regelungen enthält. In diesem Sinne wohl auch *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (154. Lfg, 2021) Art 15 Rz 49.

⁸⁷⁾ FG Baden-Württemberg 16. 1. 2018, 6 K 1405/15, Rn 64.

⁸⁸⁾ Siehe näher zu § 50d Abs 12 dEStG bereits Pkt II.2.

⁸⁹⁾ So etwa auch *Kempermann* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, DBA Deutschland – Schweiz (56. Lfg, 2021) Art 15a Rz 15.3. zur Grenzgängerbestimmung im DBA Deutschland – Schweiz.

dBMF entsprechen⁹⁰⁾ und wäre im Einklang mit der deutsch-österreichischen Konsultationsvereinbarung aus 2010.⁹¹⁾ Die Besteuerung der Abfertigung oder Abfindung im Ansässigkeitsstaat würde auch dem Sinn und Zweck der Grenzgängerbestimmung, nämlich Gleichstellung des Grenzgängers mit seinen Nachbarn, entsprechen.

- Andererseits wäre aber auch denkbar, dass die Anwendung des § 50d Abs 12 dEStG dazu führen soll, dass immer der (ehemalige) Tätigkeitsstaat steuerungsberechtigt ist.⁹²⁾ Dafür könnten die in den Materialien zum Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz getroffenen Ausführungen sprechen: „Durch die vorgesehene Anfügung von § 50d Abs 12 EStG wird für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, eine generelle Besteuerung des früheren Tätigkeitsstaates geregelt.“⁹³⁾ Ob diese sehr umfassende Aussage jedoch jedenfalls und insbesondere in Grenzgänger-Sachverhalten zutrifft, kann aus mehreren Gründen bezweifelt werden: Zunächst könnte bereits aufgrund des Wortlauts des § 50d Abs 12 dEStG fraglich sein, ob diese Bestimmung dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat überhaupt ein Besteuerungsrecht an den Abfindungen zuordnet.⁹⁴⁾ Weiters ist ja der Tätigkeitsstaat auch bei den laufenden Einkünften des Arbeitnehmers, der kein Grenzgänger ist, durch Art 15 OECD-MA nicht jedenfalls steuerungsberechtigt. Sind zB die Voraussetzungen des Art 15 Abs 2 OECD-MA (183-Tage-Regel) erfüllt oder besteht zwischen den Bezügen und der Arbeitsleistung im Tätigkeitsstaat kein ausreichender Veranlassungszusammenhang, wäre hinsichtlich der laufenden Einkünfte nur der Ansässigkeitsstaat steuerungsberechtigt. Dabei wäre es aus systematischer Sicht unverständlich, wenn lediglich die Abfindung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses im Tätigkeitsstaat zu besteuern wäre. Darüber hinaus würde eine derartige Auslegung auch bei Grenzgängern zu systematischen Inkonsistenzen führen: Der Tätigkeitsstaat wäre nämlich – unter der Annahme der unveränderten Beibehaltung des Grenzgänger-Status bis zur Auszahlung der Abfindung – hinsichtlich der laufenden Einkünfte des Grenzgängers nie steuerungsberechtigt. Dies ist nach der Grenzgängerregelung nämlich ausschließlich der Ansässigkeitsstaat.⁹⁵⁾ Nur hinsichtlich der Abfindung – bei deren Auszahlung eine aktive Tätigkeit innerhalb des (ehemaligen) Tätigkeitsstaats ja gerade nicht mehr vorliegt – soll nach dieser Ansicht dann (erstmalig) der Tätigkeitsstaat steuerungsberechtigt sein.⁹⁶⁾ Auch würde eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat dem Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung zuwiderlaufen, da dadurch eine Gleichstellung des Grenzgängers mit seinen Nachbarn gerade nicht erreicht wird.⁹⁷⁾ Zuletzt stünde dieses Auslegungsergebnis auch im Widerspruch zur deutsch-österreichischen Konsultationsvereinbarung aus 2010. Diese bringt – wie bereits dargestellt – das Verhandlungsergebnis der Finanzbehörden zum Ausdruck, wonach jener Vertragsstaat bei Abfertigungen und Abfindungen steuerungsberechtigt sein soll, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit steuerungsberechtigt war.⁹⁸⁾ Zwar normiert § 50d Abs 12 Satz 3

⁹⁰⁾ Siehe dBMF-Schreiben vom 3. 5. 2018, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027 (geändert durch dBMF-Schreiben vom 22. 4. 2020, IV B 2 – S 1300/08/10027-01). Siehe dazu auch Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3. 5. 2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, DStR 2018, 1889. In Rz 233 dieses Schreibens wird ausgeführt: „Bei Grenzgängern [...] erfolgt die Besteuerung der Abfindung im Ansässigkeitsstaat, soweit der Vergütungsempfänger während seines aktiven Berufslebens mit seinen laufenden Einkünften als Grenzgänger dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates unterlag.“

⁹¹⁾ Siehe Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2. Zum selben Ergebnis – allerdings mit abweichender Begründung – gelangen auch Hagemann/Steinecke, IWB 2018, 906 (906 ff).

⁹²⁾ So offenbar Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (218).

⁹³⁾ BR-Drs 406/1/16, 27.

⁹⁴⁾ Siehe dazu bereits Pkt II.2.

⁹⁵⁾ Siehe Knotzer, SWI 2021, 621 (623 ff).

⁹⁶⁾ Vgl auch Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (217 f); Hagemann/Steinecke, IWB 2018, 906 (911 f).

⁹⁷⁾ Vgl auch Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (218).

⁹⁸⁾ Erlass des BMF vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010, 2.

dEStG, dass Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs 2 Satz 1 dAO unberührt bleiben sollen.⁹⁹⁾ Auch sieht das dBMF durch diesen Verweis die „Grundsätze der jeweils einschlägigen Rechtsverordnung ab 1. 1. 2017 wieder uneingeschränkt“ anwendbar.¹⁰⁰⁾ Dies hätte zur Folge, dass aufgrund der Konsultationsvereinbarung 2010 das Besteuerungsrecht auch bei dieser Interpretation des § 50d Abs 12 dEStG dem Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zukommt. Ob der Aussage des dBMF in dieser Generalität (uneingeschränkte Anwendbarkeit) zugestimmt werden kann, wird in der deutschen Literatur – unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH – jedoch kritisch kommentiert.¹⁰¹⁾

Aufgrund der dargestellten Argumente ist ersterer Auslegungsvariante der Vorzug zu geben. Damit bliebe es auch bei Zahlung der Abfertigung beim Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats, der auch hinsichtlich der laufenden Bezüge des Grenzgängers steuerungsberechtigt war. Daran sollte sich auch dann nichts ändern, wenn der (ehemalige) Grenzgänger seine Ansässigkeit vor Auszahlung der Abfertigung ändert. Die Abfertigung ist nämlich kausal mit dem Grenzgänger-Dienstverhältnis verknüpft und sollte daher auch in diesen Fällen im (ehemaligen) Ansässigkeitsstaat zu besteuern sein. Ist der Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers (wie im Ausgangssachverhalt) Deutschland, kommt also das Besteuerungsrecht an der ausgezahlten Abfertigung – wie bereits an den laufenden BV-Beiträgen¹⁰²⁾ – des deutsch-österreichischen Grenzgängers ausschließlich Deutschland zu. Da in Deutschland bereits die BV-Beiträge des Arbeitnehmers zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, sollte die spätere Auszahlung der Abfertigung (systemkonform) – zumindest in der Höhe der eingezahlten BV-Beiträge – keine erneute Besteuerung auslösen.¹⁰³⁾

IV. Conclusio

Wie gezeigt werden konnte, sind Zahlungen im Rahmen der Auszahlungsphase, also wenn der Arbeitnehmer über seinen Abfertigungsanspruch verfügen kann, unter Art 15 DBA Deutschland zu subsumieren. In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, welchen Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht zukommt. Der VwGH hat hierzu bereits entschieden, dass eine Abfindung einen besonderen Veranlassungszusammenhang zu der vormals im Tätigkeitsstaat ausgeübten Beschäftigung aufweist und „den letzten Akt des Dienstverhältnisses“¹⁰⁴⁾ darstellt. Zwar betraf das Erkenntnis des VwGH keinen Grenzgänger und auch keine Auszahlungen im Rahmen der Abfertigung neu, dennoch lassen die Ausführungen des VwGH darauf schließen, dass eine Abfindung oder Abfertigung auch einen besonderen Veranlassungszusammenhang zu einem Grenzgänger-Dienstverhältnis aufweist. Konsequenterweise müsste auch – wie bei den laufenden BV-Beiträgen – allein der Ansässigkeitsstaat steuerungsberechtigt sein.

Die abkommensrechtliche Einordnung einer von einem (ehemaligen) Grenzgänger bezogenen Abfertigung oder Abfindung stellt sich in Deutschland (derzeit) etwas diffiziler dar. So entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BFH, das Besteuerungsrecht an Abfindungen aufgrund des bloßen Anlasszusammenhangs zu einer Beschäftigung im Tätigkeitsstaat grundsätzlich gemäß Art 15 Abs 1 des jeweiligen DBA dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen. Im Lichte dieser ständigen Rechtsprechung des BFH ist das

⁹⁹⁾ Bei den von Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarungen handelt es sich um Rechtsverordnungen iSd § 2 Abs 2 dAO (für die Konsultationsvereinbarung zwischen dem deutschen und dem österreichischen BMF aus dem Jahr 2010 siehe dBGBI 2010, 2185).

¹⁰⁰⁾ Siehe dBMF-Schreiben vom 3. 5. 2018, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz 230.

¹⁰¹⁾ Siehe zB Mroz/Schade, IStR 2019, 207 (212 ff); Wagner in Brandis/Heuermann, EStG (158. Lfg, 2021) § 50d Rz 149.

¹⁰²⁾ Siehe Knotzer, SWI 2021, 621.

¹⁰³⁾ Vgl Spies/Knotzer, Beiträge des österreichischen Arbeitgebers an eine österreichische betriebliche Vorsorgekasse als Arbeitslohn, ISR 2020, 352 (355). Zum Grundsatz der Einmalbesteuerung siehe BVerG 14. 10. 2010, 2 BvR 367/07, Rz 10. Siehe auch zB BFH 15. 11. 2007, VI R 30/04.

¹⁰⁴⁾ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 29.

Urteil des FG Baden-Württemberg¹⁰⁵) als konsequent anzusehen: Wenn eine Abfindung keinen ausreichenden Zusammenhang zu einem ehemaligen Dienstverhältnis aufweist, kann dies auch bei einem Grenzgänger nicht anders sein. Zwar hätte die Frage nach der Anwendbarkeit des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland oder der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland auf Ebene der Rechtsfolge vermeintlich keine Auswirkungen, da in beiden Fällen ausschließlich der Ansässigkeitsstaat steuerungsberechtigt ist. Verlegt der Grenzgänger jedoch vor Auszahlung der Abfertigung seine Ansässigkeit, dürfte nur nach Art 15 Abs 1 des einschlägigen DBA der neue Ansässigkeitsstaat die Auszahlungen besteuern.

Mit der Einführung des § 50d Abs 12 dEStG wollte der deutsche Gesetzgeber wohl eine Verknüpfung zwischen der Abfindungszahlung und einer früheren Beschäftigung für abkommensrechtliche Zwecke fingieren. Dabei ist zunächst fraglich, ob diese Zielsetzung überhaupt erreicht wurde, denn der Wortlaut enthält keine Anordnung, welchen Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung zukommen soll. Wie diese Regelung im Zusammenspiel mit einer in einem DBA normierten Grenzgängerregelung zu interpretieren ist, bleibt ebenfalls offen: Einerseits könnte argumentiert werden, dass in einem Grenzgänger-Sachverhalt die Abfindung nun kausal mit dem (ehemaligen) Grenzgänger-Dienstverhältnis verknüpft werden soll. Diesfalls dürfte nur der Ansässigkeitsstaat (im Ausgangssachverhalt also Deutschland) besteuern. Dies würde nicht nur im Einklang mit der deutsch-österreichischen Konsultationsvereinbarung aus 2010 stehen, sondern sollte auch der oben dargestellten Sichtweise des VwGH entsprechen. Eine alternative Auslegung könnte jedoch darin liegen, § 50d Abs 12 dEStG als generelle Anordnung zu verstehen, dem (ehemaligen) Tätigkeitsstaat des Grenzgängers das Besteuerungsrecht an der Abfertigung oder Abfindung zuzuweisen (im Ausgangssachverhalt also Österreich). In diese Richtung würden die in den Materialien zum Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz getätigten Aussagen deuten.¹⁰⁶) Vor dem Hintergrund systematischer und teleologischer Überlegungen wäre eine derart weitgehende Interpretation jedoch abzulehnen.

¹⁰⁵) FG Baden-Württemberg 16. 1. 2018, 6 K 1405/15.

¹⁰⁶) BR-Drs 406/1/16, 27: „Durch die vorgesehene Anfügung von § 50d Abs 12 EStG wird für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, eine generelle Besteuerung des früheren Tätigkeitsstaates geregelt.“

Kommission schlägt EU-Eigenmittel der nächsten Generation vor

Quelle: Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 22. 12. 2021, IP/21/7025.

Die Kommission hat die Einführung des EU-Eigenmittelsystems der nächsten Generation vorgeschlagen, in dem sie drei neue Einnahmequellen vorsieht. Die erste stützt sich auf Einnahmen aus dem Emissionshandel (EHS), die zweite auf die Ressourcen, die durch das vorgeschlagene CO₂-Grenzausgleichssystem der EU generiert werden, und die dritte auf den Anteil der Residualgewinne multinationaler Unternehmen, die im Rahmen der jüngsten OECD/G20-Vereinbarung über eine Neuzuweisung von Besteuerungsrechten („erste Säule“) den EU-Mitgliedstaaten neu zugewiesen werden. Nach einer Anlaufphase dürften diese neuen Einnahmequellen dem EU-Haushalt in den Jahren 2026 bis 2030 jährlich durchschnittlich bis zu 17 Mrd Euro einbringen.

Die vorgeschlagenen neuen Eigenmittel werden dazu beitragen, die von der EU zur Finanzierung der Zuschusskomponente von NextGenerationEU aufgenommenen Mittel zurückzuzahlen. Aus den neuen Eigenmitteln sollte auch der Klima-Sozialfonds finanziert werden.

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang | Stefan Menhofer

Linde
www.lindeverlag.at

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS
EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen,
BMF-Auskünfte

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2022
(32. Jahrgang 2022, Heft 1-12)

- ☐ Ex. Print EUR 335,-
☐ Ex. Digital light (1 Nutzer) EUR 345,-
☐ Ex. Digital (3 Nutzer) EUR 374,-
☐ Ex. Print & Digital EUR 379,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

☐ Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at/swi | fachzeitschriften@lindeverlag.at | Tel 01 24 630