

32. Jahrgang / August 2022 / Nr. 8

# SWI

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

**Linde**  
www.lindeverlag.at

Katharina Daxkobler

**Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung**

*Withholding Taxation in the Case of Personnel Leasing Fees*

Theres Neumüller

**Sozialversicherungsbeiträge für ausländische Einkünfte**

*Social Security Payments Relating to Foreign Income*

Theresa Gessl / Christian Knotzer

**Grenzüberschreitendes Arbeitslosengeld**

*Cross-Border Unemployment Benefits*

Stefan Bendlinger

**KESt-Entlastung bei Dividenden an eine zypriotische Holding?**

*Withholding Tax Relief for Dividends Paid to a Cypriot Holding?*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

**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 Abbestelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://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 Abpreisen 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](http://www.lindeverlag.at/swi) | [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at) | Tel 01 24 630

Theresa Gessl / Christian Knotzer\*)

## SWI-Jahrestagung: Grenzüberschreitendes Arbeitslosengeld

### SWI CONFERENCE: CROSS-BORDER UNEMPLOYMENT BENEFITS

On November 18<sup>th</sup>, 2021, the 16<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 Beschwerdeführer hatte in Österreich ein Einfamilienhaus und seinen Hauptwohnsitz.<sup>2)</sup> Zudem hatte er persönliche Beziehungen in Österreich, da seine Kinder und die von ihm geschiedene Kindesmutter in Österreich wohnhaft waren. Er besaß in Österreich auch einen PKW. In den streitgegenständlichen Jahren 2014 und 2015 hielt er sich hauptsächlich in der Schweiz auf und verbrachte nur wenige Tage in Österreich. Die Tage in Österreich nutzte der Beschwerdeführer, um seine Kinder zu besuchen. Unstrittig war, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat des Beschwerdeführers iSd DBA Schweiz war. In den streitgegenständlichen Jahren bezog der Beschwerdeführer einerseits Arbeitnehmereinkünfte – er war als Bauarbeiter in der Schweiz tätig – und andererseits auch Arbeitslosengeld aus einer kantonalen Arbeitslosenkasse in der Schweiz. Sowohl auf den Arbeitnehmerlohn als auch auf das Arbeitslosengeld wurde in der Schweiz Quellensteuer einbehalten. Unstrittig war die Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte: Da der Beschwerdeführer in Österreich ansässig war und in der Schweiz für einen Schweizer Arbeitgeber tätig wurde, sind die Schweizer Arbeitnehmereinkünfte in der Schweiz zu besteuern und die Schweizer Steuer in Österreich anzurechnen. Strittig war im vorliegenden Sachverhalt, unter welche Verteilungsnorm das Arbeitslosengeld nach dem DBA Schweiz fällt.

Der Anwendungsbereich von Art 15 DBA Schweiz erstreckt sich auf „*Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus selbstständiger Arbeit bezieht*“. Sollte das Schweizer Arbeitslosengeld nicht in den Anwendungsbereich des Art 15 DBA Schweiz fallen, so könnte Art 21 DBA Schweiz zur Anwendung gelangen. Art 21 DBA Schweiz erfasst alle Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den anderen Verteilungsnormen nicht ausdrück-

\*) Theresa Gessl, LL.B. (WU), ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Christian Knotzer, MSc (WU), BSc ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 18. 11. 2021 fand zum sechzehnten 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 StB Mag. Gerald Gahlleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, Präs. i. R. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) BFG 11. 2. 2020, RV/4100436/2017. Siehe näher zu dem Erkenntnis auch Knotzer/Pacher, Schweizer Arbeitslosengeld nach dem DBA Schweiz, *ecolex* 2020, 736; Nussbaumer, Leistungen der Schweizer Arbeitslosenversicherung stellen „andere Einkünfte“ iSd Art 21 DBA Schweiz dar, *BFGjournal* 2020, 210; Beiser, Doppelbesteuerung von Schweizer Arbeitslosengeld bei in Österreich ansässigen Arbeitnehmern? *SWI* 2020, 416.

lich erwähnt werden. Art 21 DBA Schweiz ist daher als Auffangklausel anzusehen. Es stellte sich nun die Frage, ob das Schweizer Arbeitslosengeld unter den Begriff „Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen“ subsumierbar ist und damit Art 15 DBA Schweiz zur Anwendung kommt. Die Abgrenzung der Verteilungsnormen spielt für das Besteuerungsrecht eine wesentliche Rolle, weil im Falle der Anwendung des Art 15 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht in der Schweiz liegt, wobei im Falle der Anwendung des Art 21 DBA Schweiz ausschließlich Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Zudem würde bei Anwendung von Art 21 DBA Schweiz keine Anrechnung der Schweizer Quellensteuer in Österreich erfolgen.

Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung<sup>3)</sup> zu Art 15 DBA Schweiz ausgeführt, dass bei unselbständigen Einkünften das Kausalitätsprinzip zur Anwendung kommt. Es muss demnach ein besonderer Veranlassungszusammenhang zwischen einer Zahlung und einer ausgeübten Tätigkeit vorliegen, damit diese Zahlung als Dienstnehmereinkünfte qualifiziert werden kann. Nur dann kann diese Zahlung unter Art 15 DBA Schweiz subsumiert werden. Bei Gehaltsfortzahlungen nach Dienstfreistellung<sup>4)</sup> und Abfindungen<sup>5)</sup> bejahte der VwGH bereits den Zusammenhang zur bisherigen Tätigkeit. Dem vormaligen Tätigkeitsstaat kommt in diesen Fällen ein Besteuerungsrecht zu.

Im vorliegenden Sachverhalt hat das BFG zwischen dem Arbeitslosengeld und der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit keinen Veranlassungszusammenhang gesehen. Einerseits wurden diese Zahlungen für eine Untätigkeit des Beschwerdeführers geleistet, weshalb kein besonderer Bezug zu einer früheren unselbständigen Tätigkeit vorliegt. Das Arbeitslosengeld ist auch nicht mit Gehaltsfortzahlungen oder Abgangsent-schädigungen vergleichbar, weil der Rechtsgrund der Zahlungen nicht unmittelbar in einem konkreten Dienstverhältnis liegt. Das Arbeitslosengeld ist vielmehr als Versicherungsleistung anzusehen. Die Voraussetzung für den Bezug von Arbeitslosengeld ist, dass gerade kein Arbeitsverhältnis vorliegt. Andererseits zieht das BFG einen Vergleich zum DBA Deutschland. Art 18 Abs 2 DBA Deutschland sieht eine Sonderregelung für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung vor und weist das Besteuerungsrecht an diesen Zahlungen ausschließlich dem Quellenstaat zu (Kassenstaatsprinzip). Nach Ansicht des BFG stellt diese Bestimmung des DBA Deutschland ein „*gewichtiges Indiz*“ dafür dar, dass Österreich Leistungen aus einer Arbeitslosenversicherung nicht unter Art 15 DBA Schweiz subsumieren möchte.

Schließlich beschäftigt sich das BFG noch (kurz) mit einer möglichen Anwendbarkeit der Art 18 und 19 DBA Schweiz. Art 18 DBA Schweiz soll demnach nicht zur Anwendung kommen, weil die Bezüge keine Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen darstellen. Art 19 DBA Schweiz ist ebenfalls nicht einschlägig, weil hierfür eine Tätigkeit im öffentlichen Dienst vorausgesetzt wird. Eine solche Tätigkeit lag gegenständlich jedoch nicht vor. Das Schweizer Arbeitslosengeld ist daher unter Art 21 DBA Schweiz zu subsumieren. Art 21 DBA Schweiz weist das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall also Österreich, zu. Somit kommt es auch zu keiner Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer.

Ein Nebenthema war noch die Frage, ob auf das Schweizer Arbeitslosengeld die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG<sup>6)</sup> zur Anwendung kommt. Dies hat das BFG verneint, weil diese Bestimmung eine Inlandsbindung voraussetzt, welche bei dem Schweizer Arbeitslosengeld nicht gegeben ist.

<sup>3)</sup> VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

<sup>4)</sup> VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

<sup>5)</sup> VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, zu Art 15 DBA Deutschland.

<sup>6)</sup> § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG sieht eine Steuerbefreiung für „*das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen*“ vor.

## II. Diskussion

**Gabriele Holzinger:** Im vorliegenden Fall ist die entscheidende Frage, ob das Arbeitslosengeld in einem kausalen Zusammenhang zu einem Dienstverhältnis steht. Das BFG hat einen kausalen Zusammenhang verneint. Die Arbeitslosenversicherung in der Schweiz setzt jedoch ein ehemaliges Dienstverhältnis in der Schweiz voraus. Jemand, der nicht in der Schweiz unselbständig tätig war, hat auch keinen Anspruch auf das Arbeitslosengeld. Ein gewisser Konnex ist daher zu bejahen. Die Begründung, dass das Arbeitslosengeld gerade für die Untätigkeit geleistet wird und schon deshalb nicht unter eine nichtselbständige Tätigkeit fallen kann, ist auch zu kurz gegriffen. Es gibt nämlich Sozialleistungen, die tatsächlich keine Verbindung zu einem Dienstverhältnis oder zu einer unselbständigen Tätigkeit aufweisen (zB die Notstandshilfe) und daher nicht von Art 15 DBA Schweiz erfasst sind. Beim Arbeitslosengeld ist dieser geforderte kausale Zusammenhang der Zahlungen zu einer unselbständigen Tätigkeit aber ganz klar gegeben, weil das Arbeitslosengeld eine vorangegangene unselbständige Tätigkeit voraussetzt. Auch der Vergleich mit Art 18 Abs 2 DBA Deutschland, der grundsätzlich das Besteuerungsrecht für Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung dem Quellenstaat zuordnet, ist nicht ganz schlüssig. Nur weil das DBA Deutschland Zahlungen aus der Sozialversicherung unter Art 18 DBA Deutschland subsumiert, bedeutet das im Umkehrschluss nicht, dass in Fällen, in denen das DBA keine Spezialnorm vorsieht, keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Es gibt verschiedene Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die aus einem Dienstverhältnis resultieren können oder nicht. Man hätte dies daher auch anders beurteilen können.

Es ist auch auf die Frage der Steuerfreiheit des Arbeitslosengeldes näher einzugehen. Wenn österreichisches (versicherungsmäßiges) Arbeitslosengeld bezahlt wird, ist das gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG steuerfrei. Auch aus dem Blickwinkel der Arbeitnehmerfreizügigkeit stellt sich die Frage, ob die Steuerpflicht des Schweizer Arbeitslosengeldes gegen das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz<sup>7)</sup> verstößt. Personen, die Schweizer Arbeitslosengeld beziehen, werden gegenüber Personen, die Arbeitslosengeld aus der österreichischen Sozialversicherung beziehen, schlechter gestellt.

**Nikolaus Zorn:** An den zweiten Punkt möchte ich anknüpfen. Es könnte durchaus sein, dass das Schweizer Arbeitslosengeld in Österreich steuerbefreit ist. In der BFG-Entscheidung wird dies nur sehr kurz und mit einem Verweis auf *Holzapfel*<sup>8)</sup> abgehandelt. Dieser vertritt die Ansicht, dass es für ausländisches Arbeitslosengeld keine Steuerbefreiung gibt. Er begründet dies damit, dass andere Steuerbefreiungsbestimmungen (etwa § 3 Abs 1 Z 4 lit d EStG oder § 3 Abs 1 Z 7 EStG) ausdrücklich auf ausländische Bezüge abstellen.<sup>9)</sup> § 3 Abs 1 Z 4 lit d EStG erfasst zB „*Sachleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht*“. § 3 Abs 1 Z 7 EStG nennt das österreichische FLAG, wobei auch hier ausdrücklich „*gleichartige ausländische Leistungen*“ mitumfasst sind. *Holzapfel* argumentiert, ausländisches Arbeitslosengeld könnte nur dann von einer Steuerbefreiung umfasst sein, wenn das Gesetz ausdrücklich auf das Ausland Bezug nehmen würde. Nun spricht der Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG aber ganz allgemein von „*versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld*“, also ohne Einschränkung auf eine inländische Anknüpfung. Aus meiner Sicht ist es daher keineswegs einsichtig, warum das ausländische versicherungsmäßige Arbeitslosengeld nicht von der Befreiungsbestimmung erfasst sein sollte.

Allenfalls könnte noch geprüft werden, ob das Schweizer Arbeitslosengeld vom Brutto- oder Nettolohn abgeleitet ist, um dadurch eine Unterscheidung zum österreichischen

<sup>7)</sup> Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, ABI L 114 vom 30. 4. 2002, S 6.

<sup>8)</sup> *Holzapfel*, Österreichische Grenzgänger als Bezieher von deutschem Arbeitslosengeld, SWI 2006, 56.

<sup>9)</sup> *Holzapfel*, SWI 2006, 56 (59 ff).

Arbeitslosengeld zu ziehen. Der Grundbetrag des österreichischen Arbeitslosengeldes wird vom Nettobezug bemessen. Von der Steuerbefreiung ist also aus Sicht des österreichischen Arbeitslosengeldes ein Nettobetrag umfasst. Wenn das ausländische Arbeitslosengeld vom Bruttobezug bemessen wird, könnte dies vielleicht dafür sprechen, dass es nicht von der Befreiungsbestimmung erfasst wird. Letztlich sprechen aber aus meiner Sicht gute Gründe dafür, das Schweizer Arbeitslosengeld als befreit zu betrachten.

Das Besteuerungsrecht der Schweiz als Tätigkeitsstaat nach Art 15 DBA Schweiz würde ich bejahen. Die Tätigkeit in der Schweiz begründet die Arbeitslosenversicherung und damit Beiträge in die Arbeitslosenkasse. Damit besteht die Verknüpfung zwischen Tätigkeit und Bezug des Arbeitslosengeldes.<sup>10)</sup> Das Arbeitslosengeld ist Ausfluss der Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses.

**Michael Lang:** Ich möchte bei Art 15 DBA Schweiz anknüpfen. Die Kausalität ist in diesem Fall gegeben, weil der Einkünfteempfänger das Arbeitslosengeld nicht bezogen hätte, wenn er zuvor kein Beschäftigungsverhältnis gehabt hätte. Bei Anwendung des Art 15 DBA Schweiz muss jedoch unterschieden werden: Art 15 DBA Schweiz weist das primäre Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Dem Tätigkeitsstaat steht nur dann ein Besteuerungsrecht an „Löhnen, Gehältern und ähnlichen Vergütungen“ zu, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird. Das heißt für den vorliegenden Fall nun noch nicht zwingend, dass der Schweiz ein Besteuerungsrecht am Arbeitslosengeld zukommt. Das Arbeitslosengeld hängt zwar mit einem Arbeitsverhältnis zusammen, jedoch nicht mit einer konkreten Tätigkeit in der Schweiz. Im Ergebnis könnte also Art 15 DBA Schweiz anwendbar sein, es bliebe jedoch trotzdem beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats (Österreich).

Verneint man hingegen die Anwendbarkeit des Art 15 DBA Schweiz auf das Arbeitslosengeld, muss man in einem nächsten Schritt Art 18 DBA Schweiz prüfen. Das Argument mit Bezug zu Art 18 Abs 2 DBA Deutschland überzeugt mich nicht. Aus Vergleichen zwischen DBA können wohl keine Schlüsse gezogen werden. Jedes DBA steht für sich alleine und wird bilateral verhandelt. Da kann es sehr viele Gründe geben, warum es in einem DBA als notwendig erachtet wird, eine bestimmte Regelung zu vereinbaren.

Art 18 und Art 15 DBA Schweiz stehen in einem deutlichen Vorrangverhältnis. Dieses Vorrangverhältnis wird in Art 15 Abs 1 DBA Schweiz („Vorbehaltlich de[s] Artikel 18 [...]“) ausdrücklich normiert. Das heißt, wenn in einem DBA kein Art 18 enthalten wäre, dann würden alle Einkünfte, die mit unselbständiger Arbeit zusammenhängen, in den Anwendungsbereich des Art 15 fallen. Wenn Art 15 auf bestimmte Einkünfte nicht anwendbar wäre, müsste in einem nächsten Schritt also Art 18 geprüft werden. Art 18 ist nicht nur auf Ruhegehälter anwendbar, sondern auch auf „ähnliche Vergütungen“. Auch Überbrückungszahlungen könnten davon erfasst sein. Im Ergebnis würde das nichts ändern, weil sowohl bei Anwendung des Art 15 als auch bei Subsumtion unter Art 18 der Ansässigkeitsstaat (hier also Österreich) das ausschließliche Besteuerungsrecht hätte. Das wäre auch bei Anwendung des Art 21 der Fall. Art 21 ist jedoch als „ultima ratio“ anzusehen, weshalb ich Zweifel hätte, das Arbeitslosengeld unter Art 21 DBA Schweiz zu subsumieren.

**Judith Herdin-Winter:** Die mögliche Anwendbarkeit des Art 15 DBA Schweiz finde ich hier interessant. Man würde davon ausgehen, dass das Arbeitslosengeld zwar von Art 15 DBA Schweiz erfasst ist, jedoch nur allgemein ein Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis besteht und dieses nicht konkret mit der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit zusammenhängt. Dann hätte – da während der Bezugsdauer keine Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird – auch im Anwendungsbereich des Art 15 DBA Schweiz der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht.

<sup>10)</sup> So auch *Beiser*, SWI 2020, 416 (417).

Ich würde die Arbeitslosengelder nicht als Ruhegehälter iSd Art 18 DBA Schweiz einstufen. Hier stehen eher altersbedingte Ruhebezüge im Vordergrund und nicht Arbeitslosengelder. Letztere könnten ja unter Umständen bereits am Anfang des Erwerbslebens bezogen werden.

**Michael Lang:** Wenn jemand aber bereits im Alter von zB 35 Jahren eine Abfindung bekommt, ist diese Auszahlung unter Art 18 DBA Schweiz zu subsumieren, sollte Art 15 DBA Schweiz nicht anwendbar sein.

**Judith Herdin-Winter:** Im vorliegenden Fall wurde die Revision vom BFG zugelassen, weil es keine entsprechende Rechtsprechung des VwGH zur Rechtsfrage gibt, ob das von einer Schweizer Arbeitslosenkasse an einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen ausbezahlte Arbeitslosengeld unter Art 15 Abs 1 DBA Schweiz oder unter Art 21 DBA Schweiz zu subsumieren ist. Die Revision wurde aber nicht erhoben, vermutlich weil der Beschwerdeführer steuerlich nicht vertreten war.

**Nikolaus Zorn:** Wenn die Schweizer Arbeitslosengelder in Österreich nicht steuerfrei sein sollten, dann stellt sich auch die Frage, was mit den diese Einkunftsquelle begründenden Beiträgen in die Arbeitslosenversicherung ist. Darf es eine Bruttobesteuerung geben oder müssen jene Beiträge, die allenfalls in keinem der Staaten steuerlich berücksichtigt worden sind, als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden? Darf also das Arbeitslosengeld nur insoweit besteuert werden, als es allfällige in der Vergangenheit nicht steuermindernd berücksichtigte Arbeitslosenbeiträge übersteigt? Das würde sich aus dem Nettoprinzip ergeben.

**Judith Herdin-Winter:** Die Argumentation, dass der Schweiz ein Besteuerungsrecht am Arbeitslosengeld zusteht, weil der Arbeitslohn und die Versicherungsbeiträge beim Arbeitgeber in der Schweiz abzugsfähig waren, teile ich nicht. Das muss entkoppelt voneinander betrachtet werden. Das gleiche Problem stellt sich auch bei Ruhegehältern.

**Ina Kerschner:** Die abkommensrechtliche Einordnung von Arbeitslosengeld ist ein sehr gutes Beispiel, um sich die Grenzen zwischen den einzelnen Verteilungsnormen genau anzusehen. Dem Ergebnis des BFG-Erkenntnisses, also der Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat, stimme ich zu. Die Argumentation des Gerichts kann ich allerdings in einigen Punkten nicht nachvollziehen. Dies trifft zB auf den Aspekt der Untätigkeit zu: Hier argumentiert das BFG, dass das Arbeitslosengeld für die Untätigkeit des Einkünfteempfängers gezahlt wird. Von Art 15 DBA Schweiz sind aber sowohl Zahlungen für eine Tätigkeit als auch für eine Untätigkeit erfasst. Diese Ansicht findet sich auch in einigen Beispielen im OECD-MK zu Art 15 OECD-MA. Dort werden zB Entgeltfortzahlungen bei einer Dienstfreistellung in der Kündigungsfrist<sup>11)</sup> oder auch Zahlungen für ein Konkurrenzverbot<sup>12)</sup> unter Art 15 OECD-MA subsumiert. Das sind zweifellos Fälle, in denen Zahlungen für eine Untätigkeit geleistet werden.

Ungeachtet dessen stellt sich die Frage, ob auch Arbeitslosengeld eine Zahlung für die Untätigkeit eines (früheren) Arbeitnehmers ist. Ich teile hier nicht die Ansicht, dass der Steuerpflichtige beim Bezug des Arbeitslosengeldes für die Untätigkeit bezahlt wird. Viel eher soll das Arbeitslosengeld eine Grundversorgung in Zeiten der Arbeitslosigkeit sicherstellen. Das Arbeitslosengeld hat also einen Versorgungscharakter. Dieser Versorgungscharakter verdeutlicht die Nähe des Arbeitslosengeldes zu Art 18. So hat mich doch überrascht, dass das BFG die Frage der Anwendbarkeit des Art 18 DBA Schweiz kurzerhand verneint hat. Auch bei Anwendung des Art 18 DBA Schweiz kommen wir hier aber zum gleichen Ergebnis wie bei Art 21 DBA Schweiz, nämlich zu einem ausschließlichen Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat.

---

<sup>11)</sup> Siehe Tz 2.6 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.

<sup>12)</sup> Siehe Tz 2.9 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA.