

Valentina Freudenberger / Philipp Walter Scharizer / Denise Schmaranzer / Franz Wallig\*)

## DBA-Konflikte bei Verlassenschaften, Lizenzgebühren und „Signing-Boni“ in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz

### TAX TREATY CONFLICTS REGARDING ESTATES, ROYALTIES AND SIGNING BONUSES IN GERMANY, LIECHTENSTEIN, AUSTRIA AND SWITZERLAND

From March 17<sup>th</sup> to March 18<sup>th</sup>, 2023, the D-A-CH Tax Congress was held in Vienna. Under the moderation of *Michael Lang*, representatives of the D-A-CH tax administrations – *Bernhard Canete* (Liechtenstein), *Pascal Duss* (Switzerland), *Silke Bruns* (Germany) and *Sabine Schmidjell-Dommes* (Austria) – discussed problems in recent tax treaty practice. This contribution summarizes the main points of discussion regarding income attribution during the settlement of estates, the applicability of Art 12 OECD Model 1977 on IT services, and the allocation of taxing rights for compensation payments before the start of employment.

#### I. Einkünftezurechnung vor Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens

##### 1. Sachverhalt

Eine in Staat A ansässige natürliche Person mit Staatsbürgerschaft in Staat A verstirbt und hinterlässt ihr Vermögen ihren in den Staaten B, C und D ansässigen Erben. Zum Nachlass zählen auch Beteiligungen an Aktiengesellschaften in den Staaten B, C und D. Zwischen Tod und Einantwortung der Erben fließen Dividenden aus den Staaten B, C und D an den Nachlass, auf welche vom jeweiligen Quellenstaat jeweils Quellensteuer einbehalten wird. Fraglich ist, wem die Dividendeneinkünfte zuzurechnen sind, solange das Verlassenschaftsverfahren noch nicht abgeschlossen ist, und wem die Berechtigung der Rückforderung der zu viel einbehaltenen Quellensteuer zukommt.

##### 2. Diskussion

*Canete* erläutert die liechtensteinische Rechtslage: Die Erben können die Erbschaft nicht eigenmächtig in Besitz nehmen, vielmehr bedarf es der aktiven Annahme der Erbschaft durch die Erben und eines gerichtlichen Akts (Einantwortung). Zwischen dem Tod und der Einantwortung ist der ruhende Nachlass zivilrechtlich eine juristische Person,<sup>1)</sup> steuerlich eine fiktive natürliche Person und damit ein eigenständiges Einkünftezurechnungssubjekt. Erst mit der Einantwortung geht die Erbschaft in das Vermögen der Erben über und wird diesen steuerlich zugerechnet. Der Umstand, dass der ruhende Nachlass steuerlich eine fiktive natürliche Person ist, führt dazu, dass körperschaftsteuerliche Befreiungen, wie etwa Schachtelbefreiungen, nicht anwendbar sind. Aus liechtensteinischer Sicht ist der ruhende Nachlass als eigenständige Person<sup>2)</sup> DBA-rechtlich ansässig, wobei sich die Ansässigkeit örtlich nach jener des Verstorbenen richtet. Flie-

---

\*) Mag. *Valentina Freudenberger* ist Universitätsassistentin am Institut für Rechtswissenschaften der Universität Klagenfurt. *Philipp Walter Scharizer*, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. *Denise Schmaranzer*, BSc, LL.M. ist Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der JKU Linz. *Franz Wallig*, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang* für die Durchsicht des Manuskripts.

<sup>1)</sup> Vgl. StGH 2013/069.

<sup>2)</sup> Siehe zB Art 3 Abs 1 lit d DBA Liechtenstein – Deutschland und Art 3 Abs 1 lit c DBA Liechtenstein – Schweiz.

ßen dem ruhenden Nachlass ausländische Dividenden zu, nimmt Liechtenstein das Besteuerungsrecht nach Art 10 OECD-MA in Anspruch und rechnet darauf entfallende Quellensteuern (in der Regel 15 %) an.

Auch in Österreich ist der ruhende Nachlass zivilrechtlich als eigenständiges Rechtssubjekt Träger von Rechten und Pflichten.<sup>3)</sup> Davon abweichend rechnet der VwGH in ständiger Rechtsprechung<sup>4)</sup> die nach dem Tod eines Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte grundsätzlich den Erben zu, als ob diese den Sachverhalt selbst verwirklicht hätten. Eine Zurechnung der Einkünfte an den ruhenden Nachlass und damit eine Körperschaftsbesteuerung als Zweckvermögen iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG iVm § 3 KStG erfolgt nur, wenn es keine Erben gibt oder diese die Verlassenschaft nicht antreten („herrenloser“ Nachlass).<sup>5)</sup> Die wirtschaftliche und nicht zivilrechtliche Anknüpfung wird mit verwaltungsökonomischen Argumenten begründet.<sup>6)</sup> Entsprechend Rz 9 EStR führt auch *Schmidjell-Dommes* aus, dass die Einkünfte, die der Verlassenschaft ab dem Todestag zugehen, steuerlich bereits den Erben zuzurechnen sind, die eine Mitunternehmerschaft (Erbengemeinschaft) begründen. Auf die Einantwortung kommt es daher nicht an. In vergleichbarer Weise wenden auch Deutschland und die Schweiz das Transparenzprinzip an und rechnen steuerlich die Einkünfte anteilig den jeweiligen Erben als Erbengemeinschaft zu.

Damit kommt es im Verhältnis zwischen Liechtenstein einerseits und Österreich, Deutschland und der Schweiz andererseits zu DBA-rechtlichen Zurechnungskonflikten. Ist der ruhende Nachlass etwa in Liechtenstein und sind Erbe B sowie die ausschüttende Aktiengesellschaft in Österreich ansässig, kommt es potenziell zu einer Doppelbesteuerung. Aus österreichischer Sicht handelt es sich um einen rein inländischen Sachverhalt, und die inländischen Dividenden unterliegen der KEST. Liechtenstein rechnet die Dividenden hingegen dem in Liechtenstein ansässigen ruhenden Nachlass zu und spricht Österreich grundsätzlich lediglich ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht gemäß Art 10 DBA Liechtenstein zu, wobei die österreichische Steuer (nur) insofern auf die liechtensteinische Steuer angerechnet wird. *Bruns* verweist darauf, dass Liechtenstein mit der Einkünftezurechnung an den ruhenden Nachlass wohl eine gewisse Sonderstellung einnimmt und dem antizipierten Zurechnungskonflikt jedenfalls im DBA Deutschland – Liechtenstein bereits bilateral vorgebeugt wird.<sup>7)</sup> *Schmidjell-Dommes* verweist darauf, dass die Frage der Quellensteuerrückstattung an einen ausländischen Nachlass im österreichischen Outbound-Fall in der Praxis kaum auftritt, weil das Rückerstattungsverfahren gemäß § 240a BAO erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig ist<sup>8)</sup> und daher das Erbschaftsverfahren regelmäßig bereits abgeschlossen ist, wodurch die Einkünfte ohnehin bereits den Erben zuzurechnen sind. Fließen Dividenden an das Nachlassvermögen, bevor das Erbschaftsverfahren abgeschlossen ist, würden diese den Erben anteilig zugerechnet werden, dh, bei zwei Erben würde eine Dividendenzurechnung im Verhältnis 50:50 erfolgen. Steht die Aufteilung des Vermögens jedoch bereits fest, folgt die steuerliche Einkünftezurechnung der zivilrechtlichen Vereinbarung über die Vermögensaufteilung. *Duss* führt aus, dass in der Schweiz die Erben – ähnlich wie in Deutschland – eine Erbengemeinschaft bilden. Die Einkünfte, die die Erbengemeinschaft zwischen Tod und

<sup>3)</sup> Vgl *Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht<sup>15</sup> (2018) Rz 246; *Bydliński*, Bürgerliches Recht<sup>19</sup> (2021) Rz 2/46.

<sup>4)</sup> VwGH 9. 1. 1959, 0802/55; 11. 12. 1974, 1549/74; 4. 6. 1985, 85/14/0015; 13. 3. 1997, 96/15/0102; 29. 6. 2005, 2002/14/0146.

<sup>5)</sup> Siehe etwa VwGH 13. 3. 1997, 96/15/0102; *Millauer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021) § 1 Tz 34.

<sup>6)</sup> Vgl *Leitner*, Einkünftezurechnung an den ruhenden Nachlass? JEV 2010, 78 (88 f); *Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spiess/Staringer*, KStG<sup>3</sup> (2022) § 3 Rz 18.

<sup>7)</sup> Art 3 Abs 1 lit d DBA Deutschland - Liechtenstein sieht vor, dass der Ausdruck „Person“ auch „ruhende Nachlässe“ umfasst.

<sup>8)</sup> Vorher gestellte Anträge sind unzulässig. Sie unterliegen ebenso wie zulässige Anträge der Entscheidungspflicht, sind jedoch zurückzuweisen, vgl *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 240a Tz 29 ff.

Vermögensaufteilung erzielt, werden den Erben anteilmäßig zugerechnet. Nach schweizerischem Steuerrecht wird die liechtensteinische Verlassenschaft zwar als ansässige Person iSd Art 4 Abs 1 DBA Schweiz – Liechtenstein anerkannt, die Einkünfte werden jedoch den in der Schweiz ansässigen Erben anteilmäßig zugerechnet. Einen potenziellen Zurechnungskonflikt mit Liechtenstein würden die Vertreter der D-A-CH-Finanzverwaltungen im Verständigungsweg<sup>9)</sup> lösen.

## II. Vergütung für IT-Dienstleistungen als Lizenzgebühr

### 1. Sachverhalt

Ein in Staat A ansässiges Unternehmen X erbringt gegenüber einem in Staat B ansässigen verbundenen Unternehmen Y verschiedene zugeschnittene IT-Dienstleistungen, wie etwa die Nutzbarmachung von Software (*software as a service*, SaaS) sowie die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für die Betriebssysteme über eine Cloud (*infrastructure as a service*, IaaS). Es stellt sich die Frage, ob Staat B gemäß Art 12 des anwendbaren DBA auf die dafür bezogenen Vergütungen eine Quellensteuer einbehalten darf und folglich Staat A zur Anrechnung dieser Quellensteuer verpflichtet ist. Das DBA folgt bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs sowohl dem OECD-MA 1977 als auch dem UN-MA 1980. Gemäß Art 12 Abs 2 OECD-MA 1977 ist auch „*die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen*“ vom Lizenzgebührenbegriff umfasst. Diese Wortfolge wurde im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen – mitunter deshalb, weil die Vertragsstaaten die Phrase unterschiedlich interpretierten<sup>10)</sup> –, ist jedoch immer noch im UN-MA enthalten. Fraglich ist, ob die Softwareleistungen des Unternehmens in Staat A unter den Begriff der „*Ausrüstung*“ gemäß OECD-MA 1977 bzw UN-MA 1980 fallen und die Vergütungen für diese Leistungen daher als Lizenzgebühren einzustufen sind.

### 2. Diskussion

Art 12 OECD-MA 1977 sieht in Abs 2 eine Definition des Begriffs der Lizenzgebühren vor. *Schmidjell-Dommes* stellt zunächst klar, dass Softwareleistungen im Anwendungsbereich des OECD-MA 2017 nur dann von Art 12 umfasst sind, wenn dem Nutzer Urheberrechte an literarischen oder wissenschaftlichen Werken überlassen werden.<sup>11)</sup> In diesen Fällen ist etwa eine Vervielfältigung, eine Veränderung oder eine Veröffentlichung der Software möglich, womit die Einsatzmöglichkeiten über die bloße Nutzung hinausreichen.<sup>12)</sup> Einige österreichische DBA fußen jedoch auf dem OECD-MA 1977, in dessen Anwendungsbereich fraglich ist, ob auch unkörperliche Wirtschaftsgüter – wie etwa die betreffenden Softwareleistungen – vom Lizenzgebührenbegriff umfasst sind. Bedeutsam ist die Frage insofern, als Art 12 OECD-MA 1977 ein Quellenbesteuerungsrecht vorsieht, während die Einkünfte andernfalls regelmäßig nur dann im Quellenstaat besteuert werden dürfen, wenn eine Betriebsstätte vorliegt.

Der OECD-MK 1977 enthält keine Ausführungen dazu, ob der Begriff „*Ausrüstungen*“ lediglich körperliche oder auch unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst. *Schmidjell-*

---

<sup>9)</sup> Das Verständigungsverfahren ist in Art 25 OECD-MA vorgesehen und dient dazu, eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung durch bilaterale Verständigung der Behörden der jeweiligen Vertragsstaaten zu vermeiden. Ein „*Zwang*“ zur Herbeiführung einer Lösung besteht jedoch nicht, vielmehr haben sich die Behörden um die Konfliktbeseitigung (nur) zu „*bemühen*“; siehe etwa *Papst/Urtz* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar<sup>2</sup> (2019) Art 25 Rz 1 ff.

<sup>10)</sup> Vgl auch *Gattaz* in *Binder/Wöhler*, Special Features of the UN Model Convention (2019) Art 12, 270 f mwN.

<sup>11)</sup> Siehe auch *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 12 Rz 32 ff; *Bozza* in *Schönfeld/Ditz*, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 12 Rz 80 ff.

<sup>12)</sup> Vgl Tz 8 ff OECD-MK 2017 zu Art 12 OECD-MA 2017.

*Dommes* führt aus, dass das BMF in der Vergangenheit grundsätzlich davon ausging, dass der Begriff der Ausrüstung ein weiter ist und nicht nur körperliche, sondern auch unkörperliche Wirtschaftsgüter von dem Begriff umfasst sein können. Allerdings wurde im OECD-MA 1992 der Begriff der Ausrüstung gestrichen; der UN-MK 2017 enthält jedoch nach wie vor Ausführungen dazu. Auch im Anwendungsbereich des UN-MA war die Auslegung des Ausrüstungsbegriffs lange Zeit problembehaftet.<sup>13)</sup> Dies insbesondere, weil die anderen von Art 12 Abs 3 UN-MA umfassten Gegenstände körperlicher Natur sind, weshalb fraglich war, ob auch unkörperliche Gegenstände vom Ausrüstungsbegriff umfasst sein können.<sup>14)</sup> Ein speziell für die Überarbeitung des Art 12 UN-MA eingerichteter Unterausschuss gelangte zu der Auffassung, dass Ausrüstung i) körperlich, ii) beweglich und/oder iii) der Erfüllung einer Aufgabe dienlich sein muss.<sup>15)</sup> Die Schlussfolgerungen wurden in der Folge in den UN-MK 2017 implementiert.<sup>16)</sup> Darüber hinaus wurde auch eine beispielhafte Aufzählung aufgenommen, die ausschließlich auf körperliche Wirtschaftsgüter verweist, wie etwa Flugzeuge, Schiffe, Fahrzeuge, Container, Kräne und Satelliten.<sup>17)</sup> Divergierende Auffassungen finden sich im Kommentar zur Frage, ob auch Software unter Art 12 UN-MA 2017 fällt.<sup>18)</sup> *Schmidjell-Dommes* gelangt daher zum Ergebnis, dass der Ausrüstungsbegriff grundsätzlich eher materieller Natur ist und Art 12 OECD-MA 1977 nicht anwendbar ist, sondern vielmehr Art 7 leg cit. Damit stünde dem Quellenstaat lediglich dann ein Besteuerungsrecht zu, wenn eine Betriebsstätte vorhanden ist, andernfalls läge das Besteuerungsrecht zur Gänze im Ansässigkeitsstaat des empfangenden Unternehmens. Aus österreichischer Sicht kommt es folglich mit jenen Staaten zu einem Qualifikationskonflikt, die derartige Zahlungen unter Art 12 OECD-MA 1977 subsumieren und ein entsprechendes Quellenbesteuerungsrecht wahrnehmen. Österreich würde in solchen Fällen die Quellensteuer nicht anrechnen. *Schmidjell-Dommes* sieht die Lösung in einem Verständigungsverfahren, wodurch idealerweise eine reziprok einheitliche DBA-Anwendung erzielt werden soll.

*Bruns* verweist auf die Ausführungen des OECD-MK 2017 (Tz 9.1), wonach es im Wesentlichen eine Einzelfallentscheidung ist, ob Art 7 oder 12 OECD-MA anzuwenden ist, sowie auf die „*observation*“ Deutschlands<sup>19)</sup> und sieht im vorliegenden Fall eher die Anwendung des Art 7 OECD-MA 1977 geboten, mit der Folgefrage, ob die Ausrüstung eine Betriebsstätte von X in B begründen kann.<sup>20)</sup> *Canete* und *Duss* vertreten ebenso die Auffassung, dass nur körperliche Gegenstände als Ausrüstung einzustufen sind und die IT-Dienstleistungen unter Art 7 OECD-MA 1977 zu subsumieren sind. Im Fall eines Qualifikationskonflikts würde Liechtenstein eine Lösung durch Verständigungsverfahren suchen. *Duss* führt aus, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat einen Qualifikationskonflikt insofern lösen würde, als Quellensteuern angerechnet werden könnten. Nach *Lang* ergibt sich eine solche Verpflichtung aber nicht aus dem OECD-MA, insbesondere nicht aus Art 23 OECD-MA, und zwar selbst unter der Zugrundelegung der von der OECD vertretenen Auffassung, weil der Begriff der Lizenzgebühren im Abkommen definiert ist und in solchen Fällen der Empfängerstaat einer Zahlung nicht der Begriffsaus-

<sup>13)</sup> Vgl *Gattaz* in *Binder/Wöhler*, UN Model Convention, Art 12, 271.

<sup>14)</sup> Siehe dazu *UN*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Art 12, E/C.18/2015/CRP.7 (13. 10. 2015) Rz 7 ff.

<sup>15)</sup> Vgl *UN*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Possible Amendments to the Commentary on Article 12 (Royalties), E/C.18/2017/CRP.5 (29. 3. 2017); so bereits *UN*, E/C.18/2015/CRP.7, Rz 8.

<sup>16)</sup> Vgl Tz 13.2 ff UN-MK 2017 zu Art 12 UN-MA 2017; siehe auch *Gattaz* in *Binder/Wöhler*, UN Model Convention, Art 12, 272.

<sup>17)</sup> Vgl Tz 13.2 UN-MK 2017 zu Art 12 UN-MA 2017.

<sup>18)</sup> Vgl Tz 12 ff UN-MK 2017 zu Art 12 UN-MA 2017; siehe auch *Gattaz* in *Binder/Wöhler*, UN Model Convention, Art 12, 271.

<sup>19)</sup> Vgl Tz 31.3 OECD-MK 2017 zu Art 12 OECD-MA 2017.

<sup>20)</sup> Siehe hierzu die deutsche „*observation*“ in Tz 64 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

legung des Quellenstaates zu folgen verpflichtet ist – anders als bei einer Begriffsauslegung nach Art 3 Abs 2 OECD-MA. *Duss* und *Schmidjell-Dommes* argumentieren, dass die Interpretation von Wörtern einer Abkommensdefinition zB bei Urheberrechten dennoch nach nationalem Recht erfolgen muss.

### III. Entschädigungszahlungen vor Beginn eines Arbeitsverhältnisses

#### 1. Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer, ansässig in Staat A, schließt einen Arbeitsvertrag mit einem Arbeitgeber in Staat B ab. Er erhält im Zeitpunkt der Unterzeichnung eine Zahlung seines künftigen Arbeitgebers (sogenannter Signing-Bonus<sup>21)</sup>). Die Zahlung ist vertraglich weder an den effektiven Stellenantritt noch an eine Mindestdauer der Tätigkeit für den neuen Arbeitgeber geknüpft.

*Variante:* Der Arbeitnehmer verliert aufgrund der Kündigung seines bisherigen Arbeitsverhältnisses mit einem Arbeitgeber in Staat A Mitarbeiterbeteiligungsrechte in Höhe der vereinbarten Zahlung bei Unterzeichnung des Vertrags mit dem neuen Arbeitgeber.

In beiden Sachverhalten ist die Kernfrage, welchem Staat das Besteuerungsrecht für die Zahlung zusteht.

#### 2. Diskussion

Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts ist zunächst die Frage zu klären, was für eine Art Zahlung der Signing-Bonus darstellt. *Duss* zieht in seinen Ausführungen zunächst eine mögliche Anwendung von Art 15 OECD-MA (unselbständige Arbeit) und Art 21 OECD-MA (andere Einkünfte) in Erwägung. Im Ergebnis hält er aus Schweizer Sicht jedoch eine Anwendung des Art 15 OECD-MA für zutreffender, da die Zahlung iZm einer künftigen Arbeitsleistung steht. Dies ergibt sich ua aus den Ausführungen zu den „*termination payments*“<sup>22)</sup> in der OECD-Kommentierung.<sup>23)</sup>

Zur Frage des Besteuerungsrechts führt *Duss* aus, dass sowohl nach Art 21 als auch nach Art 15 Abs 1 TS 1 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat (Staat A) das ausschließliche Besteuerungsrecht zukommt. Daher ist bei einer Zuordnung zu Art 15 Abs 1 OECD-MA fraglich, ob der zweite Teilsatz der Bestimmung anwendbar ist und die Zahlung, und damit verbunden das Besteuerungsrecht, dem künftigen Tätigkeitsstaat (Staat B) zuzurechnen ist. Dafür spricht, dass der Arbeitnehmer laut Sachverhalt den Vertrag mit dem Unternehmen in Staat B unterschrieben hat und auch künftig dort seine Arbeitsleistung erbringen soll. Nach Schweizer Ansicht fehlt es für eine Zurechnung zum künftigen Tätigkeitsstaat (Staat B) jedoch an einer Verpflichtung zum Arbeitsantritt und an einer bestimmten Mindestdauer der Tätigkeit.<sup>24)</sup> Es besteht hier der spiegelbildliche Fall zu den Abfindungszahlungen, bei denen in Bezug auf das Besteuerungsrecht darauf abgestellt wird, ob die Zahlung nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses diesem noch zugeordnet werden kann oder nicht.<sup>25)</sup> Im Ergebnis wird in diesem Fall kein ausreichender Kon-

---

<sup>21)</sup> Unter dem Terminus „*Signing-Bonus*“ versteht man eine Zahlung, die zukünftigen Arbeitnehmern gewährt wird, also eine sogenannte Antrittszahlung bzw einen Einstellungsbonus. *Duss* merkt dazu an, dass diese Zahlungen im Bereich des Sports einen häufigen Anwendungsfall darstellen, um Sportler zur Unterzeichnung und damit unter Umständen zum Wechsel ihres Vereins zu bewegen.

<sup>22)</sup> Abfindungszahlungen.

<sup>23)</sup> Vgl zur Abgrenzung von beendigungskausalen Einkünften (Abfertigungen, Abfindungen) Tz 2 ff OECD-MK 2017 zu Art 15 OECD-MA 2017; siehe dazu auch *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 15 Rz 67 ff.

<sup>24)</sup> Zur Besteuerung im Tätigkeitsstaat siehe „*Kausalitätsprinzip*“ in *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/121, Z 15 Rz 31 f; *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 15 Rz 49; *Bendlinger/Kofler*, Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA), in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2018) Rz 533.

<sup>25)</sup> Zu den Überlegungen bezüglich *termination payments* siehe Tz 2 ff OECD-MK zu Art 15 OECD-MA; sowie *De Broe* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> Vol 2 (2015) Art 15 Rz 42 ff.

nex für eine Zurechnung zum Tätigkeitsstaat (Staat B) gegeben sein und ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (Staat A) vorliegen.

*Lang* weist darauf hin, dass der Signing-Bonus, mit dieser Zuordnung, auch bei einem Nicht-Dienstantritt zu Einkünften aus unselbständiger Arbeit führt. *Duss* führt dazu aus, dass das nach Schweizer Ansicht der Fall wäre, jedoch würde diese Zuordnung hinsichtlich der Besteuerung keinen Unterschied machen. Denn auch bei einer Anwendung von Art 21 OECD-MA hätte der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. *Lang* wirft die Frage auf, ob eine solche Zahlung dann auch weiterhin dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen wäre, wenn der Arbeitnehmer den Dienst antritt und diesen dann 20 Jahre lang in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat ausführt. Nach *Duss* wäre das aus Schweizer Sicht so, da die Zahlung des Signing-Bonus in diesem Fall nicht an die Erfüllung des Arbeitsvertrags, sondern lediglich an die Unterzeichnung gebunden ist.

Nach *Schmidjell-Dommes* wäre neben einer Zuordnung des Signing-Bonus zu Art 15 und Art 21 OECD-MA theoretisch auch eine Zuordnung zu Art 19 OECD-MA (öffentlicher Dienst) möglich. Allerdings ist ihr nicht bekannt, dass (zumindest) in Österreich im Bereich des öffentlichen Dienstes Signing-Boni gezahlt werden. Nach österreichischer Ansicht liegt (eher) ein Anwendungsfall des Art 21 OECD-MA vor, da der Konnex zum Arbeitsverhältnis nicht eng genug ist. *Schmidjell-Dommes* merkt jedoch an, dass es unter der Annahme, dass das Arbeitsverhältnis zu einem zukünftigen Zeitpunkt bestehen wird, sehr wohl Vergütungen (Beispiel: Signing-Bonus) geben kann, die der unselbständigen Arbeit zuzuordnen sind. Hierzu führt sie aus, dass das österreichische BMF<sup>26)</sup> sich schon zu ähnlich gelagerten Fällen geäußert hat, in denen es aber eine Verpflichtung zum Dienstantritt gegeben hat. Hier wurde vom BMF die Ansicht vertreten, dass durch eine vereinbarte Mindestdauer der Tätigkeit ein Konnex zu dem zukünftigen Arbeitsverhältnis besteht. Daher sei die vorweg gezahlte Vergütung auf die vereinbarte Mindestdauer zu verteilen,<sup>27)</sup> und die Besteuerung dieser komme dann dem Staat oder den Staaten zu, in denen die Tätigkeit ausgeführt wird. In den Fällen, wo keine Mindestdauer der Tätigkeit vereinbart wurde, vertrat das BMF bisher die Meinung, dass eine Aufteilung im Schätzungsweg erfolgen kann. Dh, der/die Steuerpflichtige unterbreitet den lokalen Steuerbehörden der Tätigkeitsstaaten einen Aufteilungsvorschlag, der dann von den Behörden überprüft und im Einzelfall entschieden wird.<sup>28)</sup>

Der hier vorliegende Fall wurde in der österreichischen Verwaltungspraxis jedoch noch nicht gelöst. Nach Ansicht von *Schmidjell-Dommes* würde für den Fall, dass die Zahlung an das künftig anzutretende Arbeitsverhältnis knüpft, eine ausreichende Verbindung zum künftigen Tätigkeitsstaat (Staat B) bestehen. Im Ergebnis wären damit eine Zuordnung zu Art 15 Abs 1 TS 2 OECD-MA und ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates gegeben.<sup>29)</sup> Für den Fall des Nichtantritts des Dienstverhältnisses wäre nach *Schmidjell-Dommes* durchaus ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates anstatt des potenziellen Tätigkeitsstaates möglich.

*Duss* ergänzt, dass bei einer Anknüpfung des Signing-Bonus an eine Mindestdauer der Tätigkeit aus Schweizer Sicht ebenfalls ein ausreichender Konnex zur künftigen Arbeitsleistung und somit eine ausreichende Verbindung für eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat besteht.

<sup>26)</sup> Vgl EAS 2678 vom 23. 1. 2006; EAS 1305 vom 27. 7. 1988.

<sup>27)</sup> IZm der Aufteilung des Signing-Bonus auf die Dienstjahre spricht *Lang* die Problematik an, dass man im Vorhinein oftmals nicht wissen kann, wo es zur tatsächlichen Ausübung der Tätigkeit kommt.

<sup>28)</sup> Siehe dazu EAS 2678 vom 23. 1. 2006.

<sup>29)</sup> Zur Schwierigkeit der Zuordnung spricht *Lang* Betriebsstättenfälle an, bei denen im Ausland Aufwendungen generiert werden, ohne dass es zum Entstehen einer Betriebsstätte kommt. Hier stellt sich in Bezug auf die Aufwendungen die Frage der Zuordnung, da der Staat, in dem die Aufwendungen generiert werden, durch die Nichtbegründung einer Betriebsstätte nie ein Betriebsstättenstaat wird, aber die Aufwendungen in diesem entstanden sind.

*Bruns* erwähnt zunächst in Bezug auf die Abfindungszahlungen, dass die Rechtsprechung des BFH<sup>30)</sup> zu diesem Thema nicht dem OECD-„Mainstream“<sup>31)</sup> entspricht.<sup>32)</sup> IZm dem Signing-Bonus verweist sie auf eine Entscheidung des BFH.<sup>33)</sup> Aus dem Leitsatz dieser Entscheidung ergibt sich, dass Deutschland für eine vorweg gewährte Einmalzahlung als zukünftigen Tätigkeitsstaat, nach Art 15 Abs 1 TS 2 DBA Schweiz 1971/2020<sup>34)</sup> das Besteuerungsrecht zukommt. Daraus ergebe sich die Frage, wie Art 15 Abs 1 TS 2 OECD-MA überhaupt auszulegen ist. Hierzu macht *Bruns* nochmals auf die erwähnte Rechtsprechung des BFH zu den Abfindungszahlungen aufmerksam, die von der Wortlautauslegung „dafür bezogen“ geprägt ist. Der BFH geht davon aus, dass eine Abfindungszahlung im Regelfall nicht mehr für eine Arbeitsleistung bezogen wird, da im Zeitpunkt der Zahlung keine Tätigkeit mehr vorliegt. Im vorliegenden Sachverhalt ist jedoch nicht eindeutig, wofür der Signing-Bonus bezogen wird. Würde bei einem Nicht-Dienstantritt eine Rückzahlungsverpflichtung bestehen, wird der Bonus eindeutig für ein Arbeitsbereitmachen und nicht für die tatsächliche Arbeitsleistung gewährt.<sup>35)</sup> Daher stellt sich die Frage, ob ein Signing-Bonus wirklich nur für die Arbeitsaufnahme gezahlt wird und damit dem zukünftigen Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zukommt oder ob ein solcher auch bereits für ein Arbeitsbereitmachen gewährt werden kann. Nach Ansicht von *Bruns* weist die in der Rechtsprechung des BFH<sup>36)</sup> angewendete Wortlautauslegung („dafür bezogen“, dh „für“ die Arbeit bezogen) nicht zwingend in die eine oder andere Richtung, und es kann zur Klärung solcher Sachverhaltskonstellationen, dh insbesondere der Frage, wofür der Arbeitnehmer im konkreten Fall die Entschädigungszahlung erhalten hat, in potenziellen Verständigungsverfahren kommen. *Bruns* erwähnt, dass es in Bezug auf die vorliegende Fallkonstellation noch keine Rechtsprechung des BFH gibt.

*Canete* sieht iZm dem Signing-Bonus vor allem die Frage der Gegenleistung als schwierig. Er tendiert daher zu einer Anwendung des Art 21 OECD-MA, da in dem Sachverhalt keine Verknüpfung zur späteren tatsächlichen Arbeitsleistung besteht.<sup>37)</sup> Im Ergebnis liegt nach Liechtensteiner Ansicht ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor. Im Fall der Anknüpfung des Signing-Bonus an einen verpflichtenden Dienstantritt und eine Mindestdauer der Tätigkeit ist die Zuordnung zu Art 15 OECD-MA für *Canete* eindeutig. In diesem Anwendungsbereich gilt grundsätzlich das Zuflussprinzip, dh, die Zahlung wäre dem Steuerjahr zuzuordnen, in dem der Stellenantritt stattfindet. Demnach würde die Besteuerung in dem Staat stattfinden, der zu Beginn des Arbeitsverhältnisses der Tätigkeitsstaat ist. Bei einer womöglich kürzeren Verbleibdauer im Betrieb ist eine entsprechende Korrektur vorzunehmen.

<sup>30)</sup> Der BFH vertritt in seiner ständigen Rechtsprechung die Ansicht, dass Abfindungen unter Art 15 OECD-MA fallen, aber nur in jenem Staat zu besteuern sind, in dem der Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Zuflusses ansässig ist: BFH 24. 2. 1988, I R 143/83; 10. 7. 1996, I R 83/95; 27. 8. 2008, I R 81/07; 2. 9. 2009, I R 111/08.

<sup>31)</sup> Siehe dazu Tz 2 ff OECD-MK 2017 zu Art 15 OECD-MA 2017; *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz 555: „Auch die österreichische Verwaltungspraxis geht davon aus, dass solche Abfindungszahlungen anlässlich des vorzeitigen Ausscheidens aus einem Dienstverhältnis gewährt werden, zu den Aktivbezügen zählen, für die das Kausalitätsprinzip gilt“; siehe dazu zB EAS 3037 vom 11. 2. 2009.

<sup>32)</sup> *Bruns* erläutert zu dieser vom OECD-„Mainstream“ abweichenden Rechtsprechung, die auch von den Konsultationsvereinbarungen ua mit Österreich und der Schweiz abweicht, dass Deutschland dies in den DBA sowie durch die Bestimmung des § 50d Abs 12 dEStG zu lösen versucht. § 50d Abs 12 dEStG weist das Besteuerungsrecht an Abfindungszahlungen explizit dem Staat der vergangenen Tätigkeit zu und stellt nach deutscher Ansicht lediglich einen „innerstaatlichen treaty override“ und keinen im völkerrechtlichen Sinne dar, da es dafür an einem Konflikt mit anderen Staaten fehlt.

<sup>33)</sup> BFH 11. 4. 2018, I R 5/16; vgl dazu *Hofmann*, Besteuerung des Einstellungsbonus („signing-bonus“) im Tätigkeits- oder Dienstnehmer-Ansässigkeitsstaat? PVP 2019, 19 ff.

<sup>34)</sup> Art 15 Abs 1 DBA Deutschland – Schweiz lautet: „Vorbehaltlich der Artikel 15 a bis 19 können 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, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.“

<sup>35)</sup> Siehe dazu FG München 13. 3. 2015, 8 K 3098/13.

<sup>36)</sup> BFH 11. 4. 2018, I R 5/16.

<sup>37)</sup> Siehe zu Art 21 OECD-MA als Auffangregel *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 21 Rz 1 ff.

### 3. Sachverhaltsvariante

*Duss* erblickt in Bezug auf die Variante des Sachverhalts nur einen Unterschied in der wirtschaftlichen Begründung für den Signing-Bonus. Er vertritt daher die gleiche Ansicht wie im Grundsachverhalt. Er weist darauf hin, dass diese wirtschaftliche Begründung für die Zahlung in der Praxis eine häufige ist. Nach Schweizer Ansicht käme wieder dem Ansässigkeitsstaat (Staat A) des Arbeitnehmers und somit dem gleichen Staat des früheren Arbeitgebers, in dem die Mitarbeiterbeteiligung besteuert worden wäre, das Besteuerungsrecht zu.

Aus Sicht von *Schmidjell-Dommes* handelt es sich hier um eine ungewöhnliche und spannende Konstellation. Der neue Arbeitgeber ist bereit, etwas zu vergüten, was mit der früheren unselbständigen Arbeit und nicht mit der zukünftigen bzw neuen unselbständigen Arbeit in Verbindung steht. Aus österreichischer Sicht wäre daher umso mehr die Anwendung von Art 21 OECD-MA denkbar, wenn die Vergütung für die Unterschriftsleistung gezahlt wird, ohne dass es auf den tatsächlichen Dienstantritt ankommt. Dieser Sachverhalt spricht noch weniger für eine Zuordnung zu Art 15 OECD-MA auf Basis des früheren Dienstverhältnisses, da der einzige Bezug zum früheren Arbeitsverhältnis die Berechnungsmodalität, also die Höhe der Vergütung anhand der Mitarbeiterbeteiligung, ist. Daher kommt das Besteuerungsrecht im Zweifel dem Ansässigkeitsstaat zu, damit auch eine mögliche Doppelnichtbesteuerung<sup>38)</sup> vermieden wird. Für den Fall, dass es dann zu einem Besteuerungskonflikt mit dem Tätigkeitsstaat kommt, könne ein bilaterales Verständigungsverfahren eingeleitet werden.

*Bruns* sieht in diesem Fall auch nur eine Veränderung der Motivation und keine Änderung des Charakters der Zahlung. Sie merkt jedoch an, dass es aber auf die Ausgestaltung des Einzelfalls ankommt. In dieser knapp geschilderten Sachverhaltsvariante befindet man sich jedoch nah an dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt und somit tendenziell bei einer Besteuerung im zukünftigen vertraglich vereinbarten Tätigkeitsstaat.<sup>39)</sup>

*Canete* bleibt bei seinen Ausführungen zum Grundsachverhalt, da weiterhin kein effektiver Stellenantritt und keine Mindestdauer der Tätigkeit vereinbart sind, und somit nach wie vor keine Verknüpfung zum Dienstverhältnis vorliegt. Einziger Unterschied ist die Festlegung der Höhe der Zahlung, die durch die Mitarbeiterbeteiligung bestimmt wird. Daher bestehen nach Liechtensteiner Ansicht weiterhin die Zuordnung zu Art 21 OECD-MA und somit eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

<sup>38)</sup> Siehe zu Überlegungen zur Doppelnichtbesteuerung *Lang*, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in *Kofler/Bendlinger/Schmidjell-Dommes/Lang*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 f.

<sup>39)</sup> *Lang* merkt hier kritisch an, dass es, wenn der tatsächliche Tätigkeitsort ein anderer als der vertraglich vereinbarte ist, in Bezug auf das Besteuerungsrecht zu Konflikten kommen kann.

---

## Umweltverträglichkeitsprüfung bei Städtebauprojekten

**Entscheidung:** EuGH 25. 5. 2023, *WertInvest Hotelbetrieb*, C-575/21.

**Normen:** Art 2 Abs 1 und Art 4 Abs 2 Richtlinie 2011/92/EU.

Die Pflicht zur Durchführung einer Umweltverträglichkeitsprüfung darf bei einem Städtebauprojekt nicht ausschließlich von dessen Größe abhängen. Das Unionsrecht steht Schwellenwerten entgegen, die so hoch angesetzt sind, dass in der Praxis alle oder nahezu alle Projekte einer bestimmten Art von vornherein der Pflicht zur Durchführung einer Umweltverträglichkeitsprüfung entzogen sind.

**Link zur Pressemitteilung des EuGH:** <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-05/cp230087de.pdf>.