

Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (Lang)

Lang · 1. Aufl · Juli 2022

Gliederung	Seite
I. Das Erkenntnis des VwGH v 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050	369
II. Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Abfindungen?	370
III. Vermeidung der Nichtbesteuerung	374
IV. Abschließende Würdigung	381

Michael Lang¹

I. Das Erkenntnis des [VwGH v 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#)

Nikolaus Zorn hat zunächst als Hofrat, dann als Senatspräsident des VwGH über Jahrzehnte die steuerrechtliche Rechtsprechung seines Gerichtshofs maßgebend geprägt. Für einen Höchstrichter nicht immer selbstverständlich stellte er sich der fachlichen Diskussion auch außerhalb des VwGH. Viele Entscheidungen kommentierte er nicht nur, sondern breitete mögliche weitere daraus erwachsende Konsequenzen aus. In Vorträgen und Fachbeiträgen behandelte *Nikolaus Zorn* aber auch viele Rechtsfragen, zu denen es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung gab oder deren Lösung in der bisherigen Judikatur nicht überzeugend begründet war. Aus den durch solche Beiträge angestoßenen persönlichen oder fachschriftstellerischen Diskussionen bezog er viele Argumente, um seine eigene Position zu schärfen, zu hinterfragen oder gegebenenfalls auch zu revidieren. Wenn dann eine solche Rechtsfrage von einem Senat des VwGH zu entscheiden war, dem er angehörte, trugen solche im Vorfeld geführte Diskussionen erheblich zur Qualität der Erkenntnisbegründung bei.

Nikolaus Zorn hat von Beginn an auch engagiert zur SWI-Jahrestagung beigetragen, indem er dort Erkenntnisse des VwGH präsentierte und zur Diskussion stellte und Entscheidungen der Finanzbehörden und des BFG kritisch kommentierte. Er erhielt auf diese Weise nicht nur Anregungen, die gelegentlich auch Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung fanden, sondern beeinflusste durch seine fundierten Diskussionsbeiträge auch die Praxis der Finanzbehörden und des BFG maßgebend. Daher möchte ich auch eine Entscheidung des VwGH, die wir schon bei einer SWI-Jahrestagung analysiert hatten,² zum Anlass nehmen, die damals bereits angestellten Überlegungen weiter zu vertiefen und auf diese Weise hoffentlich dem Jubilar eine Freude zu bereiten, zumal ich aus vielen fachlichen Diskussionen mit ihm weiß, dass er die menschliche Größe besitzt, Zustimmung und Widerspruch – fast – gleichermaßen zu schätzen.

Im Erk des VwGH v 23. 2. 2017, Ro 2014/14/0050 ging es um einen bis September 2005 in Deutschland wohnhaften Steuerpflichtigen, der seit dem Jahr 1999 für die deutsche A GmbH tätig war. Er übte die Tätigkeit durchgehend in Deutschland aus. Mit Vereinbarung vom 21. 4. 2005 kam der Revisionswerber mit der A GmbH überein, das Arbeitsverhältnis mit Wirkung zum 31. 7. 2005 im gegenseitigen Einvernehmen zu beenden. Zugleich verpflichteten sich die A GmbH und der Revisionswerber, die im Jänner 2005 ausgesprochene Kündigung sowie die dagegen erhobene Kündigungsschutzklage zurückzunehmen. Vereinbart wurde weiters, dass der Revisionswerber ab sofort vom Dienst freigestellt werde. Als Ausgleich für alle durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehenden Nachteile wurde eine Abfindung von € 1,45 Mio zuzüglich einer Bonuszahlung von € 50.000 vereinbart, die am 31. 8. 2005 ausgezahlt werden sollte. Tatsächlich kam es jedoch erst im März des Streitjahres 2006 zur Auszahlung. Ende September 2005

gab der Revisionswerber seinen Wohnsitz in Deutschland auf und begründete einen Wohnsitz in Österreich. 2011 kehrte er nach Deutschland zurück.

II. Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Abfindungen?

Der VwGH wies zunächst darauf hin, dass Art 15 Abs 1 DBA Deutschland – Österreich dem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht für Vergütungen für unselbständige Arbeit zuordnet: *„Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird aber dann durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat ‚ausgeübt‘ wird (wobei Art. 15 Abs. 2 DBA für diese Durchbrechung gegenständlich nicht interessierende Ausnahmen enthält). Entscheidend für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist somit, dass die Arbeit dort ausgeübt wird.“*

Der VwGH bezog sich dann auf sein Erk v 26. 2. 2015, [2012/15/0128](#), zum insoweit gleichlautend formulierten Art 15 Abs 1 DBA Österreich – Schweiz: Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, *„dass die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich einzelner konkreter Zahlungen dabei nach kausalen Gesichtspunkten (arg: ‚dafür bezogene Vergütungen‘ in Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz) erfolgt. Die Zahlungen müssen ihren Grund in der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit haben ([...]). Es ist jedoch nicht maßgebend, zu welchem Zeitpunkt oder in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung einzelne Zahlungen für eine im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erfolgen ([...]). [...] Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter ‚Gehaltsfortzahlung‘ bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungen nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinne des Kausalitätsprinzips keine für die Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft) während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund – ebenso wie die streitgegenständliche Abfindungszahlung – vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit. Damit besteht ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit. Abfindungszahlungen stellen ‚quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses‘ dar ([...]). Bei vertraglichen Ansprüchen liegt es im Gestaltungsspielraum der Vertragsparteien eines Dienstvertrages, ob sie für den Kündigungsfall eine höhere Abfindung oder eine längere Gehaltsfortzahlung vereinbaren. Eine unterschiedliche Besteuerungsfolge soll sich daraus gerade im Hinblick auf das Kausalitätsprinzip nicht ergeben. [...] Aufgrund des aufgezeigten besonderen Veranlassungszusammenhangs zur seinerzeit in Deutschland ausgeübten Tätigkeit besteht daher [...] auch für ‚Abfindungszahlungen zum Ausgleich von Nachteilen durch die Beendigung des Dienstverhältnisses‘ ein Besteuerungsrecht Deutschlands nach Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz DBA.“³*

□ Seite 370

Im erwähnten Erk v 26. 2. 2015, [2012/15/0128](#), das der VwGH in seinem Erk v 23. 2. 2017, [Ro 2014/15/0050](#) über weite Strecken zitierte, berief sich der VwGH zur Abrundung seiner Argumentation auch auf die in den OECD-Kommentar 2014 aufgenommene Passage zu Art 15 OECD-MA: *„In some cases, the employer is required (by law or by contract) to provide an employee with a period of notice before terminating employment. If the employee is told not to work during the notice period and is simply paid the remuneration for that period, such remuneration is clearly received by virtue of the employment and therefore constitutes remuneration ‚derived therefrom‘ for the purposes of paragraph 1. The remuneration received in such a case should be considered to be derived from the State where it is reasonable to assume that the employee would have worked during the period of notice.“; vgl. dazu Tumpel/Jahn, Termination of Employment, in Lang ua, The OECD-Model-Convention and its Update 2014, 2015, 121 ff, 130 ff.“⁴*

Dies ist schon deshalb problematisch, weil diese Ausführungen des OECD-Kommentars bei Abschluss des DBA Schweiz nicht vorgelegen sind und den Abkommensverhandlern daher auch nicht unterstellt werden kann, die darin enthaltene Auffassung vorausgesetzt zu haben, und diese Passagen daher überhaupt nicht für die Auslegung des DBA herangezogen werden können.⁵ Darüber hinaus ist es oft reine Spekulation, wo der Dienstnehmer seine Arbeit ausgeführt hätte, wäre die Kündigung nicht ausgesprochen worden.⁶ Der Ort des Arbeitseinsatzes kann sich aufgrund der unternehmerischen Erfordernisse mitunter auch kurzfristig ändern. Vor allem aber steht der Hinweis auf den OECD-Kommentar im Widerspruch zu der im selben Erkenntnis sonst verfolgten Begründungslinie des VwGH: Während die OECD darauf abstellt, wo vernünftigerweise die Tätigkeit in der Zeit der Freistellung ausgeübt worden wäre, sieht der VwGH den kausalen Zusammenhang *„zur bisher ausgeübten Tätigkeit“* als entscheidend. Die maßgebenden Orte können dabei durchaus auseinanderfallen: So könnte der Dienstnehmer seine Tätigkeit bisher in einem Staat ausgeübt haben, für die nächsten Monate ist aber vom Dienstgeber ein Einsatz in einem anderen Staat geplant gewesen, wäre nicht die Kündigung und die anschließende Freistellung erfolgt. Dazu kommt noch, dass der OECD-Kommentar daneben noch eine Reihe von anderen Konstellationen beschreibt, die der VwGH nicht zitiert und in denen es auch um Zahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geht.⁷ Dabei kommt die OECD zu – je nach Fallgestaltung – unterschiedli

chen Lösungen, die überdies auch noch von d Seite 371 angeführten Autoren durchaus kritisch kommentiert werden.⁸ Wäre tatsächlich nach den vom OECD-Kommentar aufbereiteten Konstellationen zu unterscheiden, hätte der VwGH im Erk v 23. 2. 2017, [Ro 2014/15/0050](#) auch nicht so umfassend und weitgehend pauschal auf das Erk v 26. 2. 2015, [2012/15/0128](#) verweisen dürfen, denn die Sachverhalte beider Entscheidungen waren unterschiedlich gelagert: Im Erk v 26. 2. 2015, [2012/15/0128](#) ging es um die Gehaltsfortzahlung und die Abgangsentschädigung für einen nach dem Ausspruch der Kündigung für die restliche Beschäftigungsdauer freigestellten Dienstnehmer. Im Erk v 23. 2. 2017, [Ro 2014/15/0050](#) ging es zwar teilweise auch um eine Gehaltsfortzahlung, wobei die Zahlung aber auch als Ausgleich für alle mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstandenen Nachteile gedacht war, über die sich die Streitparteien – gemeinsam mit der Rücknahme der Kündigung und der Kündigungsschutzklage und der Beendigung des Arbeitsverhältnisses – einigten.

Dies erweckt den Eindruck, dass für den VwGH das Ergebnis relevanter ist als die Begründung: Nicht der Ansässigkeitsstaat soll das Besteuerungsrecht für Abfindungen haben, sondern der frühere Tätigkeitsstaat. Konsequenz zu Ende gedacht muss dann die gesamte Zeitspanne maßgebend sein, in der der Dienstnehmer für den Arbeitgeber tätig ist, auch wenn es sich um Jahrzehnte handelt. In einer der im OECD-Kommentar angesprochenen Konstellationen ist zwar von einem zwölfmonatigen Zeitraum vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses die Rede,⁹ wobei diese Zeitspanne völlig willkürlich gewählt ist und sich kein rechtlicher Anhaltspunkt finden lässt, nur auf zwölf Monate abzustellen. Wenn daher der Dienstnehmer in verschiedenen Staaten tätig war, ist die Abfindung offenbar entsprechend anteilig aufzuteilen.¹⁰

Der VwGH steht mit seiner Auffassung im Gegensatz zur Rechtsprechung des BFH, worauf er ausdrücklich hinweist:¹¹ *„Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im vorliegenden Fall das Finanzgericht München angeschlossen hat, werden beendigungskausale Einkünfte hingegen nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Der BFH sieht bei Abfindungen, die keine nachträglichen Vergütungen darstellen und die keinen pensionsähnlichen Charakter haben, den erforderlichen Zusammenhang zwischen Arbeitsleistung und Vergütung nicht als gegeben an. [...]“*

Für die Position des BFH lässt sich die Nähe der Abfindungen zu Versorgungsleistungen bis zum Antritt eines neuen Arbeitsverhältnisses bei einem anderen Arbeitgeber ins Treffen führen. Derartige Zahlungen fallen nach vielen DBA unter die Art 18 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift und können daher nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.¹² Bei den von Art 18 OECD-MA erfassten Ruhegehältern handelt es sich um Zahlungen „für frühere unselbständige Tätigkeit“. Die Kausalität zum früheren Arbeitsverhältnis ist daher auch Voraussetzung für die Subsumtion unter diese Vorschrift. Zahlungen, die der Versorgung des Dienstnehmers nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere bis zum Antritt der eigentlichen Pension die

nen, sind abkommensrechtlich als Ruhegehälter zu qualifizieren.¹³ Abfindungen, die bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, werden oft ebenfalls auch der weiteren Versorgung des Dienstnehmers dienen.¹⁴ Die Abgrenzung zwischen Art 15 und Art 18 OECD-MA ist vielfach schwierig. Sie wird aber dann bedeutungslos, wenn auch Abfindungen, die nicht bloß nachträglich für eine konkrete Tätigkeit gezahlt werden, ohnehin von Art 15 Abs 1 Satz 1 erster Satzteil OECD-MA erfasst werden und damit ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können. Die Formulierung, die der VwGH gewählt hat, um sich dafür auszusprechen, auch Abfindungen im Tätigkeitsstaat besteuern zu können, lässt sich – leicht modifiziert – auch dafür ins Treffen führen, solche Abfindungen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen: Bei vertraglichen Ansprüchen liegt es im Gestaltungsspielraum der Vertragsparteien eines Dienstvertrages, ob sie für den Kündigungsfall eine höhere Abfindung oder explizit eine Zahlung für die Versorgung des früheren Dienstnehmers für die Zeit nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vereinbaren. Eine unterschiedliche Besteuerungsfolge soll sich daraus gerade im Hinblick auf das Kausalitätsprinzip nicht ergeben.

Die deutsche Finanzverwaltung war allerdings mit der ausschließlichen Besteuerung von Abfindungen im Ansässigkeitsstaat nicht glücklich. Wechselt der Dienstnehmer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses seine Ansässigkeit und bezieht erst dann die Abfindung, konnte er – wenn er in einen Staat übersiedelt war, der entsprechend zB der Position des VwGH Abfindungen im früheren Tätigkeitsstaat erfasst – die Einkünfte völlig der Besteuerung entziehen. Ein Wechsel der Ansässigkeit in umgekehrter Richtung barg hingegen die Gefahr der Doppelbesteuerung. Das deutsche BMF schloss daher zunächst mit den „zuständigen Behörden“ anderer Staaten Verständigungsvereinbarungen, in denen beide Staaten auf die Besteuerung im Tätigkeitsstaat festgelegt werden sollten.¹⁵ Diese Versuche scheiterten klarerweise, da der BFH Verständigungsvereinbarungen als rechtlich unbeachtlich erachtet und an seiner Auffassung festhielt.¹⁶ Der deutsche Gesetzgeber wollte daraufhin durch Schaffung des § 2 Abs 2 AO Konsultationsvereinbarungen normative Bedeutung beimessen.¹⁷ Der BFH schüttelte die

sen Versuch der Korrektur seiner Rechtsprechung dadurch, indem er sich nur an abkommenskonforme Vereinbarungen zwischen den „zuständigen Behörden“ beider Staaten gebunden erachtete.¹⁸ Eine Verständigungsvereinbarung, die dem früheren Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Abfindungen zuweisen wollte, erachtete er als abkommenswidrig und daher rechtlich nicht bindend.¹⁹

Schließlich trat der deutsche Gesetzgeber nochmals auf den Plan und versuchte die Rechtsprechung des BFH durch die eigens aus diesem Grund geschaffene Vorschrift des § 50d Abs 12 dEStG zu korrigieren. Dessen erster Satz lautet wie folgt: *„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.“* Der BFH wird letztlich zu klären haben, ob dieser Treaty Override erfolgreich war.²⁰ Der Gesetzgeber verwendet offenbar den Begriff der „Tätigkeit“, um den Gegensatz zur vom BFH favorisierten Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zum Ausdruck zu bringen. „Tätigkeit“ ist aber kein in der deutschen Fassung der Art 15 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften verwendeter Rechtsbegriff.²¹ Setzt man ihn mit dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff der „Arbeit“ gleich, ist damit noch immer nicht gesagt, ob der Ansässigkeitsstaat oder der Ausübungsstaat das Besteuerungsrecht hat. Denn die Kausalität zwischen Einkünften und unselbständiger Arbeit führt nur zur Subsumtion unter Art 15 OECD-MA generell, klärt aber noch nicht, welcher Satzteil des Art 15 Abs 1 OECD-MA angesprochen ist. Dem Urteil des FG Hessen v 27. 2. 2020, 9 K 353/19 zufolge ist der Treaty Override aber durch § 50d Abs 12 dEStG geglückt und die Rechtsprechung des BFH korrigiert.²²

III. Vermeidung der Nichtbesteuerung

Auf den vom [VwGH am 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) entschiedenen Sachverhalt war die deutsche Vorschrift des § 50d Abs 12 EStG noch nicht anwendbar. Nach der vom BFH vertretenen Auffassung hatte Österreich als Ansässigkeitsstaat in solchen Fällen das ausschließliche Besteuerungsrecht für Abfindungen. Deutschland war abkommensrechtlich an der Besteuerung gehindert. Aufgrund der vom VwGH zu Art 15 Abs 1 des DBA Deutschland – Österreich vertretenen Auffassung wäre es daher zur doppelten Nichtbesteuerung gekommen. Der VwGH sah sich daher veranlasst, die Anwendung der Rückfallklausel des Art 15 Abs 4 des DBA zu prüfen.²³

„Nach Art. 15 Abs. 4 DBA gilt für Zwecke dieses Artikels die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“

Nach Ansicht des Revisionswerbers kann die Rückfallklausel nach Art. 15 Abs. 4 DBA nur dann greifen, wenn im Tätigkeitsstaat gesetzwidriger Weise keine Steuer entrichtet wurde. Da der Revisionswerber den betreffenden ‚Vermögenszugang‘ in Deutschland deklariert habe, sei das Ziel der Bestimmung – die Verhinderung der Hinterziehung – erfüllt und die Subject-to-tax-Klausel des Art. 15 Abs. 4 DBA nicht mehr von Relevanz.

Zu Art. 15 Abs. 4 DBA besteht zwischen den Vertragsstaaten Einverständnis darüber, dass sich der Begriff ‚Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind‘ auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist. Durch die Bestimmung werden die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt. Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art. 25 behandelt (vgl. Protokollvereinbarung anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens zwischen den beiden Staaten am 24. August 2000).

Wie Schilcher/Stefaner, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland, in [SWI 2005, 9 f](#), ausführen, besteht kein klar umrissener aus dem OECD-Musterabkommen ableitbarer Anwendungsbereich der von der bilateralen Vertragspraxis sehr unterschiedlich formulierten Subject-to-tax-Klauseln. Zur streitgegenständlichen Subject-to-tax-Klausel unterstreiche das Protokoll zu Art. 15 Abs. 4 DBA, dass die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates dadurch nicht eingeschränkt werden sollten. Auch eine ‚Nullbesteuerung‘ im Tätigkeitsstaat sei nicht schädlich, sofern sichergestellt sei, dass der Tätigkeitsstaat Kenntnis von seiner Steuerbefugnis erlangt habe. Dies könne letztlich nur bedeuten, dass weder persönliche noch sachliche Steuerbefreiungen im Tätigkeitsstaat zu einem Eingreifen der Subject-to-tax-Klausel führen.

Nach den deutschen Gesetzesmaterialien (Deutscher Bundestag 14/7913) dient die ‚Rückfallklausel‘ für Arbeitnehmer der Vermeidung so genannter weißer Einkünfte.

Eine Besteuerung der Abfindung im Tätigkeitsstaat ist nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes nicht deshalb unterblieben, weil das nationale deutsche Recht für derartige Vergütungen persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen vorsieht oder besondere in der Person des Revisionswerbers gelegene Umstände (wie etwa ein Verlustvortrag oder persönliche Absetz- oder Freibeträge) berücksichtigt worden wären, sondern weil sich Deutschland in Ansehung der streitgegenständlichen Abfindungssumme nicht als Tätigkeitsstaat iSd Art. 15 DBA betrachtet. Von einer ‚steuerlichen Erfassung‘ in Deutschland kann bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation keine Rede sein. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher nicht die Ansicht des Revisionswerbers, dass durch die Offenlegung der Zahlung in Deutschland Art. 15 Abs. 4 DBA seinen Anwendungsbereich verloren habe und das DBA der Besteuerung der gegenständlichen Vergütung entgegenstehe.“

Überraschend ist an dieser Begründung zunächst der Hinweis auf die deutschen Gesetzesmaterialien. Dabei handelt es sich um ein einseitig von deutscher Seite erstelltes Dokument, das nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen nicht für die Interpretation des DBA herangezogen werden kann.²⁴ Eine im Zuge des Ratifikationsverfahrens in Deutschland erstellte

□ Seite 375

Erläuterung kann nicht als „*Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde*“, angesehen werden. Nur dann wäre das Dokument nämlich nach Art 31 Abs 2 lit b WVK maßgebend. Hingegen ist die vom VwGH erwähnte „*Protokollvereinbarung anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens*“ ihrem expliziten Wortlaut zufolge „*Bestandteil des Abkommens*“ und war Gegenstand des Ratifikationsverfahrens in beiden Staaten. Abs 7 des Protokolls steht daher mit Art 15 Abs 4 des DBA auf derselben Stufe.

Das weite Verständnis der Rückfallklausel des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich überzeugt nicht.²⁵ Der Anwendungsbereich der Vorschrift soll – wie *Burgstaller/Schilcher* und *Schilcher/Stefaner* überzeugend herausgearbeitet haben²⁶ – jene Sachverhalte umfassen, in denen rechtswidrigerweise keine Steuer im Quellenstaat entrichtet wird. Auf diese den Wortlaut des Art 15 Abs 4 DBA einschränkende Bedeutung des Protokolls weisen auch die von *Loukota* gegebenen Erläuterungen hin, die deutlich machen, dass es den Vertragsverhandlern offenbar genau um diese Fälle ging:²⁷ „*Werden in einem Vertragsstaat ansässige Arbeitnehmer in den anderen Vertragsstaat zur Arbeitsausübung entsandt, dann hat dieser andere Staat häufig gar keine Kenntnis über seine Steuerberechtigung erlangt. Hier soll nun in einer administrativ einfachsten zu handhabenden Art und Weise der Eintritt einer Doppelnichtbesteuerung unterbunden werden. Und zwar dadurch, dass das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nur dann verlorenggeht, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Nichtansässigkeitsstaat eine Besteuerung vorgenommen hat. Die Regelung wird aus österreichischer Sicht als unnötig und in ihrer Vollziehung als problematisch angesehen. Im Schlussprotokoll konnten zumindest die wichtigsten Problemfelder entschärft werden.*“ Diese Ausführungen machen deutlich, dass es nur um Fälle gehen kann, in denen der Quellenstaat überhaupt eine „*Steuerberechtigung*“ hat.²⁸ Dies wird auch durch den weiteren Inhalt des Abs 7 des Protokolls selbst – und konkret dessen zweiten Satz – unterstrichen: Demnach „*werden die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt*“. Diese Formulierung verdeutlicht, dass Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich jene Fälle vor Augen hat, in denen der Tätigkeitsstaat Besteuerungsrechte hat, diese aber offenbar – zunächst – nicht wahrnehmen konnte, weil sich der Steuerpflichtige der Besteuerung entzogen hat. Konsequenterweise regelt der dann folgende Satz des Abs 7 des Protokolls den Fall, wenn „*eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein*“ erfolgt, und ordnet an, dass „*ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art 25 behandelt*“ wird, also die dann eintretende Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden soll.

Bedauerlicherweise hat sich der VwGH auch nicht mit dem Beschluss des [BFH v 4. 11. 2014, I R 19/13](#) auseinandergesetzt: Dort ging es um einen französisch-deutschen Grenzgänger, dessen in Deutschland ausgeübte Tätigkeit nach dem DBA Deutschland – Frankreich nicht besteuert werden konnte.²⁹ Der BFH ist von einer Freistellungsverpflichtung auch in Österreich

□ Seite 376

aufgrund des DBA Deutschland – Österreich ausgegangen und hat die Anwendung der Rückfallklausel des Art 15 Abs 4 des DBA nicht einmal in Erwägung gezogen:³⁰ „*Der [...] nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 in Österreich ansässige Kläger erzielte nach der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, die in Deutschland besteuert werden dürfen, da die Arbeit dort ausgeübt wurde (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA-Österreich 2000). [...] Österreich als Wohnsitzstaat darf in diesem Fall die betreffenden Einkünfte nicht besteuern (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich 2000).*“ Zwar ist der dem BFH-Beschluss v 4. 11. 2014, [I R 19/13](#) zugrunde liegende Sachverhalt etwas anders gelagert, weil sich die Befreiung von der deutschen Steuer aufgrund eines anderen Abkommens – nämlich des DBA Deutschland – Frankreich – ergab, während in dem vom VwGH

entschiedenen Fall diese Konsequenz aus dem DBA Deutschland – Österreich selbst folgte. Das sollte aber keinen Unterschied machen: Aus deutscher Sicht unterlag die Abfindung der Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht, und die Anwendung des DBA führte zur Steuerfreistellung. Daher lag in Deutschland letztlich eine „sachliche Steuerbefreiung“ vor, und eine solche sieht der VwGH selbst in seiner Entscheidungsbegründung als unbedenklich an.

Der VwGH bietet aber in seiner Entscheidungsbegründung noch eine weitere Argumentation an:³¹

„Zu keinem anderen Ergebnis führt im Revisionsfall auch Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA. Dieser lautet:

„Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen

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

a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen

unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden;‘

Im Revisionsfall steht fest, dass Deutschland die streitgegenständliche Abfindungssumme dem Grundtatbestand des Art. 15 Abs. 1 erster Halbsatz DBA zuordnet (Besteuerung im Wohnsitzstaat Österreich), Österreich hingegen vom Vorliegen einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit ausgeht und die Vergütungen dem Tatbestand des Art. 15 Abs. 1 zweiter Halbsatz DBA unterstellt (Besteuerung im Quellenstaat Deutschland). Dabei handelt es sich entgegen der Ansicht des Revisionswerbers um ‚unterschiedliche Abkommensbestimmungen‘ iSd Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA (vgl. Schilcher, Subject-to-Tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis, 99; Stefaner in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Länderteil Österreich, Art. 28 Tz. 3; und Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Art. 15 Rz. 81).

Um diesen Qualifikationskonflikt zu lösen, haben das österreichische und das deutsche Bundesministerium auf Basis des Art. 25 DBA am 13. August 2010 eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Art. 15 des Abkommens geschlossen. Diese Vereinbarung sieht vor, dass gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen/Abfindungen aus Anlass der Been

□ Seite 377

digung des Arbeitsverhältnisses in jenem Staat der Besteuerung unterliegen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit steuerungsberechtigt war, im Revisionsfall also Deutschland. Der negative Qualifikationskonflikt konnte mit dieser Konsultationsvereinbarung jedoch letztlich nicht beseitigt werden, weil das Finanzgericht München der Vereinbarung nicht gefolgt ist (vgl. nunmehr auch [BFH vom 10. Juni 2015, I R 79/13](#), ergangen zur insoweit gleich lautenden Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz zum vergleichbaren Art. 15 DBA-Schweiz, wonach Konsultationsvereinbarungen – auch wenn sie in Form einer Verordnung erlassen werden – nicht dazu geeignet seien, den Auslegungskonflikt in Ansehung der Besteuerung von Abfindungen zu lösen). Damit konnte sich das Bundesfinanzgericht zu Recht auf die ‚switch-over‘-Klausel des Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA stützen.“

Zunächst stellt sich die Frage, ob die Anwendung des Art 15 Abs 4 und des Art 28 Abs 1 lit a des DBA Deutschland – Österreich einander ausschließen. Beide Vorschriften bewirken das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, letztere verbunden mit der Verpflichtung zur Anrechnung einer gegebenenfalls im anderen Staat erhobenen Steuer. Beide Vorschriften führen somit – sieht man von der Anrechnungsverpflichtung ab – zur identischen Rechtsfolge. Ein Normenkonflikt stellt sich vor diesem Hintergrund nicht. Art 15 Abs 4 DBA hat insoweit einen weiteren Anwendungsbereich als Art 28 Abs 1 lit a des DBA, weil die Vorschrift – zumindest nach der vom VwGH vertretenen Auffassung – zwar auch Qualifikationskonflikte umfasst, aber darüber hinausgeht: Wenn trotz im Quellenstaat vorgesehener Steuerpflicht und abkommensrechtlicher Berechtigung zur Besteuerung dort keine Steuer gezahlt wurde, ist die Vorschrift jedenfalls anwendbar. Art 28 Abs 1 lit a des DBA ist wiederum insoweit weiter, als die Vorschrift nicht nur Konstellationen erfasst, in denen einer der beiden Staaten Art 15 des DBA anwendet. Keine der beiden Vorschriften ist daher im Verhältnis zur anderen *lex specialis*.³² Der Umstand, dass nach Art 28 Abs 1 lit a des DBA vor dem Rückfall der Besteuerung an den Ansässigkeitsstaat die Durchführung eines Verständigungsverfahrens notwendig ist, könnte als weiteres Argument angesehen werden, um Art 15 Abs 4 des DBA nicht auch auf Qualifikationskonflikte anzuwenden: Es wäre kaum nachzuvollziehen, wenn das DBA zwar generell bei Qualifikationskonflikten ein Verständigungsverfahren vorschaltet, bevor der Ansässigkeitsstaat besteuern darf, gerade aber nicht in Fällen, in denen es um Art 15 des DBA geht.

Würde aber – wie dies der VwGH wenig überzeugend vertritt – eine doppelte Nichtbesteuerung aufgrund der unterschiedlichen Auslegung des Art 15 Abs 1 des DBA Deutschland – Österreich durch BFH und VwGH im Falle von Abfindungen zur Anwendung der Rückfallklausel des Art 15 Abs 4 des DBA führen, schließt diese Vorschrift aus einem anderen Grund die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des DBA aus: Gilt die Arbeit mangels Besteuerung im anderen Vertragsstaat nach Art 15 Abs 4 des DBA nicht als dort ausgeübt, dann dürfen die Einkünfte nach Art 15 Abs 1 Satz 1 erster Satzteil im Ansässigkeitsstaat und an sich nur dort besteuert werden. Der andere Staat scheint nun nach dieser Vorschrift auch abkommensrechtlich an der Besteuerung gehindert zu sein. Art 28 Abs 1 lit a des DBA setzt aber voraus, dass zunächst die Steuerbefreiung *nach Art 23 des DBA* anwendbar war, um bei Vorliegen der in Art 28 Abs 1 lit a des DBA aufgestellten Voraussetzungen zur Anrechnungsmethode zu wechseln. Aufgrund des Zusammenwirkens von Art 15 Abs 1 und Abs 4 des DBA kommt Art 23 des

DBA aber gar nicht ins Spiel, weshalb auch die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des DBA ausscheidet. Allerdings sieht Abs 7 des Protokolls vor, dass die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates „nicht eingeschränkt“ werden. Dies kann aber dennoch nicht dazu führen, dass nach Art 28 Abs 1 lit a des DBA die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der nunmehr im Tätigkeitsstaat erhobenen Steuer im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden ist. Vielmehr kann das nach Abs 7 des Protokolls im Falle der Doppelbesteuerung vorgesehene Verständigungsverfahren nur den Sinn haben, dass der Ansässigkeitsstaat von einer allenfalls schließlich doch erfolgten Besteuerung im Tätigkeitsstaat erfährt und aus diesem Grund die Arbeit als dort ausgeübt ansieht und folglich selbst von der Erhebung einer Steuer nach Art 23 des DBA absieht. Für die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des DBA bleibt in dieser Konstellation kein Platz.

Hätte der VwGH die Anwendung der Rückfallklausel des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich verneint, dann hätte er zu Recht die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des DBA zu prüfen gehabt. Der VwGH ist zutreffenderweise davon ausgegangen, dass die Einkünfte „*unterschiedlichen Abkommensbestimmungen*“ zugeordnet wurden. Ein Qualifikationskonflikt liegt nicht nur vor, wenn die Behörden beider Staaten unterschiedliche Artikel oder Absätze des Abkommens anwenden, sondern auch, wenn von den Behörden beider Staaten innerhalb eines Absatzes oder auch Satzes der Verteilungsnorm unterschiedliche Tatbestände angewendet werden.³³ Sonst könnten bloße Zufälligkeiten der abkommensrechtlichen Legistik zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen. Daher werden Einkünfte auch dann „*unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet*“, wenn bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, ob die Einkünfte auf die Ausübung der Arbeit im anderen Staat zurückzuführen sind, und diese unterschiedlichen Qualifikationen zur Nichtbesteuerung führen.

Art 28 Abs 1 lit a des DBA Deutschland – Österreich verlangt aber, bevor es zum Wechsel von der Steuerbefreiung zur Steueranrechnung kommt, dass „*dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt*“. Für den VwGH war diese Voraussetzung erfüllt, weil die beiden zuständigen Behörden eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Art 15 des Abkommens geschlossen hatten und diese Vereinbarung vorsah, dass „*gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen/Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in jenem Staat der Besteuerung unterliegen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit steuerungsberechtigt war, im Revisionsfall also Deutschland*“. ³⁴ Der VwGH wies auch darauf hin, dass „*[d]er negative Qualifikationskonflikt mit dieser Konsultationsvereinbarung jedoch letztlich nicht beseitigt werden [konnte], weil das Finanzgericht München der Vereinbarung nicht gefolgt ist*“. ³⁵

Wenn Art 28 Abs 1 lit a des DBA Deutschland – Österreich verlangt, dass „*dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt*“, ist nicht anzunehmen, dass damit gemeint ist, dass eine Verständigungsvereinbarung nicht erzielt werden konnte. Denn eine Verständigungsvereinbarung war, als das DBA verhandelt und auch abgeschlossen wurde, nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung beider Staaten ohnehin nicht verbindlich. ³⁶

Daran hat sich in Österreich gar nichts geändert,³⁷ und auch die mittlerweile geschaffene Regelung des § 2 Abs 2 AO wird vom BFH so verstanden, dass abkommenswidrige Verständigungsvereinbarungen keine Bindungswirkung auslösen können.³⁸ Vielmehr geht es darum, dass die Behörde des Ansässigkeitsstaates die Behörde des anderen Staates davon unterrichtet, dass sie davon ausgeht, angesichts des festgestellten Sachverhalts und der vorgenommenen rechtlichen Beurteilung kein Besteuerungsrecht zu haben, aber beabsichtigt, mangels Ausübung dieses Besteuerungsrechts durch den anderen Staat auf Grundlage des Art 28 Abs 1 lit a des DBA zu besteuern. Dies gibt der Behörde des anderen Staates die Gelegenheit zu prüfen, ob dort nicht doch besteuert werden kann. Wenn daher Art 28 Abs 1 lit a des DBA verlangt, dass sich der „*Konflikt*“ nicht „*durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln*“ lässt, soll dies den Behörden die Möglichkeit geben, sich über den Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung auszutauschen, sodass die Behörde des Tätigkeitsstaats über die Einkünfte oder das Vermögen Bescheid weiß und die Möglichkeit hat, im Detail zu

prüfen, ob die Einkünfte oder das Vermögen nicht doch im Tätigkeitsstaat besteuert werden können. Wenn die Behörde des Tätigkeitsstaates zu dieser Überzeugung gelangt, ist der Konflikt im Sinne von Art 28 Abs 1 lit a des DBA geregelt, und der Ansässigkeitsstaat kann die Regelung über den Methodenwechsel nicht aktivieren. Gleiches gilt, wenn die Behörde des Ansässigkeitsstaates bei dieser Gelegenheit erkennt, dass sie nach den anderen abkommensrechtlichen Vorschriften ohnehin das Besteuerungsrecht hat und es daher aus diesem Grund gar nicht der Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a des DBA bedarf.

Im konkreten Fall geht aus dem Erkenntnis des VwGH hervor, dass dem österreichischen Wohnsitzfinanzamt des Revisionswerbers mit Schreiben des Finanzamtes München II vom 27. 1. 2011 mitgeteilt wurde, dass die „im März 2006 ausbezahlte Abfindung [...] nach der Entscheidung des Finanzgerichtes München vom 28. Dezember 2010 gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland nicht der deutschen Besteuerung unterzogen werden [könne], weil das Besteuerungsrecht daran nach der angeführten Bestimmung Österreich als neuem Wohnsitzstaat zukomme. Zur Vermeidung ‚weißer‘ Einkünfte werde angeregt, die Möglichkeit der Besteuerung in Österreich zu prüfen.“³⁹ Der geforderte Austausch der Behörden der beiden Staaten hatte daher schon stattgefunden, eben über Initiative der deutschen Seite, die – § 50d Abs 12 EStG war noch nicht anwendbar – mangels Möglichkeit zur Besteuerung der Einkünfte in Deutschland selbst die Besteuerung in Österreich angeregt hat. Die Durchführung eines „Verfahren[s] nach Artikel 25“ durch die österreichischen Behörden hätte daher keinen Sinn gemacht, weil beide Seiten über Sachverhalt und Auslegungsmöglichkeiten der DBA-Vorschriften ohnehin umfassend informiert waren. Hätte der VwGH daher die Anwendung des Art 15 Abs 4 iVm Abs 7 des Protokolls des DBA verneint, wäre die Aktivierung des in Art 28 Abs 1 lit a des DBA vorgesehenen Methodenwechsels – und damit die Besteuerung in Österreich – zu Recht erfolgt.

□ Seite 380

IV. Abschließende Würdigung

Die Abgrenzung zwischen den Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen ist von großer Bedeutung. Der Umstand, dass es zu den im OECD-MA enthaltenen Regelungen schon jahrzehntelange Erfahrungen gibt, schließt keineswegs aus, dass manche Abgrenzungsfragen auch heute noch oder gelegentlich sogar erst in den letzten Jahren die Gerichte beschäftigen. Im Bereich der unselbständigen Arbeit haben grenzüberschreitende Aktivitäten in den letzten Jahrzehnten deutlich zugenommen, und gerade im Zusammenhang mit der Beendigung von Arbeitsverhältnissen geleistete Vergütungen werfen zahlreiche abkommensrechtliche Fragen auf. Daher überrascht es nicht, dass Gerichte unterschiedlicher Staaten – wie das Beispiel der Abfindungen zeigt – auch zu unterschiedlichen Lösungen gelangen.

Noch häufiger sind Auslegungsfragen allerdings, wenn die Vertragsparteien von einem der gängigen Musterabkommen abweichen und spezielle Vorschriften konzipieren, wie im Falle des Art 15 Abs 4 und des Art 28 Abs 1 lit a des DBA Deutschland – Österreich. Hier zeigt sich, dass manche dieser Vorschriften mit „heißer Nadel“ gestrickt worden sein dürften, und umso mehr Fragen wirft dann ihre Interpretation auf. Delegationen, die über DBA-Regelungen verhandeln, sind daher gut beraten, sich so weit wie möglich an gängigen Vorschriften der Musterabkommen zu orientieren und von Sondervorschriften abzusehen.

□ Seite 381

¹ Herrn *Jürgen Romstorfer* danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur sowie für kritische Anregungen.

² Dazu *Mayer*, SWI-Jahrestagung: Besteuerung einer vom früheren deutschen Arbeitgeber gezahlten Abfindung nach Zuzug in Österreich, [SWI 2018, 210 \(210 ff\)](#).

³ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#).

⁴ [VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128](#).

⁵ Ausführlich *Lang*, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? *ISTR* 2001, 536 (537 ff); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? [ÖStZ 2006, 203 \(206 ff\)](#); *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, *ISTR* 2007, 606 (606 ff); siehe weiters

Gosch, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland, [SWI 2015, 505 \(505 ff\)](#); *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerungsabkommen¹⁵⁶ Art 1 Rz 60.

⁶ Vgl zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf pandemiebedingtes Homeoffice auch *Lang*, Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland – Österreich, [SWI 2020, 331 \(331 ff\)](#); *Lang*, Employment Income Under Tax Treaty Law and the Impact of the COVID-19 Pandemic, in *Pistone* (Hrsg), Building Up Global International Tax Law, in Druck.

⁷ So führt das OECD-Musterkommentar zu Art 15 als Beispiele für Zahlungen nach der Beendigung eines Dienstverhältnisses Zahlungen für nicht konsumierte Krankenstands- und Urlaubstage (Rz 2.5.), Abfertigungszahlungen (Rz 2.7.), Schadensersatzzahlungen (Rz 2.8.), Zahlungen für Wettbewerbsverbote (Rz 2.9.), Erstattung von Pensionsbeiträgen (Rz 2.10.), Nachgelagerte Vergütungsschemen (Rz 2.11.), Anreizvergütungen (Rz 2.12.), Allgemeine Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Rz 2.13.), Zahlungen für Verletzungen oder Invalidität (Rz 2.14), Zahlungen für entgangene Provisionen (Rz 2.15.) und Abfindungszahlungen (Rz 2.16.) an.

⁸ Näher *Tumpel/Jahn*, Termination of Employment, in *Lang et al* (Hrsg), The OECD-Model-Convention and its Update 2014 (2015) 121 (130 ff).

⁹ OECD-MK 2017 Art 15 Rz 2.7.

¹⁰ Dabei stellt sich die Frage nach der Aufteilungsmethode. Zu dem vom VwGH im Falle der Aufteilung von Pensionen nach Art 18 und Art 19 Abs 2 OECD-MA angewendeten Maßstab vgl *Lang*, Ruhegehälter nach Art 19 Abs 2 OECD-MA, in *Rödter/Spindler/Tipke* (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg (2009) 879 (885 f).

¹¹ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 31.

¹² Näher *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 42.

¹³ Dazu *Dommes*, Pensionen 38 ff mwN; aA zB *Toifl*, Pensionen im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287 (302).

¹⁴ Dazu *Lang/Siller/Zolles*, Chapter 19 Austria: Termination Payments, in *Kemmeren et al* (Hrsg), Tax Treaty Case Law around the Globe 2016 (2017) 227 (231 ff); so auch *Knotzer*, Die Auszahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern, [SWI 2022, 17 \(20\)](#); kritisch sehen die Zuordnung einer Abfindung anhand des Versorgungscharakters bspw *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 251 (261 ff).

¹⁵ Vgl dazu DBA Schweiz, Schreiben betr Besteuerungsrecht bei Abfindungen an Arbeitnehmer vom 13. Oktober 1992, IV C 6 – S 1301 Schz –101/92; DBA Belgien, Verständigungsvereinbarung mit dem belgischen Finanzministerium vom 15. Dezember 2006 über die Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer, IV B 6 – S 1301 BEL – 1/07; DB Niederlande, Verständigungsvereinbarung zur Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer vom 25. Oktober 2007, IV B 6 – S 1301 – NDL/07/0006.

¹⁶ [BFH 2. 9. 2009, I R 111/08](#); 2. 9. 2009, I R 90/08.

¹⁷ *Achsnich* in *Pfarrmann/Rosenke/Wagner*, Beck'scher Online-Kommentar Abgabenordnung¹⁹ § 2 Rz 13; vgl dazu die nach Inkrafttreten des § 2 Abs 2 AO abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen: DBA Schweiz, Besteuerungsrecht von Abfindungen an Arbeitnehmer nach Artikeln 15 des Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 17. März 2010, IV B 2 – S 1301–CHE/07/10015; DBA Luxemburg, Verständigungsvereinbarung betreffend die Besteuerung

von Abfindungszahlungen, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld vom 7. September 2011, IV B 3 – S 1301–LUX/10/10002; DBA GB, Verständigungsvereinbarung über die Zuordnung des Besteuerungsrechts von Abfindungen vom 8. November 2011, IV B 3 – S 1301–GB/10/10001.

¹⁸ [BFH 10. 6. 2015, I R 79/13](#).

¹⁹ [BFH 10. 6. 2015, I R 79/13](#).

²⁰ *Lampert* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, Beck'scher Online-Kommentar Einkommensteuergesetz¹² § 50d Rz 13 f.

²¹ Vgl aber Abs 7 des Schlussprotokolls zum DBA.

²² FG Hessen 27. 2. 2020, 9 K 353/19, in dem wörtlich ausgeführt wird: „*Aufgrund dieser vom deutschen Steuergesetzgeber als unbefriedigend empfundenen Situation wurde § 50 d Abs. 12 EStG zum 01.01.2017 eingefügt (sog. treaty override). [...] Der von der Rechtsprechung des BFH verneinte Zusammenhang von Abfindung und früherer Tätigkeit wird somit wiederhergestellt.*“

²³ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 32 ff.

²⁴ Dazu bereits *Lang*, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, [SWI 2011, 192 \(196\)](#); *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 21 ff; *Lang*, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft, [SWI 2022, 118 \(122\)](#).

²⁵ Dazu bereits *Lang*, Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, [SWI 2015, 198 \(201\)](#); kritisch auch *Kudert/Höppner*, Die Besteuerung von Arbeitnehmern bei Dreieckssachverhalten, *IWB* 2019, 185 (187 ff).

²⁶ *Burgstaller/Schilcher*, Subject-to-tax-clauses in Austrian Tax Treaties, *ET* 2004, 266 (268 f); *Schilcher/Stefaner*, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art 15 DBA-Deutschland, [SWI 2005, 5 \(10 f\)](#).

²⁷ *Loukota*, Neues österreichisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen in Sicht, *SWI* 1998, 255 (257).

²⁸ *Schilcher/Stefaner*, [SWI 2005, 5 \(10\)](#); Dürrschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁷ Vor Art 6–22 Rz 19a.

²⁹ Ausführlich *Lang*, [SWI 2015, 198 \(198 ff\)](#).

³⁰ Vgl allerdings *Gosch*, „Triangular case“ – DBA Dreieckskonflikt bei Mehrfachansässigkeit eines Grenzgängers, *IWB* 2015, 112 (115).

³¹ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 38 ff.

³² Zur Relativierung von Lex-specialis-Überlegungen auch *Lang*, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gosch/Schnitger/Schön* (Hrsg), *FS Lüdicke* (2019) 437 (439 ff).

³³ UFS 11. 9. 2012, RV/0798–W/11; *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung³ Art 28 Rz 3.

³⁴ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 40.

³⁵ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 40.

³⁶ [BFH 2. 9. 2009, I R 111/08](#); [2. 9. 2009, I R 90/08](#); [VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237](#); [20. 9. 2001, 2000/15/0116](#); [30. 3. 2006, 2002/15/0098](#); [23. 2. 2010, 2008/15/0148](#); siehe auch im Detail *Drüen/Kofler/Simonek*, Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht, *IStR* 2019, 945 (947 ff).

³⁷ [VwGH 30. 3. 2006, 2008/15/0148](#).

³⁸ Siehe [BFH 10. 6. 2015, I R 79/13](#), in dem der BFH ausführt, dass § 2 Abs 2 AO den Bestimmtheitsanforderungen gem Art 80 Abs 1 dGG nicht genügt, die an eine Verordnungsermächtigung zu stellen sind.

³⁹ [VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050](#) Rz 6.

Körperschaften im Steuerrecht - Festschrift für Nikolaus Zorn, Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr
Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (Lang)
Erstellt von NutzerIn NutzerIn 27.3.2024