

34. Jahrgang / November 2024 / Nr. 11

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Gehälter in Zeiten der Freistellung und Abfindungen

Salary During Employment Suspension and Severance Payments

Karoline Spies / Matthias Zaman

Neue Rolle des EuG in Vorabentscheidungsersuchen

New Role of the GC in Preliminary Rulings

Vera Hellebrandt / Philipp Walter Scharizer

Besteuerung bei Wegzug mit einer Kaufpreisforderung

Taxation on Departure with a Purchase Price Claim

Jürg Altorfer

Schweizer Steuersicht auf österreichische Privatstiftungen

Swiss Tax Perspective on Austrian Private Foundations

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang*)

Die abkommensrechtliche Behandlung von Gehältern für Zeiten der Freistellung und von Abfindungen

THE TREATY-BASED TREATMENT OF CONTINUED SALARY PAYMENTS FOR PERIODS OF EMPLOYMENT SUSPENSION AND FOR SEVERANCE PAYMENTS

The Federal Tax Court of Germany had to deal with continued salary payments and severance payments after a suspension of the underlying employment contract. This suspension lasted from the end of April until the end of October; only then would the contract finally end, and the continued salary payments would stop. The court had to decide whether the payments were taxable in Germany, as the employee was resident in Germany but carried out work in Switzerland. The Federal Tax Court of Germany ruled that the continued payments were a result of the ongoing but suspended employment contract. However, since no work was being performed anymore Art 15 para 1 DTC Germany – Switzerland applied, granting Germany the exclusive taxing right. Furthermore, the severance payments are exclusively taxable in Germany as the payments are received as a compensation for the loss of employment. In addition, the court continued its jurisprudence regarding consultation agreements, considering them to be limited by the letters of the law of the treaty. *Michael Lang* discusses the ruling in detail, while also comparing it to similar rulings from Austrian and Swiss courts and to past decisions from the Federal Tax Court of Germany.

I. Die Urteile des VI. Senats des BFH vom 1. 8. 2024

Auf dem Gebiet der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ist der I. Senat des BFH ua auch für die Auslegung der DBA zuständig. Der I. Senat prägt seit Jahrzehnten maßgebend die deutsche Rechtsprechung auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts. Allerdings war beispielsweise auf dem Gebiet der Vermögensteuer schon bisher der II. Senat des BFH auch für das DBA-Recht zuständig.¹⁾ Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist die Entscheidungsbefugnis für die DBA-Auslegung mit 1. 1. 2024 vom I. zum VI. Senat gewandert.²⁾ Urteile des VI. Senats zum DBA-Recht wurden daher mit besonderer Spannung erwartet.³⁾ Interessant ist dabei insbesondere, inwieweit sich der VI. Senat der Rechtsprechung des I. Senats anschließt.

Am 1. 8. 2024 fällte der VI. Senat des BFH zwei Urteile zur abkommensrechtlichen Beurteilung von Abfindungen und von Vergütungen für Zeiten der Freistellung vor dem Ende des Dienstverhältnisses: Es ging dabei um die DBA mit der Schweiz und mit Frankreich.⁴⁾ Während die maßgebenden Regelungen des DBA Deutschland – Schweiz dem OECD-MA entsprechen, weicht Art 13 Abs 1 DBA Deutschland – Frankreich wesentlich von Art 15 Abs 1 OECD-MA ab. Die Aussagen des VI. Senats des BFH zum DBA Deutschland – Schweiz sind daher von besonderem Interesse: Die meisten Staaten – darunter auch Österreich – haben in fast alle ihre DBA Art 15 Abs 1 OECD-MA vergleichbare Regelungen übernommen. Aus diesem Grund soll in der Folge das zum DBA mit der Schweiz ergangene Urteil näher analysiert und mit der zu den Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ergangenen Rechtsprechung in der Schweiz und Österreich verglichen werden.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Lukas Schuster danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

¹⁾ Vgl zuletzt BFH 24. 5. 2023, II R 27/20.

²⁾ Dazu auch BFH 1. 8. 2024, VI R 52/20, Rn 37.

³⁾ Vgl schon BFH 16. 5. 2024, VI R 31/21.

⁴⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, zum DBA Schweiz; 1. 8. 2024, VI R 52/20, zum DBA Frankreich.

Der VI. Senat des BFH entschied mit Urteil vom 1. 8. 2024, VI R 23/22, über folgenden Sachverhalt: Der Kläger war seit dem Jahr 2011 als Außendienstmitarbeiter bei einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen tätig. Er verfügte seit Beginn dieser Tätigkeit stets nur über einen Wohnsitz in Deutschland. Mit Schreiben vom 26. 4. 2016 kündigte der Schweizer Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis mit dem Kläger zum 31. 10. 2016 und stellte ihn unter Fortzahlung des Arbeitsentgelts mit sofortiger Wirkung unwiderruflich von seiner Arbeitsverpflichtung frei. Ein im Arbeitsvertrag ursprünglich vereinbartes Konkurrenzverbot wurde für hinfällig erklärt. Er erhielt zusätzlich zum Gehalt noch eine Abfindung. Es galt zu beurteilen, welcher Staat nach dem DBA Deutschland – Schweiz das Besteuerungsrecht für die Einkünfte hat.

Das Arbeitsentgelt für die aktive Tätigkeit – also die Zeiträume bis zur Freistellung – war aufzuteilen. Der VI. Senat schloss sich der Rechtsprechung des I. Senats an:⁵⁾ „*Grundlage der Berechnung der nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte [ist] die Zahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr abzüglich der Urlaubstage und der anderen arbeitsfreien Tage (arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage). Diesen Arbeitstagen ist das für diese Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt – hier der gesamte im Streitjahr gezahlte Lohn ohne die Abfindung – gegenüberzustellen und sodann das auf den einzelnen Arbeitstag entfallende Arbeitsentgelt zu ermitteln.*“⁶⁾

Spannender ist die Beurteilung des Gehalts für die Zeiträume ab der Freistellung. Der BFH würdigte zunächst die arbeitsrechtliche Situation: „*Die Freistellung beseitigt die Arbeitspflicht des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsvertrag und den Anspruch des Arbeitnehmers, Beschäftigung zu verlangen. Eine Vielzahl von Rechten und Pflichten bleibt jedoch bestehen, zum Beispiel das Recht des Arbeitnehmers auf Lohnfortzahlung und Sozialleistungen. Zahlungen, die bei Freistellung von der Arbeit geleistet werden, sind daher keine Abfindungen wegen der Auflösung eines Dienstverhältnisses, sondern Leistungen in Erfüllung eines modifizierten Dienstverhältnisses ([...]).*“⁷⁾

Der BFH wies dann darauf hin, dass der Kläger aufgrund der Freistellung von der Arbeit ab dem Zeitpunkt der Kündigung nicht mehr aktiv in der Schweiz tätig war, und dass eine Arbeitsausübung iSd Art 15 DBA Deutschland – Schweiz auch nicht aufgrund der Erfüllung einer anderen Verpflichtung gegenüber seinem Schweizer Arbeitgeber vorliegt: „*Da der Kläger von der Arbeitspflicht unwiderruflich freigestellt war, musste er sich während der Freistellungsphase nicht in irgendeiner Weise für seinen Schweizer Arbeitgeber zur Verfügung halten ([...]). Das aus der Freistellung folgende bloße Erlöschen des Rechts eines Arbeitnehmers, Beschäftigung zu verlangen, stellt auch keine in einer Unterlassung liegende vertragliche Verpflichtung dar, die dort bewirkt würde, wo anderenfalls die zu unterlassende Handlung vorgenommen würde ([...]). Denn der Arbeitnehmer wird im Falle der Freistellung nicht für das ‚Nichtstun‘ an einem bestimmten Ort – dem Arbeitsplatz beziehungsweise -ort – bezahlt. Vielmehr kann der Arbeitnehmer seinen Pflichten aus dem in der Freistellungsphase noch bestehenden modifizierten Arbeitsverhältnis an jedem beliebigen Ort nachkommen. Insoweit besteht keine unmittelbare Beziehung zwischen der ‚Nichtbeschäftigung‘ des Klägers und der Schweiz als Arbeitsort. Auch hatte der Kläger keine Karenzpflicht zu erfüllen ([...]). Die Zahlungen während der Freistellungsphase waren nicht Entgelt für die Einhaltung einer Karenzpflicht, sondern wurden in Erfüllung eines modifizierten Dienstverhältnisses geleistet ([...]).*“⁸⁾

⁵⁾ BFH 29. 1. 1986, I R 22/85.

⁶⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 41.

⁷⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 30.

⁸⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 33 ff.

Der BFH sah einen erheblichen Unterschied zur Altersteilzeit:⁹⁾ „Denn der Bezug der Vergütung während der Freistellungsphase der Altersteilzeit stellt sich als Entlohnung für die bereits geleistete Arbeit in der aktiven Phase dar. Die Vergütung ist damit bereits durch die vorangegangene aktive Tätigkeit verdient worden und kommt lediglich zeitversetzt zur Auszahlung. Im Streitfall hingegen erhielt der Kläger die laufenden Bezüge während der Freistellungsphase nicht, weil er sich diese Vergütungen bereits während der Phase der aktiven Tätigkeit verdient hatte. Vielmehr waren die Zahlungen Folge der verbliebenen Laufzeit des durch Kündigung und Freistellung modifizierten Dienstverhältnisses ([...]).“¹⁰⁾

Der BFH kam zum folgenden Ergebnis: „Der Kläger ist damit in der Freistellungsphase weder aktiv in der Schweiz tätig geworden, noch kann er nach den für sogenannte passive Tätigkeiten entwickelten Grundsätzen so behandelt werden, als habe er seine Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt. Deswegen verbleibt es bei der Grundregel des Art 15 Abs 1 DBA-Schweiz, wonach alleine Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Zahlungen in der Freistellungsphase zusteht ([...]).“¹¹⁾

Gesondert beurteilte der hier zuständige VI. Senat des BFH die geleistete Abfindung: „Nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat ebenfalls anschließt, sind Abfindungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses nach Art 15 Abs 1 Satz 1 DBA-Schweiz nicht im Tätigkeitsstaat, sondern ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern ([...]). Denn sie werden nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein solcher bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut („dafür“) indes nicht.“¹²⁾

Der BFH erachtete sich auch nicht durch die Konsultationsvereinbarung vom 17. 3. 2010 gebunden, nach der der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus einem früheren Arbeitsverhältnis handelt. Wird die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt und war der Arbeitnehmer auch teilweise im Ansässigkeitsstaat tätig, ist die Abfindung – dieser Vereinbarung zufolge – zeitanteilig aufzuteilen: „Der Senat misst einer derartigen zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung – in Einklang mit den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge [...] – zwar Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ‚Grenzmarke‘ für das richtige Abkommensverständnis ist jedoch der Abkommenswortlaut. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden ([...]).“¹³⁾

Der ständigen Rechtsprechung des I. Senats entsprechend ließ sich auch der VI. Senat nicht von den Versuchen des Gesetzgebers beeindrucken, Konsultationsvereinbarungen als verbindlich zu erklären: „Zwar haben sich die Vereinbarungsgrundlagen mittlerweile dahingehend geändert, dass der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 ([...]) mit § 2 Abs 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen hat, wonach – so Satz 1 der Vorschrift – das BMF ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. [...] Doch ist es auch vermit-

⁹⁾ Vgl dazu BFH 12. 1. 2011, I R 49/10.

¹⁰⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 36.

¹¹⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 38.

¹²⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 45; ebenso BFH 1. 8. 2024, VI R 52/20, Rn 37.

¹³⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 48.

tels einer derart gefassten Ermächtigungsregelung ausgeschlossen, den Abkommens-text und damit die besagte Besteuerungszuordnung für die betreffenden Einkünfte zu verändern. Der Abkommenstext belässt für die Frage der Besteuerungszuordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume [...]. Entsprechend sind die Gerichte [...] befugt, derartige Vereinbarungen nicht anzuwenden.“¹⁴⁾

Der VI. Senat legte auch dar, warum er sich in diesem Urteil nicht mit § 50d Abs 12 dEStG beschäftigte: Diese Vorschrift ist erst mit 1. 1. 2017 in Kraft getreten und war somit für den Fall nicht maßgebend. Nach § 50d Abs 12 Satz 1 dEStG gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Der BFH bezeichnete diese Bestimmung als eine seine „*Rechtsprechung korrigierende Regelung*“.

II. Der Vergleich mit dem Urteil des Schweizer Bundesgerichts vom 23. 6. 2023

Das Schweizer Höchstgericht hatte unlängst über einen ähnlichen Fall zu entscheiden:¹⁵⁾ Ein in der Schweiz Ansässiger war bis zur Vertragsauflösung als professioneller Sportler in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) tätig. Basis der strittigen Zahlung war die Vertragsauflösungsvereinbarung. Diese Vereinbarung spezifizierte nicht ausdrücklich, wofür der Sportclub den Steuerpflichtigen entschädigte. Das Bundesgericht interpretierte die Vereinbarung so, dass – soweit sich ihr eine konkrete Gegenleistung des Steuerpflichtigen für die Entschädigung entnehmen lässt – diese in der Aufgabe sämtlicher Ansprüche gegen den Sportclub bestand. Einen Zusammenhang mit Auftritten, die der Steuerpflichtige in den VAE erst nach dem Abschluss der Vertragsauflösungsvereinbarung absolviert hätte, bestand nicht. Ebenso wenig gab es für das Bundesgericht Anlass zur Annahme, die Zahlung hätte der zusätzlichen Entschädigung für bereits geleistete Auftritte für den Sportclub gedient. Vielmehr war die ratenweise Streckung der Entschädigung über beinahe die gesamte Restlaufzeit des Arbeitsvertrags für das Bundesgericht ein starkes Indiz dafür, dass die Entschädigung den künftigen Lohnausfall des Steuerpflichtigen kompensieren sollte.

Das Bundesgericht prüfte zunächst die Anwendung der Art 17 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift: „*Art. 17 Abs. 1 DBA CH-VAE setzt für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats voraus, dass die fragliche Einkunft von der steuerpflichtigen Person als Sportler aus ihrer im Tätigkeitsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogen wird. [...] Der OECD-MK setzt einen engen Zusammenhang zwischen der Einkunft und der im fraglichen Staat ausgeübten Tätigkeit voraus. Daran fehle es etwa bei Zahlungen, die ein Sportler für den Ausfall einer Vorstellung erhält. Diese fallen nicht unter die Art. 17 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm, aber allenfalls unter eine andere Abkommensbestimmung (z.B. die Art. 15 OECD-MA nachgebildete DBA-Norm). Dies gilt sowohl für die aktuelle Fassung des OECD-MK als auch die Fassung, die in Kraft stand, als das DBA CH-VAE abgeschlossen wurde (vgl. OECD-MK, N. 9 zu Art. 17 OECD-MA i.d.F. vom 29. April 2000 sowie i.d.F. vom 15. Juli 2014).*“¹⁶⁾

Das Bundesgericht widmete sich daher angesichts der fehlenden Selbständigkeit des Sportlers in der Folge der Art 15 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift und gab zunächst die erst nach Abschluss des relevanten Abkommens veröffentlichte Auffassung des OECD-MK wieder: „*Soweit vorliegend relevant, hält der OECD-MK in der*

¹⁴⁾ BFH 1. 8. 2024, VI R 23/22, Rn 49 f.

¹⁵⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022.

¹⁶⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 8.1.; vgl auch *Michel*, Report on the Proceedings of the Thirteenth Assembly of the International Association of Tax Judges Held in The Hague, The Netherlands, on 8 and 9 September 2023, BIT 2024, 261 (271 f.).

Fassung seit dem 15. Juli 2014 einen hinreichenden Zusammenhang mit der Arbeit im Tätigkeitsstaat für gegeben bei Abfindungen für Lohnausfall (Lohnfortzahlungen), die ein freigestellter Arbeitnehmer für die Dauer der Kündigungsfrist erhält (OECD-MK, N. 2.6 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014). Abfindungen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses von Gesetzes oder Vertrags wegen ausrichten muss, sollen nach Ansicht des Fiskalausschusses der OECD im Zweifelsfall als Vergütung für die letzten zwölf Monate des Arbeitsverhältnisses betrachtet werden und demnach unter Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fallen (OECD-MK, N. 2.7 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014). Auch Schadenersatzzahlungen wegen rechts- oder vertragswidriger Kündigung verschaffen dem Tätigkeitsstaat laut dem OECD-MK ein Besteuerungsrecht, soweit sie einen Lohnausfall kompensieren (OECD-MK, N. 2.8 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom 15. Juli 2014).¹⁷⁾

Das Bundesgericht setzte sich dann mit den verschiedenen Auffassungen des britischen Special Commissioner, des französischen Conseil d'Etat sowie des BFH und des VwGH auseinander, um dann seine eigene Rechtsprechung in Erinnerung zu rufen: „Das Bundesgericht hat ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats in BGE 143 II 257 E. 7.2 abgelehnt, weil bei Abfindungen regelmäßig ein Zusammenhang zwischen der Einkunft und der tatsächlichen Ausübung von Arbeit im Tätigkeitsstaat fehlt (vgl. ähnlich Urteil des BFH I R 8/13 vom 24. Juli 2013 Rz. 15; [...]).¹⁸⁾ An dieser Sichtweise hielt das Bundesgericht fest: „Die maßgebenden französischen und englischen Sprachfassungen von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-VAE (vgl. oben E. 10.1: ‚les rémunérations reçues à ce titre‘; ‚such remuneration as is derived therefrom‘; Auszeichnungen durch das Bundesgericht) setzen wie die deutsche Übersetzung (die dafür bezogenen Vergütungen) einen Zusammenhang zwischen der Einkunft und der effektiven Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat voraus. Dieser Zusammenhang fehlt auch dann, wenn die Zahlung zwar ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis hat, aber damit nicht eine tatsächlich im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit vergütet wird. In Anbetracht der Übereinstimmung der englischen und französischen Fassungen und des Umstands, dass Art. 15 DBA CH-VAE auf dem OECD-MA beruht, das seinerseits in englischer und französischer Sprache abgefasst ist, bleibt ohne praktische Bedeutung, ob sich aus der ebenfalls im Sinne von Art. 33 Abs. 1 WVK authentischen Fassung in Arabisch etwas anderes ergeben könnte, zumal in diesem Fall die englische Fassung maßgebend wäre (vgl. Schlussklausel des DBA CH-VAE; Michael Lang, Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung, SWI 2021 S. 582 f.).¹⁹⁾

Weiters wies das Bundesgericht darauf hin, dass der „Ausschluss des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaats [...] im Einklang mit der Fassung des OECD-MK [steht], die im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA CH-VAE Bestand hatte. Dem Grundsatz nach geht nämlich auch der OECD-MK davon aus, dass die Arbeit dort ausgeübt wird, wo sich der Arbeitnehmer physisch aufhält, während er die Tätigkeiten betreibt, für die er entschädigt wird (vgl. OECD-MK, N. 1 zu Art. 15 OECD-MA i.d.F. vom bzw. seit dem 22. Juli 2010). [...] Der Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen des DBA CH-VAE gebietet ebenfalls kein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates. Im Gegenteil verwendet etwa Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA CH-VAE ähnlich wie Abs. 1 die physische Präsenz als Kriterium, um das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats einzuschränken. Es erscheint durchaus als sachgerecht, das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats davon abhängig zu machen, dass sich der Arbeitnehmer effektiv in seinem Staatsgebiet aufhält. Denn in diesem Fall besteht zumindest eine erhöhte Wahrscheinlichkeit dafür, dass der Arbeitnehmer die öffentliche Infrastruktur und andere öffentliche Güter des Tätigkeitsstaats

¹⁷⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 10.2.1.

¹⁸⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 10.3.

¹⁹⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 10.3.1.

benutzt.“²⁰⁾ Das Bundesgericht kam daher ebenfalls zum Ergebnis, dass in solchen Konstellationen die Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildete Vorschrift anwendbar ist und das Besteuerungsrecht ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat liegt.

III. Der Vergleich mit den Erkenntnissen des VwGH vom 26. 2. 2015 und vom 23. 2. 2017

Der VwGH hatte vor einigen Jahren auch einen ähnlichen Fall zu entscheiden:²¹⁾ Der Steuerpflichtige war bei einem Vorarlberger Unternehmen beschäftigt. Anfang Mai 2010 wurde sein Arbeitsverhältnis durch die Arbeitgeberin zum 31. 1. 2011 gekündigt, wobei er für die Zeit vom 1. 5. 2010 bis 31. 1. 2011 vom Dienst freigestellt wurde. Bis Ende Juli 2011 wohnte der Arbeitnehmer in der Schweiz, bevor er nach Deutschland verzog. In Österreich hatte er keinen Wohnsitz.

Die maßgebenden Vorschriften des DBA Schweiz waren dem OECD-MA entnommen: *„Art 15 DBA Schweiz kommt im Beschwerdefall schon deshalb zur Anwendung, weil das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers durch die Arbeitgeberin erst zum 31. Jänner 2011 gekündigt worden ist und bis dahin das Beschäftigungsverhältnis weiterhin aufrecht war. Eine Dienstfreistellung ändert daran nichts, sondern bedeutet lediglich, dass der Arbeitgeber während einer bestimmten Dauer (meist während der Kündigungsfrist) auf die Arbeitsleistung seines Arbeitnehmers verzichtet. Die Dienstfreistellung lässt aber grundsätzlich andere Dienstpflichten – wie beispielsweise vertragliche Treuepflichten – aufrecht (vgl zB das Urteil des OGH vom 25. Mai 1994, 9 ObA 61/94).*

Mit Art 15 Abs 1 DBA Schweiz wird dem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht für Vergütungen für unselbständige Arbeit zugeordnet. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird nur dann durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat ‚ausgeübt‘ wird, wobei Art 15 Abs 2 DBA Schweiz für diese Durchbrechung Ausnahmen enthält (sog. 183-Tage-Regel). Entscheidend für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist somit die dortige Ausübung der unselbständigen Tätigkeit.

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich einzelner konkreter Zahlungen erfolgt dabei nach dem DBA Schweiz nach kausalen Gesichtspunkten (arg: ‚dafür bezogene Vergütungen‘ in Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA Schweiz). Die Zahlungen müssen somit ihren Grund in der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit haben (vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art 15 Rz 16). 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 (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art 15 MA Rz 77).

Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter ‚Gehaltsfortzahlung‘ bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungszahlungen 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 beschwerdegegenständliche Abgangsentschädigung – vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit und ihrer vertraglichen Abbildung. Damit besteht aber ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit, weil die Zahlungen – vergleichbar mit Abfindungszahlungen – ‚quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses‘ darstellen (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art 15 MA Rz 56e). Dabei liegt es bei vertraglichen Ansprüchen im

²⁰⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 10.3.1. f.

²¹⁾ VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128; vgl hierzu Sutter, Art 15 DBA Schweiz – Besteuerungsrecht für Gehaltsfortzahlung während Dienstfreistellung, AnwBl 2015, 428 (429 f); Zorn, VwGH: Abfindungszahlung nach Deutschland im DBA-Recht, RdW 2017, 270 (271).

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 bisher ausgeübten Tätigkeit besteht daher [...] auch für die ‚Gehaltsfortzahlungen‘ während der Zeiträume der Dienstfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses ein Besteuerungsrecht nach Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA Schweiz (ebenso Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 15 Rz 31 ff, 35; für ein Quellenbesteuerungsrecht für derartige Vergütungen nunmehr auch ausdrücklich Anmerkung 2.6 des OECD-Musterkommentars in seiner ab 15. Juli 2014 geltenden Fassung: ‚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).“

Im Erkenntnis vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, blieb der VwGH bei dieser Auffassung: Dieser Entscheidung lag der Fall eines zunächst in Deutschland ansässigen und dort auch tätigen Arbeitnehmers zugrunde. Am 21. 4. 2005 einigte er sich mit seinem Arbeitgeber, das Arbeitsverhältnis mit Wirkung vom 31. 7. 2005 zu beenden. Er wurde sofort vom Dienst freigestellt. Als Ausgleich für alle durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehenden Nachteile wurde eine Abfindung vereinbart, die am 31. 8. 2005 fällig war, tatsächlich aber erst 2006 ausgezahlt wurde. Ende September 2005 gab der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in Deutschland auf und übersiedelte nach Österreich. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass die Zahlungen in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit ihren Grund haben. Das Besteuerungsrecht lag nach Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland bei Deutschland.²²⁾

IV. Eigene Stellungnahme

Die vom BFH vertretene Auffassung, die auch jener des Schweizer Bundesgerichts entspricht, erleichtert die Abkommensanwendung in solchen Konstellationen, wie sie dem Urteil zugrunde gelegen sind: Sieht man nämlich – wie der VwGH – den Grund für Gehaltsfortzahlungen während einer Dienstfreistellung in der zuvor ausgeübten Tätigkeit, müsste man gegebenenfalls Jahrzehnte zurückgehen.²³⁾ Es hätte dann darauf anzukommen, in welchem Verhältnis das Besteuerungsrecht des Quellenstaates zu jenem des Ansässigkeitsstaates während der Dauer des gesamten Dienstverhältnisses stand. Offen bliebe dann immer noch, entweder nach Zeiten oder nach Einkünften aufzuteilen.²⁴⁾

²²⁾ Letztlich bestätigte der VwGH aber aufgrund einiger Sondervorschriften des DBA Deutschland das österreichische Besteuerungsrecht: Dazu ausführlich Lang, Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr/Mayr, Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn (2022) 369 (371).

²³⁾ Vgl auch BFG 10. 5. 2017, RV/6100570/2013: Dort ging es um ein von 1996 bis 2009 währendes Arbeitsverhältnis; zu den praktischen Problemen auch Rust, Germany – Taxation of a severance payment, in Kofler et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2021 (2022) 173 (178). Vgl auch kritisch in Hinblick auf § 50d Abs 12 dEStG Schmitt/Muscheites, Die Besteuerung der Abfindungszahlungen nach dem 1. 1. 17, PStB 2017, 95 (100 ff).

²⁴⁾ So FG Hessen 27. 2. 2020, 9 K 353/19, Rz 63, in Hinblick auf § 50d Abs 12 dEStG; ausführlich dazu Rust in Kofler et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2021, 173 (177 ff).

Die vom BFH vertretene Position hat aber auch überzeugende dogmatische Argumente für sich: Die Konstellationen, die dem Urteil zugrunde gelegen sind, sind nämlich oft von jenen Sachverhalten, in denen die Vergütung der Versorgung des – ehemaligen – Arbeitnehmers dient und die daher unter Art 18 OECD-MA fallen,²⁵⁾ nicht trennscharf abzugrenzen. Die Übergänge sind fließend.²⁶⁾ Nach Art 18 OECD-MA hat jedenfalls der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Daher spricht viel dafür, dass in ähnlichen Situationen, die von Art 15 OECD-MA erfasst sind, die Rechtsfolgen nicht diametral anders sind. Wenn nach Art 15 Abs 1 OECD-MA der Ansässigkeitsstaat sowohl für Gehälter, die für zwischen dem Ausspruch der Kündigung und dem Ende des Arbeitsverhältnisses liegende Zeiträume der Freistellung gezahlt werden, als auch für aus Anlass der Kündigung gezahlte Abfindungen das Besteuerungsrecht hat, entstehen keine Brüche.²⁷⁾

Überraschend ist aber, dass der BFH so deutlich den Unterschied zur Vergütung während der Freistellungsphase der Altersteilzeit herausstrich: Diese „*stellt sich als Entlohnung für die bereits geleistete Arbeit in der aktiven Phase dar. Die Vergütung ist damit bereits durch die vorangegangene aktive Tätigkeit verdient worden und kommt lediglich zeitversetzt zur Auszahlung.*“ Ob es überzeugend ist, Gehälter für Zeiten der bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfolgten Freistellung je nach deren Rechtsgrundlage unterschiedlich zu behandeln, ist allerdings fraglich. Im Urteil vom 12. 1. 2011, I R 49/10, auf das sich der BFH dazu berief, wichen die maßgebenden Abkommensvorschriften von Art 15 OECD-MA ab. Der BFH ließ es damals ausdrücklich offen, wie solche Freistellungsvergütungen im Anwendungsbereich des Art 15 Abs 1 OECD-MA zu behandeln wären. Nunmehr hat er in Form eines *obiter dictum* ohne Not Position bezogen.

Allerdings gibt es auch andere Konstellationen, in denen es nicht zwingend geboten wäre, einen Zusammenhang der Vergütung zum Ort der Tätigkeit anzunehmen: Im Urteil vom 11. 4. 2018, I R 5/16, hatte der BFH über einen Signing-Bonus zu entscheiden, der dem in der Schweiz ansässigen künftigen Direktor eines deutschen Forschungsinstituts anlässlich der Vertragsunterzeichnung gewährt wurde.²⁸⁾ Der Bonus wäre zurückzuzahlen gewesen, wenn das Arbeitsverhältnis weniger als fünf Jahre bestanden hätte. Daraus schloss der BFH zutreffend, dass die Vergütung für die konkrete Tätigkeit des Direktors gezahlt wurde.²⁹⁾ Ob es dann aber gerechtfertigt ist, auch – wie dies der BFH getan hatte – anzunehmen, dass die Tätigkeit zur Gänze in Deutschland ausgeübt wird, ist eine andere Frage. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist nämlich nicht absehbar, wo der Direktor in diesen fünf Jahren ansässig sein wird, und – falls er in der Schweiz ansässig bleibt – wie viele Tage er beruflich in der Schweiz und in Drittstaaten im Rahmen von Konferenzbesuchen und Forschungsaufenthalten verbringt. Naheliegender wäre es auch in diesen Fällen, bloß den Zusammenhang zur künftigen Tätigkeit insgesamt zu sehen und das Besteuerungsrecht für den Bonus nach Art 15 Abs 1 Satzteil 1 OECD-MA beim Ansässigkeitsstaat zu sehen.

Im Ergebnis spricht jedenfalls viel für die von den Höchstgerichten Deutschlands und der Schweiz vertretene Auffassung, Abfindungen und andere anlässlich der Auflösung

²⁵⁾ Lang in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr/Mayr, FS Zorn, 369 (371).

²⁶⁾ Lang in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr/Mayr, FS Zorn, 369 (372).

²⁷⁾ Lang in Beiser/Hohenwarter-Mayr/Kirchmayr/Mayr, FS Zorn, 369 (371 f).

²⁸⁾ Dazu Hilbert, BFH: Deutsches Besteuerungsrecht bei Zahlung eines sog – signing bonus, BB 2018, 2725 (2726); Schmidjell-Dommes, BFH: Künftiger Tätigkeitsstaat hat Besteuerungsrecht am „Signing Bonus“, SWI 2019, 218 (219).

²⁹⁾ Vgl aber zu Konstellationen, in denen der Signing-Bonus nicht einmal an die Verpflichtung zum Dienstantritt geknüpft ist, Freudenberger/Scharizer/Schmaranzer/Wallig, DBA-Konflikte bei Verlassenschaften, Lizenzgebühren und „Signing-Boni“ in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2023, 298 (302 ff).

eines Dienstverhältnisses gezahlte Vergütungen nach Art 15 Abs 1 Satzteil 1 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zuzuweisen. Der vom VwGH für das gegen-
teilige Ergebnis ins Treffen geführte „*Veranlassungszusammenhang*“ zur früheren Tätig-
keit ist hingegen wenig überzeugend: Kausal für solche Vergütungen ist zwar das bis-
her bestehende Arbeitsverhältnis, aber nicht unbedingt die Ausübung der Tätigkeit an
bestimmten Orten. Stellt man aber nur auf die Kausalität zur nichtselbständigen Arbeit
insgesamt ab, spricht letztlich auch das vom VwGH angeführte Argument dafür, dass
nach der Grundregel des Art 15 Abs 1 Satzteil 1 OECD-MA der Ansässigkeitsstaat das
ausschließliche Besteuerungsrecht hat.

Genauso wenig lässt sich aus dem vom VwGH betonten Umstand ableiten, dass es
„*im Gestaltungsspielraum der Vertragsparteien eines Dienstvertrages [liegt], ob sie für
den Kündigungsfall eine höhere Abfindung oder eine längere Gehaltsfortzahlung ver-
einbaren*“.³⁰⁾ Der VwGH wies darauf hin, eine „*unterschiedliche Besteuerungsfolge*“ ver-
meiden zu wollen. Dieses Argument spricht aber in gleicher Weise auch für die vom
BFH vertretene Auffassung: Sowohl für die Gehaltsfortzahlung als auch für die Abfin-
dung hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.³¹⁾

Aus dem vom VwGH zusätzlich zitierten aus 2014 stammenden OECD-MK lässt sich
auch nichts gewinnen: Für die Auslegung des schon viel früher abgeschlossenen DBA
kann dieser Kommentar keine Bedeutung haben. Darauf weist auch der VwGH selbst
hin, wenn er sein Zitat mit den Worten „*nunmehr auch ausdrücklich*“ einleitet.³²⁾ Zur Be-
kräftigung seiner Auffassung erwähnt er *Loukota/Jirousek* und den OECD-MK und gibt
damit zu erkennen, dass er dem Kommentar offenbar dieselbe Bedeutung wie dem
Fachschrifttum beimisst. Dies entspricht der Position, die das Schweizer Bundesgericht
explizit vertreten hat.³³⁾ In der Sache selbst stimmen der VwGH und die von ihm zitierte
OECD allerdings nur insoweit überein, als sie dem Ansässigkeitsstaat nicht das aus-
schließliche Besteuerungsrecht einräumen wollen: Der VwGH stellt auf die Orte früherer
Arbeitsausübung ab, während die OECD eine Annahme verlangt, wo der Arbeitnehmer
tätig gewesen wäre, wenn er nicht freigestellt worden wäre. Die Verteilung der Besteue-
rungsrechte gründet sich damit auf pure Spekulation.³⁴⁾ Für Abfindungen, für deren
Gleichbehandlung sich der VwGH aussprach, stellt die OECD hingegen auf frühere Tätig-
keiten ab, wobei sie nur die letzten zwölf Monate heranzieht. Für diese Frist findet sich
in Art 15 Abs 1 OECD-MA aber überhaupt kein Anhaltspunkt,³⁵⁾ sodass diese Passagen
des OECD-MK auch für die Auslegung jüngerer DBA kaum Bedeutung erlangen könn-
en.

Nachvollziehbar ist jedenfalls, dass sich der BFH im aktuellen Urteil vom 1. 8. 2024,
VI R 23/22, von der zwischen den beiden Verwaltungen abgeschlossenen Konsultati-
onsvereinbarung nicht beeindrucken ließ.³⁶⁾ Schließlich besteht seine Aufgabe darin,
die von der Verwaltung gesetzten Akte auf ihre Gesetzeskonformität – und im vorlie-
genden Fall auf ihre Abkommenskonformität – zu überprüfen. Könnten sich Verwaltun-
gen der beiden Staaten durch akkordiertes Handeln dieser Kontrolle entziehen, wäre
es schlecht um den Rechtsstaat bestellt. Es ist daher erfreulich, dass auch der VI. Se-

³⁰⁾ VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

³¹⁾ *Lang* in *Beiser/Hohenwarther-Mayr/Kirchmayr/Mayr*, FS Zorn, 369 (371 f).

³²⁾ So auch *Sutter*, AnwBl 2015, 428 (430), demzufolge diese Fassung des OECD-MK „*im Beschwerde-
fall noch keine Bedeutung entfalten konnte*“.

³³⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, No 9C_682/2022, Rz 9.5.; *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur
Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (423 f); *Blum*, Die Bedeutung des OECD-Muster-
kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2023, 914 (923).

³⁴⁾ *Lang* in *Beiser/Hohenwarther-Mayr/Kirchmayr/Mayr*, FS Zorn, 369 (371) mwN.

³⁵⁾ So schon *Lang* in *Beiser/Hohenwarther-Mayr/Kirchmayr/Mayr*, FS Zorn, 369 (372).

³⁶⁾ Anders allerdings FG München 15. 3. 2024, 8 K 883/23 (beim BFH Revision unter VI R 12/24 eingelegt):
Das FG zieht die Konsultationsvereinbarung – ohne erkennbare Schranken – zur Interpretation des DBA
heran.

nat des BFH an der bisherigen Rechtsprechung festhielt, wonach die Versuche des Gesetzgebers, im Wege des § 2 Abs 2 AO die Zuständigkeit der Gerichtsbarkeit zu beschränken, zum Scheitern verurteilt sind.³⁷⁾

Aus methodischer Sicht ist allerdings bedauerlich, dass der VI. Senat dabei auch an der vom I. Senat vertretenen These festgehalten hat, wonach die Grenzen der Interpretation durch den Wortlaut abgesteckt wären:³⁸⁾ Auslegung dient der Sinnermittlung. Es gilt, den Inhalt einer Vorschrift herauszufinden. Dies ist kein mechanischer Vorgang, der sich in verschiedene Teile aufspalten lässt: Die Berücksichtigung von Ziel und Zweck, des Zusammenhangs, der Entstehungsgeschichte und des Wortlauts fließen ineinander. Der Wortlaut erhellt sich oft erst im Lichte der anderen bei der Auslegung zu beachtenden Gesichtspunkte. Mitunter zeigen systematische, teleologische oder historische Argumente, dass eine bei oberflächlicher Betrachtung sich aus dem Wortlaut ergebende Deutung einer Vorschrift von dieser doch nicht getragen wird.³⁹⁾ Häufig macht der Blick auf Ziel und Zweck, Kontext oder Entstehungsgeschichte einer Vorschrift deutlich, dass ihr ein ganz anderes Verständnis beizumessen ist, als zunächst – beim ersten Blick auf ihren Text – vermutet werden konnte. Der Wortlaut einer Vorschrift steht daher nur am Beginn des Interpretationsvorgangs, aber nicht notwendigerweise auch an seinem Ende. Dies ist bei der Auslegung völkervertraglicher Vorschriften nicht anders als bei Vorschriften des innerstaatlichen Rechts.

Auch aus Art 31 WVK ergibt sich kein genereller Vorrang des Wortlauts: Nach Art 31 Abs 2 WVK gehört der „Vertragswortlaut“ zum „Zusammenhang“, wobei Art 31 Abs 2 WVK auch noch andere Gesichtspunkte erwähnt, die ebenfalls zum „Zusammenhang“ gehören. Art 31 Abs 3 WVK beschreibt, was „außer dem Zusammenhang [...] in gleicher Weise zu berücksichtigen“ ist. Nach Art 31 Abs 1 WVK ist der Vertrag sowohl „in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung“ als auch „im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“. Damit steht der Zusammenhang, in dessen Rahmen auch der Vertragswortlaut zu berücksichtigen ist, gleichwertig dem Ziel und Zweck des Vertrags gegenüber. Daher spricht auch nach Art 31 WVK nichts dagegen, dass in Fällen, in denen gewichtige teleologische oder systematische Argumente ein bestimmtes Interpretationsergebnis nahelegen, der in eine andere Richtung weisende Wortlaut der Vorschrift in den Hintergrund treten kann.

Die Überlegungen des BFH zum Abkommenswortlaut als „Grenzmarke“ der Auslegung stehen in engem Zusammenhang mit seinen Bemühungen, die sich sonst aus § 2 Abs 2 AO ergebende Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen abzuschütteln. Der I. Senat des BFH erwähnt dabei häufig Art 31 Abs 3 WVK: Die Lektüre dieser Entscheidungen erweckt den Eindruck, dass ohne die Annahme einer Wortlautgrenze befürchtet werden müsste, dass an der Maßgeblichkeit „späterer Übereinkünfte“ kein Weg vorbei führt.⁴⁰⁾ Aber auch aus dieser Vorschrift ergibt sich keine Verbindlichkeit solcher zwischen den Verwaltungsbehörden geschlossener Abkommen: Der BFH wies in einer anderen Entscheidung selbst – unter Berufung auf die Schlussfolgerungen der International Law Commission (ILC)⁴¹⁾ – darauf hin, dass „weder spätere Übereinkünfte noch eine spätere Praxis einen Vertrag ändern oder modifizieren können“. ⁴²⁾ Daher er-

³⁷⁾ BFH 2. 9. 2009, I R 90/08; 2. 9. 2009, I R 111/08; 10. 6. 2015, I R 79/13; vgl. *Rust* in *Kofler* et al., *Tax Treaty Case Law around the Globe* 2021, 173 (174 ff) mwN.

³⁸⁾ Dazu und zum Folgenden *Lang*, *Der Wortlaut als Grenze der DBA-Auslegung?* in *Micker/Pohl/Potthof-Kowol*, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW (in Druck); vgl. auch *Lang*, *Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, FS Bundesfinanzhof (2018) 983 (986).

³⁹⁾ *Lang* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, FS Bundesfinanzhof, 983 (986).

⁴⁰⁾ BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; 10. 6. 2015, I R 79/13.

⁴¹⁾ Resolution der Generalversammlung der Vereinten Nationen vom 20. 12. 2018, A/RES/73/202.

⁴²⁾ BFH 5. 12. 2023, I R 42/20, Rn 50.

geben sich schon aus der WVK Grenzen für die Heranziehung späterer Übereinkünfte und späterer Übung.⁴³⁾ Dazu kommt, dass Steuerrecht in vielen Staaten strengen rechtsstaatlichen Ansprüchen genügen muss:⁴⁴⁾ Der Gesetzgeber regelt den Inhalt der Vorschriften weitgehend selbst. Der Spielraum der Verwaltung, den Inhalt von Steuervorschriften zu gestalten, ist nicht nur in Deutschland und Österreich eingeschränkt. Art 31 WVK lässt zu, bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge nach ihrem Regelungsgegenstand zu differenzieren:⁴⁵⁾ Die Bedeutung der „späteren Übereinkünfte“ und der „späteren Übung“ kann dabei variieren. Aus diesem Blickwinkel liegt es nahe, dass DBA als völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts für ihre eigene Auslegung erforderlich machen, der Vollziehung kaum Spielräume einzuräumen. Daher spricht viel dafür, bei der Auslegung von DBA, bei denen es eben um Besteuerungsansprüche geht, den in Art 31 Abs 3 WVK angesprochenen „späteren Übereinkünften“ genauso wie der „späteren Übung“ nur geringe Bedeutung beizumessen.⁴⁶⁾

Zum selben Ergebnis führt auch – soweit es um bilaterale Vorschriften geht, die einem OECD- oder UN-MA entnommen sind – die Berücksichtigung des folgenden Hintergrunds:⁴⁷⁾ Wenn Staaten sich beim Abschluss eines DBA eines solchen Musterabkommens bedienen, intendieren sie damit auch, dass diese Vorschriften denselben Inhalt haben, der gleichlautenden, demselben Musterabkommen entnommenen Vorschriften im Verhältnis zu anderen Vertragsstaaten zukommt. Für die Auslegung eines DBA können nur die *bilateral* geschlossenen „späteren Übereinkünfte“ Bedeutung haben. Der Inhalt solcher Vereinbarungen kann aber je nach DBA unterschiedlich sein. Hätten die „späteren Übereinkünfte“ für die Auslegung von DBA maßgebende Bedeutung, könnte dies zur Folge haben, dass Vorschriften, die demselben Musterabkommen entnommen sind, in DBA mit verschiedenen Staaten unterschiedlichen Inhalt haben. Diese Konsequenz ist aber Staaten, die sich einer Vorschrift eines Musterabkommens bedienen haben, nicht zuzusinnen.⁴⁸⁾ Dies spricht dafür, bei der Auslegung von DBA-Regelungen, die einem Musterabkommen entnommen sind, den „späteren Übereinkünften“ keinesfalls besondere Bedeutung beizumessen. Die Sorge, dass ohne Rückgriff auf die Wortlautgrenze der Inhalt der Konsultationsvereinbarung bei der DBA-Auslegung überragende Bedeutung hätte, ist daher unberechtigt.

Der BFH wies in seiner Entscheidung ausdrücklich darauf hin, dass § 50d Abs 12 dEStG erst ab dem 1. 1. 2017 in Kraft getreten ist und damit im Streitjahr noch nicht anwendbar war.⁴⁹⁾ Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut: „*Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Dies gilt nicht, wenn das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffende Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. § 50 d Abs 9 S 1 Nr 1 sowie Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 der Abgabenordnung bleiben unberührt.*“ Der BFH bezeichnete § 50d Abs 12 dEStG als eine seine „*Rechtsprechung korrigierende Regelung*“, konnte aber vor dem Hintergrund des zu entscheidenden Falls offen lassen, welche korrigierenden Wirkungen diese Vorschrift konkret entfaltet. Das FG Hessen maß ihr die Bedeutung bei, dass sie den „*von der Rechtsprechung des BFH verneinte[n] Zusammenhang von Abfindung*

⁴³⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW (in Druck).

⁴⁴⁾ Zum Folgenden auch Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (552).

⁴⁵⁾ Lang in Micker/Pohl/Potthof-Kowol, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW (in Druck).

⁴⁶⁾ Dazu Lang, BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2024, 561 (563 f).

⁴⁷⁾ Dazu bereits Lang, IStR 2023, 549 (552).

⁴⁸⁾ Lang, ÖStZ 2024, 561 (564).

⁴⁹⁾ Zur Frage, ob die durch die Schaffung des § 50d Abs 12 dEStG bewirkte Enttäuschung des Vertrauens in den Fortbestand der bis zum 1. 1. 2017 geltenden Rechtslage aus verfassungsrechtlicher Sicht zumutbar war: FG Münster 23. 8. 2022, 15 K 791/19 L.

und früherer Tätigkeit [...] wiederher[...]stellt“, was „zur Folge [hat], dass dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die dort erbrachte Arbeit zusteht“. ⁵⁰⁾ Die vom Gesetzgeber verfolgte Intention, mithilfe dieser Vorschrift der vom BFH abgelehnten Verwaltungsauffassung doch noch zum Durchbruch zu verhelfen, ⁵¹⁾ spricht sicherlich für diese Interpretation. ⁵²⁾ Allerdings ist auch eine andere Deutung möglich. Es ist nämlich fraglich, ob man so weit gehen muss, auch auf den Tätigkeitsstaat abzustellen. Schließlich fingiert § 50d Abs 12 Satz 1 dEStG nur den Zusammenhang zur früheren Tätigkeit insgesamt, nicht aber zu dem Ort, an dem sie ausgeübt wurde. ⁵³⁾ Daher wäre es auch denkbar, diese Vorschrift so zu verstehen, dass sie zwar die Rückprojektion auf den Zeitraum der Tätigkeit verlangt, aber weiterhin nach Art 15 Abs 1 Satzteil 1 OECD-MA dem – damaligen – Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Die vom VI. Senat konstatierte korrigierende Wirkung dieser Regelung würde dann nur in jenen Fällen eintreten, in denen der Steuerpflichtige seitdem seine Ansässigkeit gewechselt hat.

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die der VI. Senat im Urteil vom 1. 8. 2024, VI R 23/22, erneut bestätigt hat, kann § 50d Abs 12 dEStG nur als *treaty override* angesehen werden. ⁵⁴⁾ In völkerrechtskonformer Interpretation ist dieser Vorschrift daher ein möglichst enger Anwendungsbereich beizumessen. ⁵⁵⁾ Dieses Argument spricht nicht nur für die gerade vorgeschlagene Deutung dieser Vorschrift, sondern auch dafür, vom in dieser Regelung verwendeten Ausdruck „Abfindungen“ nicht auch Fälle der Gehaltsfortzahlung bei einer nach Ausspruch der Kündigung erfolgten Dienstfreistellung erfasst zu sehen. ⁵⁶⁾ Denn § 50d Abs 12 dEStG regelt eben nicht generell *alle* Vergütungen, die anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, sondern nur aus diesem Anlass geleistete „Abfindungen“. Sonst würde sich die im Gesetz enthaltene Voraussetzung der „Abfindung[...]“ als überflüssig erweisen. Dementsprechend findet sich der Hinweis auf die „korrigierende“ Wirkung des § 50d Abs 12 dEStG auch nur in jenem Teil der Begründung des BFH-Urteils, in dem es um die Abfindung geht, nicht aber in jenen Passagen, die die Gehaltsfortzahlung behandeln. Viel spricht daher dafür, dass es dem deutschen Gesetzgeber nur partiell gelungen ist, die Rechtsprechung des BFH zu den anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses geleisteten Vergütungen auszuhebeln. Zumindest die Auffassung des BFH

⁵⁰⁾ FG Hessen 27. 2. 2020, 9 K 353/19; dazu ausführlich *Rust in Kofler et al*, Tax Treaty Case Law around the Globe 2021, 173 (177 ff).

⁵¹⁾ Vgl zB *Neyer*, Deutscher Zugriff auf Entschädigungszahlungen an den internationalen mobilen Arbeitnehmer – Neuregelung ab 1. 1. 2017, DStR 2017, 1632 (1632).

⁵²⁾ Vgl auch Schreiben des dBMF vom 12. 12. 2023, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, Rz 255.

⁵³⁾ So auch *Knotzer*, Die Auszahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern, SWI 2022, 17 (24 f).

⁵⁴⁾ So zB *König/Teichert*, Der Treaty Override für grenzüberschreitende Abfindungen ab 2017, BB 2016, 3105 (3107); *Ditz/Quilitzsch*, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281 (291); *Neyer*, DStR 2017, 1632 (1633); *Mroz/Schade*, Abfindungen an Arbeitnehmer im Internationalen Steuerrecht – kein (Streit-)Ende in Sicht, IStR 2019, 207 (209); *Kraft/Muscheites*, Überlegungen zur Anwendung des § 50d Abs 12 EStG bei Mitarbeiterentsendungen, DStR 2019, 544 (547); *Hagemann/Kahlenberg/Cloer*, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (Teil II), BB 2017, 599 (600 f); *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA (166. Lfg, 2024) Art 15 OECD-MA Rz 79c; *Brandis/Heuermann/Wagner*, Ertragsteuerrecht (172. Lfg, 2024) § 50d Rn 186; *Schmidt/Loschelder*, EStG⁴³ (2024) § 50d Rn 71; vgl hingegen *Rust in Kofler et al*, Tax Treaty Case Law around the Globe 2021, 173 (178); zurückhaltend auch *Gebhardt*, Seminar H; Unilateral Treaty Overrides, IStR 2019, 653 (654).

⁵⁵⁾ Im Ergebnis ähnlich *Mroz/Schade*, IStR 2019, 207 (215 f).

⁵⁶⁾ Anders allerdings FG München 15. 3. 2024, 8 K 883/23 (gegen dieses Urteil ist unter VI R 12/24 Revision beim BFH eingelegt). Das FG München beruft sich auf die Konsultationsvereinbarung zum DBA Schweiz und auf § 50d Abs 12 dEStG: „Diese für Abfindungen geltenden Grundsätze – Maßgeblichkeit der jeweiligen Vereinbarung und nicht notwendigerweise unmittelbarer Zusammenhang mit einer aktiven Tätigkeit – können dann aber, mangels wesentlicher Unterschiede, gleichermaßen für Vergütungen für ein Wettbewerbsverbot bzw. für eine Karenzentschädigung zu einer Zuweisung des Besteuerungsrechts zum (bisherigen) Tätigkeitsstaat führen ([...]).“

zu Gehaltsfortzahlungen bei einer nach dem Ausspruch der Kündigung erfolgten Dienstfreistellung sollte daher weiterhin – trotz § 50d Abs 12 dEStG – Bestand haben.

V. Zusammenfassende Würdigung

In seinem Urteil vom 1. 8. 2024, VI R 23/22, ist der VI. Senat des BFH zum überzeugenden Ergebnis gekommen, dass Gehaltsfortzahlungen für Zeiträume der Freistellung ab dem Ausspruch der Kündigung genauso wie aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlte Abfindungen nach Art 15 Abs 1 OECD-MA ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können. Der BFH liegt damit auf der Linie des Schweizer Bundesgerichts, das am 23. 6. 2023 für an einen Sportler anlässlich der vorzeitigen Vertragsauflösung geleistete Entschädigungszahlungen dieselbe Position vertrat. Der VwGH war hingegen für Gehaltsfortzahlungen eines ab der Kündigung freigestellten Arbeitnehmers im Erkenntnis vom 26. 2. 2015, 2012/15/0128, noch der Auffassung, dass sich das Besteuerungsrecht danach richte, wo in früheren Zeiträumen die Tätigkeit ausgeübt wurde, und bestätigte diese Position im Erkenntnis vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, für anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses vereinbarte Abfindungen. Die von den Höchstgerichten Deutschlands und der Schweiz vertretene Auffassung überzeugt, sodass der VwGH erwägen sollte, sich ihr anzuschließen.

Bausparprämie 2025

Erlass des BMF vom 25. 10. 2024, 2024-0.757.616, BMF-AV 2024/141.

Gemäß § 108 Abs 1 EStG beträgt die Höhe der Bausparprämie für das Kalenderjahr 2025 **1,5 %** der prämiengünstigsten Bausparkassenbeiträge.

Zinersparnis 2025

Erlass des BMF vom 25. 10. 2024, 2024-0.757.904.

Der Prozentsatz gemäß § 5 Abs 2 Sachbezugswertverordnung (Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge) beträgt für das Kalenderjahr 2025 **4,5 %**.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print) 2024 EUR 384,90, (Print & Digital) 2024 EUR 449,10, jeweils inkl. MwSt. zzgl. Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1210 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-723 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x
ISSN: 1025-806X

Firmenbuchgericht: Handelsgericht Wien, ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Gesellschafter: Anna Jentzsch (35 %) und Jentzsch Holding GmbH (65 %)
Geschäftsführer: Mag. Klaus Kornherr, Benjamin Jentzsch
Anzeigenverkauf und -beratung: Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-719
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Sonja Grobauer, Tel.: +43 664 78733376
E-Mail: sonja.grobauer@lindeverlag.at

Herstellung



Druckwerkstatt Handels GmbH
Hosnedlgasse 16b
A - 1220 Wien

www.druckwerkstatt.at
info@druckwerkstatt.at
+43 (1) 285 88 09

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht

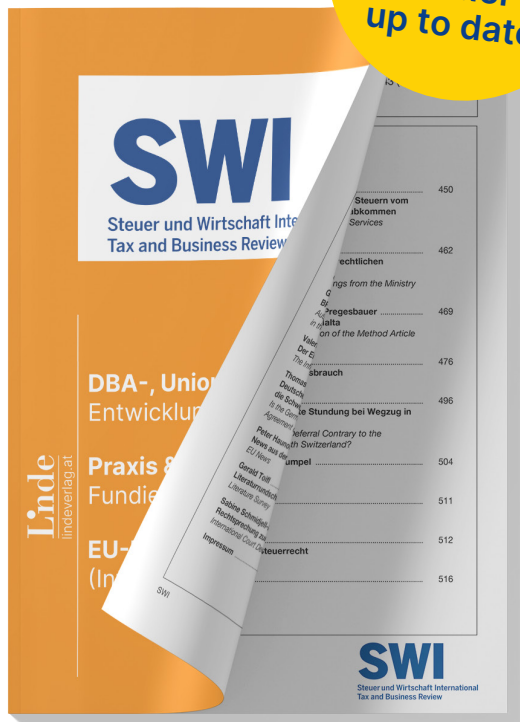
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

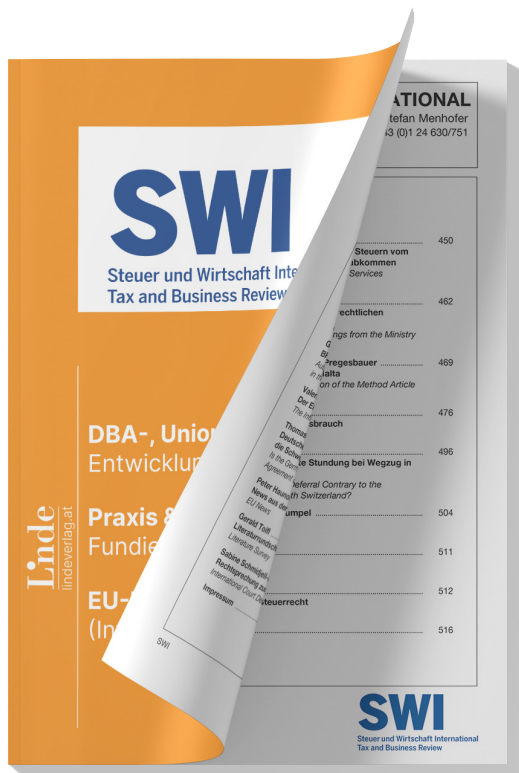
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS

(Inter)nationale Entscheidungen



shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 373,70** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abo-preisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi