

# Urteil vom 20. März 2025, VI R 24/22

## Besteuerung von Abfindungen nach dem DBA-Luxemburg 2012

ECLI:DE:BFH:2025:U.200325.VIR24.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 19, DBA LUX 2012 Art 14 Abs 1, KonsVerLUXV § 1, KonsVerLUXV § 10 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 96 Abs 1 S 2, VtrRKonv Art 31, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 17. November 2021, Az: 1 K 2222/18

## Leitsätze

NV: Die Bundesrepublik Deutschland hat nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 als Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht für eine Abfindung, die der Arbeitnehmer für den Verlust seines Arbeitsplatzes im Großherzogtum Luxemburg erhalten hat.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17.11.2021 - 1 K 2222/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnhafte Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2015) bei dem Unternehmen ... (A) im Großherzogtum Luxemburg beschäftigt. Im Rahmen der Abwicklung und Schließung von A erfolgte eine Einigung auf einen Sozialplan, der unter anderem Regelungen zu Abfindungen und Kündigungsfristen vorsah. Mit Kündigungsschreiben vom 07.05.2015 kündigte A dem Kläger zunächst zum 30.11.2015. Nach Unterzeichnung einer Vergleichsvereinbarung zwischen dem Kläger und A, die sich auch auf den Sozialplan bezog, verlängerte sich die Kündigungsfrist auf den 31.05.2016.
- 2** Der Kläger erhielt im Streitjahr laufenden Arbeitslohn sowie eine Abfindung. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte er sowohl den Arbeitslohn als auch die Abfindung als nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die Abfindung im Einkommensteuerbescheid 2015 demgegenüber lediglich in Höhe eines Teilbetrags als steuerfrei und im Übrigen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.
- 4** Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 5** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6** Er beantragt,

das Urteil des FG vom 17.11.2021 - 1 K 2222/18 sowie die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2018

aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 27.12.2017 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Ansatz von Einnahmen in Höhe von 108.264 € unterbleibt und stattdessen bei den Progressionseinkünften insgesamt ein Betrag von 217.358,26 € berücksichtigt wird.

- 7 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Abfindung unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen ist.
- 9 1. Der in Deutschland wohnhafte Kläger war im Streitjahr mit seinen Welteinkünften unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Diese umfassen auch Zahlungen aus ausländischen Quellen.
- 10 2. Nach den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat der Kläger im Streitjahr im Zusammenhang mit der vorzeitigen Auflösung seines Arbeitsvertrags eine Abfindung als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes erhalten.
- 11 Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist geklärt, dass eine solche Abfindung als Entschädigung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG zählt (s. z.B. Senatsurteile vom 13.10.1978 - VI R 91/77, BFHE 126, 399, BStBl II 1979, 155 und vom 01.08.2024 - VI R 52/20, Rz 31, BFHE 286, 18).
- 12 3. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung ist nicht nach Maßgabe des DBA-Luxemburg 2012 ausgeschlossen, sondern steht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 Deutschland zu.
- 13 a) Gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Luxemburg 2012).
- 14 b) Danach steht das Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem innerstaatlichen Recht Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Luxemburg 2012. Sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") nicht (BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 15; Senatsurteile vom 01.08.2024 - VI R 52/20, BFHE 286, 18 Rz 37 und VI R 23/22, Rz 45, BFHE 286, 1).
- 15 4. Hieran ändern auch die Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg (Deutsch-Luxemburgische Konsultationsvereinbarungsverordnung --KonsVerLUXV--) vom 09.07.2012 (BGBl I 2012, 1484) und die dieser zugrunde liegende Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 23.08.1958 i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973 und des Änderungsprotokolls vom 11.12.2009 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld (BStBl I 2011, 853) --Verständigungsvereinbarung-- nichts.
- 16 a) Nach deren Inhalt soll es für die Zuordnung von Abfindungen zu bestimmten Einkünften im Sinne des Abkommensrechts und die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auf den wirtschaftlichen Hintergrund der jeweiligen Zahlung ankommen. § 10 Abs. 3 KonsVerLUXV und Abs. 3 der Verständigungsvereinbarung sehen insbesondere vor, Abfindungen und Entschädigungen infolge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans von der

Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freizustellen, wenn diese Zahlungen durch den Tätigkeitsstaat tatsächlich besteuert werden.

- 17** b) Zwar hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) mit § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, wonach --so Satz 1 der Vorschrift-- das Bundesministerium der Finanzen 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.
- 18** Die Deutsch-Luxemburgische Konsultationsvereinbarungsverordnung ist aber bereits aufgrund des eigenen Geltungsanspruchs der Verordnung zeitlich nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Nach § 1 KonsVerLUXV gilt als "Abkommen" im Sinne der Verordnung vielmehr (nur) das zuletzt durch Protokoll vom 11.12.2009 (BGBl II 2010, 1151, BStBl I 2011, 838) geänderte Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023). Eine zeitliche Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht (so bereits BFH-Urteil vom 28.06.2023 - I R 43/20, BFHE 280, 559, BStBl II 2024, 861, Rz 23 zu § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV). Die in § 10 Abs. 3 KonsVerLUXV wiedergegebene Verwaltungspraxis ist zudem nicht --was nahegelegen hätte-- in das neue Abkommen selbst oder eine zum Streitgegenständlichen Zeitpunkt anwendbare Protokollerklärung aufgenommen worden.
- 19** c) Auch die Verständigungsvereinbarung kann im Rahmen der Auslegung des DBA-Luxemburg 2012 nicht berücksichtigt werden.
- 20** 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 vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757)-- 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 (BFH-Urteil vom 28.06.2023 - I R 43/20, BFHE 280, 559, BStBl II 2024, 861, Rz 27 f. zu § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV sowie Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, Rz 48, BFHE 286, 1) und genügt den Anforderungen des Gesetzesvorbehalts nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht (s.a. BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 21** Vorliegend belässt Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA-Luxemburg 2012 für die Frage der Besteuerungszuordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume (s. zum DBA-Schweiz 1971 und 1971/2010 BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326 und Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, Rz 50, BFHE 286, 1).
- 22** 5. Soweit sich der Kläger darauf beruft, durch die Nichtberücksichtigung der Verständigungsvereinbarung in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt zu sein, vermag der Senat einen entsprechenden Verstoß nicht zu erkennen.
- 23** a) Unabhängig davon, ob die Verständigungsvereinbarung --wie vom Kläger vorgetragen-- regelmäßig von der Finanzverwaltung angewendet wird, steht diese nicht im Einklang mit Verfassungsrecht. Der Gleichheitssatz vermittelt jedoch keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis und damit auf "Gleichheit im Unrecht" (z.B. BFH-Urteil vom 11.01.2006 - II R 12/04, BFH/NV 2006, 917, BStBl II 2006, 615, unter II.1.b).
- 24** b) Ebenso geht die Annahme fehl, durch die Nichtberücksichtigung der Verständigungsvereinbarung werde ein strukturelles Vollzugsdefizit verstärkt und unter diesem Aspekt gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.
- 25** Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, unter B.III.1.b und BVerfG-Beschluss vom 24.03.2015 - 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, unter B.I.1.a, jeweils m.w.N.). Wird die von der materiellen Steuernorm vorgesehene Gleichheit im Belastungserfolg durch eine in den Verantwortungsbereich des

Gesetzgebers fallende rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, unter C.II.1.; BVerfG-Beschluss vom 25.02.2008 - 2 BvL 14/05, BStBl II 2008, 651, unter II.2.b aa, m.w.N.).

- 26** Vorliegend ist die Verständigungsvereinbarung dem Gesetzgeber bereits nicht zurechenbar, sodass sich schon aus diesem Grund kein strukturelles Vollzugsdefizit begründen lässt. Hinzu kommt, dass eine Ungleichheit im Belastungserfolg nicht ersichtlich ist, da nach dem Vortrag des Klägers die Finanzverwaltung die Verständigungsvereinbarung konsequent anwendet.
- 27** 6. Das FG ist unter Berücksichtigung des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass eine über den bereits berücksichtigten Betrag hinausgehende Freistellung der Abfindung in Deutschland nicht in Betracht kommt.
- 28** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)