
Datum: 25.02.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2555/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0225.8K2555.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten für das Streitjahr – 2002 – über das Besteuerungsrecht Deutschlands für Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nach seiner Freistellung von der Arbeitspflicht.	2
Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.	3
Der Kläger war seit 1998 für die in A/Italien (Südtirol) ansässige B Srl. nichtselbständig tätig. Am 29.10.2001 schloss er mit der B Srl. eine Beendigungsvereinbarung. § 1 dieser Vereinbarung lautet:	4
§ 1	5
Der zwischen den Parteien bestehende Dienstvertrag vom 12/20-Oktober-1998 endet am 31-Dezember-2003, ohne dass es einer Kündigung bedarf.	6
Herr C wird unter Fortzahlung seiner sämtlichen Bezüge unwiderruflich und unter Anrechnung der ab der Unterzeichnung dieser Vereinbarung entstehenden Urlaubsansprüche von seiner Arbeit freigestellt.	7

Während seiner Freistellung findet der bestehende Dienstvertrag mit Ausnahme der Bestimmungen, die seine Arbeit regeln und die Vertragsbeendigung betreffen, uneingeschränkt Anwendung.

§ 3 der Vereinbarung sieht vor, dass der Kläger während der Dauer der Freistellung eine Nebentätigkeit aufnehmen könne, soweit diese nicht in Konkurrenz zu der B Gruppe stehe. Der in § 1 genannte Dienstvertrag hatte hierzu in § 1 Nr. 3 vorgesehen, dass der Kläger seine Arbeitskraft ausschließlich der Gesellschaft zu widmen habe. § 7 der Beendigungsvereinbarung sieht vor, dass der Kläger das Dienstverhältnis ohne Angabe von Gründen kündigen könne. Erfolge durch die Kündigung die Beendigung des Dienstverhältnisses vor dem 31.12.2003, werde die Gehaltsdifferenz zwischen dem Ausscheidungszeitpunkt und dem 31.12.2003 zu 50 v.H. als Abfindung zum Beendigungszeitpunkt ausgezahlt. § 10 der Vereinbarung regelt schließlich, dass der Kläger die gesetzliche Abfertigung zum Ausscheidungszeitpunkt erhalte. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Beendigungsvereinbarung Bezug genommen.

9

Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Kläger bis Ende März 2002 ihren Hauptwohnsitz in Italien hatten und daher bis dahin alleine dort als ansässig i.S. des DBA Italien gelten; sie gehen weiter übereinstimmend davon aus, dass die Kläger Anfang April 2002 den italienischen Wohnsitz aufgegeben haben und nach Deutschland zurückgezogen sind.

10

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr deklarierten die Kläger – soweit hier von Belang – bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 80.355 € und einen nach dem DBA Italien steuerfreien Arbeitslohn in Höhe von 83.944 €. Beigefügt war eine Lohnsteuerbescheinigung der Gebr. D KG aus E, ausweislich derer der Kläger für die Zeit vom 1.8. bis 31.12.2003 einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 80.355 € bezogen hatte. In einer weiteren Anlage „Einkünfte nichtselbst. Arbeit Italien“ gab der Kläger an, er habe einen Bruttolohn in Höhe von 89.085,43 € bezogen, dem Werbungskosten in Gesamthöhe von 5.140,63 € (davon Umzugskosten in Höhe von 4.766,41 €) gegenüberstünden. Auf Nachfrage des Beklagten gab er hierzu an, er sei seit April 2001 von seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der B Srl. freigestellt. Gemäß Vertrag seien die laufenden Bezüge bis August 2002 weitergezahlt worden. Die in der Gehaltsabrechnung August ausgewiesenen kumulierten Werte wiesen ein Steuerbrutto in Höhe von 89.085,43 € – ohne Abfindungszahlung – aus. Die italienische Lohnsteuer habe die B Srl. an die italienische Finanzverwaltung abgeführt. Hierzu legte er eine Bestätigung der Fa. D ..., A, vom 26. März 2009 vor, ausweislich derer die einbehaltene italienische Steuer 31.600,76 € betragen habe.

11

Der Beklagte vertrat hierzu die Auffassung, der Kläger habe aufgrund der Freistellung keine Tätigkeit mehr in Italien ausgeübt. Soweit seine Arbeitsleistung in einem Sich-zur-Verfügung-halten bestanden habe, ohne dass es zu einer Tätigkeit gekommen sei, werde die Arbeitsleistung dort erbracht, wo sich der Arbeitnehmer aufhalte, im Falle des Klägers also in Deutschland. Entsprechend erließ er am 12.11.2009 einen Einkommensteuerbescheid 2002, in dem er Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 169.440 € (= 80.355 € + 89.085 €) zugrundelegte. Die festgesetzte Steuer betrug danach 51.230 €. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Bescheids Bezug genommen.

12

Hiergegen legten die Kläger am 9.12.2009 Einspruch ein.

13

Im Zuge des Einspruchsverfahrens trug der Kläger vor, er sei bis zur Aufnahme seiner Tätigkeit bei der Konzernmutter in beratender Tätigkeit für die B Srl. tätig gewesen; diese im Auftrag der Konzernmutter ausgeführte Tätigkeit sei aber ein aliud zur beendeten

14

Geschäftsführertätigkeit bei der italienischen Tochtergesellschaft gewesen. Zudem legte er eine Bestätigung der Fa. D ... vom 6. Mai 2010 vor, ausweislich derer er ab dem 1. August 2002 zum Vorstand der B Beteiligungs AG in E bestellt worden sei und daher das Dienstverhältnis mit der B Srl. zu diesem Zeitpunkt aufgelöst worden sei. Eine Abfindung i.S. des § 7 der Beendigungsvereinbarung sei nicht gezahlt worden.

Weitere Ermittlungen des Beklagten im Einspruchsverfahren ergaben, dass der laufende Arbeitslohn gemäß der Beendigungsvereinbarung mit der B Srl. bis August nicht 89.085 €, sondern 98.352 € betragen hatte. Zudem hatte der Kläger eine Abfertigung (§ 10 der Beendigungsvereinbarung) in Höhe von 42.579 € erhalten. Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Die Beteiligten gehen zudem übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Abfertigung um eine nachträgliche Vergütung für die vormals aktive Dienstleistung handelt, weil sie aus Rücklagen gespeist wurde, die im Laufe des bestehenden Arbeitsverhältnisses aufgebaut worden waren. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Schriftsatz der Klägerseite vom 20.7.2010 Bezug genommen.

15

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.7.2011 änderte der Beklagte die Einkommensteuer 2002 und setzte sie mit nunmehr 41.151 € fest. Dabei berücksichtigte er bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 136.556 €. Die Besteuerung erfolgte mit Progressionsvorbehalt. Im Erläuterungsteil zur Anlage zur Einspruchsentscheidung heißt es hierzu, ausländische Einkünfte in Höhe von 48.830 € seien in Höhe von 47.786 € in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen worden. Hierzu führte der Beklagte aus, die Abfertigungszahlung werde mit 6.679 € im Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Der italienische Arbeitslohn in Höhe von 98.352 € werde zu 3/7 (42.151 €) Italien und zu 4/7 (56.201 €) Deutschland zugerechnet. Der auf Italien entfallende Arbeitslohn unterliege dem Progressionsvorbehalt.

16

Darüber hinaus sei der Einspruch unbegründet: Die Zahlungen des italienischen Arbeitgebers seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG zu qualifizieren und unterlägen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich der inländischen Besteuerung. Art.15 DBA Italien stünde der Besteuerung nicht entgegen. Danach könnten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Hier sei die Tätigkeit dort ausgeübt worden, wo sich der Kläger aufgehalten habe. Die Freistellung von der Arbeitspflicht führe zu keiner anderen Beurteilung. Zwar entfalle damit eine der Hauptpflichten des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsvertrag. Der grundsätzliche Bestand des Arbeitsverhältnisses werde durch die Freistellung jedoch nicht berührt. Zahlungen, die bei Freistellung von der Arbeit geleistet würden, seien daher Leistungen in Erfüllung des weiter bestehenden (modifizierten) Dienstverhältnisses und würden nicht, wie z.B. eine Abfindung, im Hinblick auf das beendete Arbeitsverhältnis gezahlt. Das von den Klägern für ihre Auffassung in Anspruch genommene Urteil des BFH vom 9.11.1977 finde deshalb keine Anwendung. Der italienische Arbeitslohn sei demnach nur für die Dauer des Aufenthalts in Italien dort zu versteuern, im Übrigen aber in Deutschland.

17

Das deutsche Besteuerungsrecht ergebe sich auch aus dem BMF-Schreiben vom 14.09.06, Tz. 120. Danach werde die Arbeitsleistung, soweit sie in einem Sich-zur-Verfügung-Halten – z.B. während Zeiträumen der Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses – bestehe, ohne dass es zu einer Tätigkeit komme, dort erbracht, wo sich der Arbeitnehmer während der Dauer des Sich-zur-Verfügung-Haltens tatsächlich aufhalte. Zwar sei in dem Beendigungsvertrag mit der Fa. B Srl. vom 29.10.01 keine Vereinbarung hinsichtlich einer Tätigkeit für die Firma während der Freistellungsphase getroffen worden.

18

Tatsächlich sei der Kläger nach seinen Angaben aber beratend tätig gewesen. Damit müsse er seine Bereitschaft, für Beratungen in Anspruch genommen zu werden, erklärt haben, denn Verträge über Beratungsleistungen außerhalb des bestehenden Dienstverhältnisses lägen nicht vor. Die Beratungstätigkeit habe auch nicht im Auftrag der Muttergesellschaft aufgenommen werden können, weil dort das Arbeitsverhältnis erst am 01.08.02 begonnen habe.

Auch der Hinweis der Kläger auf das BFH-Urteil vom 12.01.11, I R 49/10, führe zu keiner anderen Beurteilung. Die Freistellungsphase nach dem Blockmodell im Rahmen der Altersteilzeit sei nicht mit der Freistellung im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses vergleichbar. Während der Freistellung in der Altersteilzeit erhalte der Arbeitnehmer zeitversetzt die Bezüge, die er in der Arbeitsphase erarbeitet habe. 19

Die Kläger haben am 10.8.2011 die vorliegende Klage erhoben. 20

Sie machen geltend, der für die Monate April bis Juli 2002 gezahlte Arbeitslohn der B Srl. sei gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz i.V. m. Art. 24 Abs. 3 Buchst. a Sätze 1 und 2 DBA Italien von der deutschen Besteuerung freizustellen. Seine – des Klägers – passive „Tätigkeit“ während der Freistellungsphase sei nicht als eigenständige Unterlassungsverpflichtung, sondern als nachträglich vereinbarte Nebenpflicht zur früher aktiv in Italien ausgeübten Geschäftsführer-Tätigkeit anzusehen. Das entspreche den Grundsätzen der BFH-Entscheidung vom 9.11.1977, BStBl II 1978, 195. Denn wenn nach dieser Entscheidung Zahlungen des früheren Arbeitgebers für eine nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfüllte Karenzpflicht Einkünfte seien, die aus der persönlichen aktiven Arbeitsleistung herrührten und daher in dem Staat zu besteuern seien, in dessen Gebiet die aktive persönliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, müsse dies erst Recht bei Zahlungen während eines noch (aus-)laufenden Arbeitsverhältnisses bei bloßer Freistellung von der Arbeitspflicht angenommen werden. Dass das der BFH-Entscheidung zugrundeliegende DBA Schweiz vom „Herrühren der Einkünfte“, das DBA Italien hingegen von „Beziehen der Gehälter“ spreche, stehe dem nicht entgegen. Die Zahlungen aus Italien habe er – der Kläger – für eine Tätigkeit bezogen, die aus der persönlichen aktiven Arbeitsleistung als Geschäftsführer der B Srl. herrührten. 21

Umgekehrt seien die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 9.9.1970, BStBl II 1970, 867 hier nicht anzuwenden. Dort habe ein Sich-zur-Verfügung-halten einer Filmschauspielerin für ein eventuelles Film-Engagement als eigenständig zu qualifizierende passive Tätigkeit zur Diskussion gestanden. Hier gehe es indes um eine unselbständige passive Tätigkeit, die aus einer beendeten oder auslaufenden aktiven Tätigkeit als nachlaufende Nebenpflicht herrühre, die als im ehemaligen Tätigkeitsstaat ausgeübt gelte. Diese Sichtweise werde auch bestätigt durch die BFH-Entscheidung vom 12.1.2011, BFH/NV 2011, 913 zur Frage der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Zahlungen während der Freistellungsphase bei der Altersteilzeit im sog. Blockmodell; auch insoweit handele es sich um Zahlungen als Ausfluss der ehemaligen aktiven Tätigkeit, die im ehemaligen Tätigkeitsstaat zu versteuern seien. 22

Diese Sichtweise korrespondiere auch mit den Konsultationsvereinbarungen mit Österreich vom 26.8.2010 (BStBl I 2010, 645) und mit der Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg vom 7.9.2011 (BMF-Schreiben vom 19.9.2011 IV B 3 – S 1301 –LUX/10/10002). Angesichts des nahezu gleichlautenden Wortlautes des Art. 15 DBA Österreich und des DBA Italien und mit Blick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG sei hier keine ungünstigere Behandlung vorzunehmen. 23

Schließlich entspreche ihre – der Kläger – Sichtweise bei genauer Betrachtung auch dem BMF-Schreiben vom 14.9.2006, BStBl I 2006, 532. Tz. 120 dieses Schreibens sei hier nicht anwendbar, weil eine Passivitätsverpflichtung (im Sinne eines Sich-zur-Verfügung-haltens) des Arbeitnehmers nur dann vorliege, wenn sich dieser arbeitsvertraglich weiterhin für einen eventuellen Einsatz beim Arbeitgeber bereithalten müsse. Ergebe sich aus den vertraglichen Regelungen hingegen, dass der Arbeitnehmer sich nicht mehr zur Verfügung halten müsse, sei kein Anwendungsfall der Tz 120 gegeben; dann bleibe es bei den Grundsätzen gemäß der BFH-Entscheidung vom 9.11.1977. So liege der Fall hier. Denn er – der Kläger – sei von der Geschäftsführertätigkeit unwiderruflich freigestellt worden. Dass er bis zur Aufnahme seiner Tätigkeit bei der Muttergesellschaft in beratender Tätigkeit für die B Srl. tätig gewesen sei, berühre die fehlende arbeitsvertragliche Verpflichtung zum Sich-zur Verfügung-halten nicht; die Beratungsleistung habe die B Srl. nämlich nicht als Arbeitsleistung einfordern können. Sie sei in geringem Umfang vor dem Hintergrund seiner konzerninternen Beförderung in den Vorstand der Muttergesellschaft erfolgt.

Mit den Tz. 126 Satz 2 und Tz. 127 Satz 2 des BMF-Schreibens greife die Finanzverwaltung die Modifizierung der BFH-Rechtsprechung für nachlaufende passive Karenz- oder Wettbewerbsverbote auf, die fortan nicht mehr – wie noch in der Entscheidung vom 9.11.1977 angenommen – als vergangenheitsorientiert, sondern als zukunftsgerichtet anzusehen seien. Aus diesem Grunde zutreffend würden in dem BMF-Schreiben die BFH-Urteile vom 9.9.1970 und vom 9.11.1977 „insoweit“ – also betreffend zukunftsgerichtete Karenzzahlungen – für überholt erklärt. Hier stünden indes vergangenheitsbezogene Zahlungen zur Debatte; „insoweit“ bleibe es bei den Urteilsgrundsätzen vom 9.11.1977. Auch stehe Tz. 127 Satz 3 des BMF-Schreibens ihrer Auffassung nicht entgegen, weil sie lediglich den Ort der tatsächlichen aktiven Arbeitsausübung betreffe, nicht aber die hier vorliegende unselbständige und rein vergangenheitsorientierte passiven Tätigkeit. 25

Die Kläger beantragen, 26

den Einkommensteuerbescheid 2002 dahingehend zu ändern, dass der vom Kläger in den Monaten April bis Juli 2002 aus Italien bezogene Arbeitslohn im Betrag von 56.201 € von der deutschen Besteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG freigestellt wird, 27

hilfsweise die Revision zuzulassen. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er wiederholt im Wesentlichen sein Vorbringen aus der Einspruchsentscheidung und macht ergänzend geltend, der Hinweis der Kläger auf die Vereinbarungen mit Österreich, Luxemburg und Großbritannien führt zu keinem anderen Ergebnis. Vereinbarungen mit anderen Staaten könnten nicht der Auslegung des Abkommens mit Italien zugrundegelegt werden. 31

Auch aus Tz. 120 des BMF-Schreibens vom 14.9.2006 sei das Besteuerungsrecht Deutschlands herzuleiten. Bei den Zahlungen des Arbeitsgebers handele es sich entgegen dem Vorbringen der Kläger nicht um „vergangenheitsbezogene Zahlungen zur Abwicklung des aufgelösten Dienstverhältnisses“, sondern um Zahlungen im Rahmen eines noch bestehenden Dienstverhältnisses, allerdings ohne Verpflichtung zur Arbeitsleistung. Aus dem Wortlaut der Vorschrift sei nicht zu entnehmen, dass Tz. 120 nur gelte, wenn das Sich-zur- 32

Verfügung-Halten vertraglich vereinbart sei. Tz. 126 des Schreibens sei nicht anwendbar, da es sich im Streitfall nicht um Zahlungen für die Erfüllung eines Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot handele.

Die Kläger haben auf Nachfrage des Gerichts ergänzend mitgeteilt, bei der Beratungstätigkeit des Klägers während der Freistellung habe es sich um Hilfestellungen bei der Überleitung der italienischen Geschäftsführertätigkeit auf den Amtsnachfolger gehandelt. Er – der Kläger – sei noch diverse Male telefonisch um Rat, Auskunft und Einschätzung zu diversen operativen und administrativen Sachverhalten gebeten worden. Hierfür habe weder eine vertragliche Grundlage bestanden noch sei die Tätigkeit gesondert vergütet worden. Diese – gegenüber der B Srl. erbrachten – „Beratungsleistungen“ seien telefonisch und damit am jeweiligen Anwesenheitsort erbracht worden. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Schriftsatz der Kläger vom 19.2.2014 Bezug genommen. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist unbegründet. 35

1. 36

Der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12.11.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.7.2011 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 37

Zu Recht hat es der Beklagte bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2002 abgelehnt, dem Begehren der Kläger, die in den Monaten April bis Juli 2002 aus Italien bezogenen Einkünfte in Höhe von 56.201 € von der deutschen Besteuerung freizustellen und sie lediglich im Wege der Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. 38

a. 39

Die Kläger waren, wovon die Beteiligten übereinstimmend ausgehen, in dem hier streitigen Zeitraum ab April 2002 gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes – EStG – in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie jedenfalls ab diesem Zeitpunkt nach Deutschland zurückgezogen waren und demzufolge seitdem ihren Wohnsitz im Inland hatten. Folge dieser unbeschränkten Steuerpflicht ist es, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – unabhängig davon, aus welchem Land sie stammen – gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer unterlag. 40

b. 41

Bei den hier streitigen Vergütungen aus Italien handelte es sich um Gehälter für einen Beschäftigung im privaten Dienst i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger tatsächlich von der Arbeitsleistung freigestellt war. Ausreichend ist insoweit, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Einnahme und dem Dienstverhältnis besteht (Schmidt –Krüger, EStG, 32. Auflage, § 19 Rz. 45). Das ist vorliegend der Fall, weil die hier streitigen Vergütungen ihren Rechtsgrund in dem Dienstvertrag zwischen dem Kläger und der B Srl. vom 12./20. Oktober 2008 hatten. Es handelte sich insoweit – in Abgrenzung zu der hier nicht streitigen „Abfertigung“ und zu der in § 7 der Beendigungsvereinbarung geregelten, tatsächlich aber nicht geflossenen Abfindung – um die laufenden Bezüge aus dem Dienstvertrag, wenn auch der Kläger von der Arbeit 42

freigestellt war. Auch das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

c. 43

Der Beklagte war nicht verpflichtet, die hier streitigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Artikel 24 Abs. 3 Buchstabe a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen (DBA Italien) von der Besteuerung freizustellen. Nach dieser Vorschrift werden bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus der Italienischen Republik sowie die in der Italienischen Republik gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Italienischen Republik besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. 44

aa. 45

Ausgehend hiervon war der Kläger – wovon die Beteiligten übereinstimmend ausgehen – im hier streitigen Zeitraum ab April 2002 aufgrund des in Deutschland bestehenden Wohnsitzes eine in Deutschland ansässige Person i.S. des Artikel 4 Abs. 1 DBA Italien. Für die hier streitigen Einkünfte besaß Italien nicht das Besteuerungsrecht, so dass deren Freistellung von der deutschen Besteuerung nicht in Betracht kam. 46

bb. 47

Das Besteuerungsrecht für die hier vorliegenden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit bestimmt sich nach Artikel 15 DBA Italien. Der hier allein einschlägige Absatz 1 der Vorschrift bestimmt, dass vorbehaltlich der - hier nicht anzuwendenden Artikel 16, 18 und 19 - 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. Dem Besteuerungsrecht Italiens für die hier zu beurteilenden Einkünfte steht entgegen, dass der Kläger die Arbeit in Italien nicht ausgeübt hat. 48

(1) 49

Der Kläger war nach der Beendigungsvereinbarung unwiderruflich von seiner Arbeit freigestellt und deswegen im streitigen Zeitraum jedenfalls nicht mehr aktiv für die B Srl. in Italien tätig. Daran ändert die Tatsache nichts, dass der Kläger nach seinem eigenen Vorbringen noch im geringen Umfang für die B Srl. beratend tätig war. Denn insoweit macht der Kläger zutreffend geltend, dass der Rechtsgrund hier jedenfalls nicht im Dienstvertrag vom 12./20. Oktober 1998 begründet war, weil nach der Beendigungsvereinbarung Leistungen des Klägers nicht mehr geschuldet waren. Zudem hat die Nachfrage des Senats hierzu ergeben, dass diese Beratungsleistungen telefonisch am jeweiligen Anwesenheitsort stattgefunden hatten; der Senat geht davon aus, dass dies ? nachdem die Kläger nach Deutschland zurückgezogen waren – jedenfalls nicht in Italien gewesen sein wird. Anderenfalls hätte es mehr als nahegelegen, dass die Kläger entsprechend vorgetragen und zur Unterstützung ihres Standpunktes einen Sachzusammenhang zwischen diesen Beratungsleistungen und dem Dienstvertrag vom 12./20. Oktober 1998 geltend gemacht 50

hätten.

(2)	51
Rechtsfolge einer fehlenden aktiven Tätigkeit für die B Srl. in Italien ist, dass der Kläger i.S. des Artikels 15 Abs. 1 DBA keine Arbeit im anderen Vertragsstaat – hier Italien – ausgeübt hat (ebenso: Finanzgericht – FG – Baden-Württemberg, Urteil vom 12.9.2012 3 K 632/10, juris zum DBA Schweiz). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den in der Rechtsprechung und der Literatur entwickelten Grundsätzen zu Frage des Orts der Arbeitsausübung bei sog. passiven Tätigkeiten:	52
(a)	53
Soweit im Rahmen der Beurteilung von passiven Tätigkeiten die Frage eines „Sich-zur-Verfügung-Haltens“ diskutiert wird (so insbesondere: BFH-Urteil vom 9.9.1970 I R 19/69, BStBl II 1970, 867; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.9.2012 3 K 632/10, juris: Danach ist der Ausübungsort dort, wo sich der Verpflichtete sich tatsächlich befindet), hält der Senat – in Übereinstimmung mit den Klägern – diese Frage hier nicht für einschlägig. Denn der Kläger war gemäß der Beendigungsvereinbarung von der Arbeitspflicht unwiderruflich freigestellt und musste sich damit gerade nicht zur Verfügung halten.	54
(b)	55
Umgekehrt vermag der Senat aber auch nicht den Klägern zu folgen, wenn sie sich auf die Grundsätze des BFH-Urteils vom 9.11.1977 I R 254/75, BStBl II 1978, 195 berufen. Soweit der BFH darin Zahlungen des früheren Arbeitgebers für eine nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Arbeitnehmer erfüllte Karenzpflicht als Einkünfte, die aus der persönlichen aktiven Arbeitsleistung des Arbeitnehmers herrühren, qualifiziert hat, die nach dem DBA Schweiz nur in dem Staate besteuert werden, in dessen Gebiet die aktive persönliche Tätigkeit ausgeübt wurde, liegt hier bereits ein anderer Sachverhalt vor, weil es hier nicht um die Beurteilung einer Karenzpflicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geht.	56
Zudem teilt der Senat die in diesem Urteil entwickelten Grundsätze nicht. Der BFH hatte hierzu ausgeführt, zwar würden die Entschädigungen unmittelbar für die Einhaltung der Karenzverpflichtung an den Kläger entrichtet und seien mithin im engeren Sinne nicht als Gegenleistung für bereits vor den Streitjahren geleistete Arbeit anzusehen. Artikel 4 des – seinerzeit geltenden – DBA Schweiz stelle indes nicht auf das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ab, sondern lasse, wie sich aus der Verwendung des Wortes "herrühren" ergebe, einen bloßen (mit-)ursächlichen Zusammenhang der Einkünfte mit der Arbeitsleistung für die Aufrechterhaltung des Besteuerungsrechts genügen. Damit findet aus der Sicht des Senats zum Einen eine unzulässige Vermengung zweier Tatbestandmerkmale der seinerzeit zu beurteilenden Abkommensnorm statt. Diese sah vor, dass Einkünfte aus Arbeit nur in dem Staate besteuert werden konnten, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren. Die Frage, aus welchem Vertragsstaat die Einkünfte „herrühren“, beantwortet nicht die Frage, in welchem Vertragsstaat „die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird“. Dass insbesondere der Staat, aus dem die Einkünfte „herrühren“, nicht identisch sein muss mit dem, in dem die „persönliche Tätigkeit ausgeübt wird“, wird deutlich in Fällen des Einsatzes eines Arbeitnehmers außerhalb desjenigen Landes, in dem der Arbeitgeber ansässig ist.	57

Auch ist nicht nachzuvollziehen, weshalb eine erst noch zu erfüllende Karenzverpflichtung als eine auf die Zukunft gerichtete Leistung eine derartige Verknüpfung mit einer in der Vergangenheit liegenden Arbeitstätigkeit erfahren soll, dass der frühere Tätigkeitsort für die Bestimmung des Ausübungsorts maßgeblich sein soll. Zutreffenderweise ist der BFH deshalb auch von den im o.g. Urteil entwickelten Grundsätzen abgerückt. Denn in seiner Entscheidung vom 16.6.1996 XI R 43/94, BStBl II 1996, 516 hat er ? wenn auch nicht zum Abkommensrecht, sondern im Zusammenhang mit der Anwendung von § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG – zu Entschädigungen für die Nichtausübung einer Tätigkeit festgestellt, diese würden für die auf ein zukünftiges Verhalten gerichtete Verpflichtung (Wettbewerbsenthaltung) gezahlt und seien von der bisherigen Tätigkeit losgelöst.

Soweit die Kläger in diesem Zusammenhang geltend machen, dieser Wandel in der Rechtsprechung des BFH zu Karenzpflichten sei hier nicht einschlägig, weil er lediglich die Beurteilung zukunftsgerichteter Zahlungen betreffe, hier indes vergangenheitsbezogene Zahlungen zur Debatte stünden, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Denn es ist nicht nachzuvollziehen, weshalb die Freistellung von der Arbeitsverpflichtung im laufenden Dienstvertrag, die zwangsläufig zu einem gegenwärtigen „Nichtstun“ führt, den von den Klägern behaupteten Vergangenheitsbezug aufweisen soll.

59

(c)

60

Die Kläger können sich auch nicht Erfolg auf das BFH-Urteil vom 12.1.2011 I R 49/10, BStBl II 2011, 446 berufen. Darin hatte der BFH im Zusammenhang mit dem DBA Frankreich entschieden, dass im Rahmen der Altersteilzeit nach dem sog. Blockmodell das Besteuerungsrecht für die während der Freistellungsphase bezogenen Vergütungen dem früheren Tätigkeitsstaat zustehe. Hierzu hatte er ausgeführt, Art. 13 Abs. 1 DBA Frankreich bestimme, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Vertragsstaat besteuert werden könnten, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrührten, ausgeübt werde. Der Kläger sei bis Ende Oktober 2004 „aktiv“ bei einem deutschen Arbeitgeber in Deutschland tätig gewesen und habe dort seine Tätigkeit ausgeübt. Die ihm zugeflossenen Vergütungen im Rahmen der vereinbarten Altersteilzeit rührten insgesamt aus dieser Tätigkeit her. Dass sie zeitversetzt zu einem Zeitpunkt ausbezahlt würden, in dem die persönlich ausgeübte Tätigkeit als solche beendet gewesen sei, ändere daran nichts. Auch bei nachträglich ausbezahlttem Arbeitslohn handele es sich um entsprechende Einkünfte.

61

In diesem Zusammenhang macht der Beklagte zu Recht geltend, dass der dem sog. „Blockmodell“ zugrundeliegende Sachverhalt mit der vorliegenden Sachlage nicht vergleichbar ist. Denn im Blockmodell geht es letztlich nicht um die Beurteilung einer „passiven Tätigkeit“ während der Freistellungsphase, sondern um die Zuordnung der Vergütung zu einer bereits geleisteten „aktiven“ Tätigkeit. Der Bezug der Vergütung während der Freistellungsphase stellt sich als Entlohnung für die bereits geleistete Arbeit in der aktiven Phase dar; die Vergütung ist damit als „Frucht“ der aktiven Tätigkeit bereits verdient und kommt lediglich zeitversetzt zur Auszahlung. So liegt der Fall hier indes nicht. Denn der Kläger erhält seine laufenden Bezüge während der Freistellungsphase nicht, weil er sich diese Vergütungen bereits während der Phase der aktiven Tätigkeit verdient hatte. Die B Srl. zahlte die Vergütung – obschon sie offensichtlich die Dienste des Klägers nicht mehr benötigte – vielmehr alleine deshalb weiter, weil die Laufzeit des Dienstvertrages sie dazu zwang.

62

(d)

63

64

Schließlich können sich die Kläger auch nicht mit Erfolg auf die von ihnen angeführten Verständigungs- bzw. Konsultationsvereinbarungen der Finanzverwaltung mit Drittstaaten berufen. In der Rechtsprechung des BFH ist zwar der sog. Grundsatz der Entscheidungsharmonie anerkannt. Danach ist es nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Verständigungsvereinbarung oder Konsultationsvereinbarung zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 13.6.2012 I R 41/11, BStBl II 2012, 880 m.w.N.). Das bedeutet indes nicht, dass die Abkommenspraxis des einen Vertragsstaats mit Drittstaaten bei der Auslegung des einschlägigen DBA zu berücksichtigen wäre. Für die hier zu beurteilende Frage könnte damit allenfalls eine – hier aber nicht existente – Verständigungsvereinbarung mit Italien zur Auslegung des Begriffs „ausüben“ herangezogen werden.

cc. 65

Der Kläger ist damit im hier streitigen Zeitraum weder aktiv in Italien tätig geworden noch kann er nach den für sog. passive Tätigkeiten entwickelten Grundsätzen so behandelt werden, als habe er seine Tätigkeit in Italien ausgeübt. Deswegen verbleibt es bei der Grundregel des Artikels 15 Abs. 1 DBA, wonach alleine Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die hier vorliegenden Einkünfte zusteht. Die Voraussetzungen für den Ausnahmetatbestand („es sei denn...“), wonach der Tätigkeitsstaat die Einkünfte besteuern kann, liegen nicht vor. 66

Dieses Ergebnis entspricht – soweit erkennbar – auch der überwiegend in der Literatur vertretenen Meinung (Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 79a, die allerdings den Fall der Gehaltsfortzahlung für die Dauer der normalen Kündigungsfrist unter „Abfindungen“ abhandeln und deswegen von der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgehen; Kamphaus/Büscher in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 56, die indes u.a. Zeiten der Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses als Leistung im Sinne eines „Sich-zur-Verfügung-halten“ verstehen; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Diez, DBA, Art. 15, Rz. 88). Soweit demgegenüber vertreten wird, in Fällen, in denen die Arbeitsleistung vom Arbeitgeber nicht in Anspruch genommen werde, der Arbeitnehmer also für sein Nichtstun bezahlt werde, sei ein Unterlassen Vertragsgegenstand, so dass auf den Ort abzustellen sei, wo nach dem Arbeitsvertrag die Arbeit hätte ausgeübt werden müssen (Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 5.. Auflage, Art. 15 Rz. 36 a.E.), folgt der Senat dem nicht. Denn dies widerspricht dem im Steuerrecht geltende Grundsatz, dass die Besteuerung an tatsächliche Vorgänge anknüpft und fiktive Sachverhalte unbeachtet lässt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.9.2004 X R 54/99, BFH/NV 2005, 677). Tatsächlich hat der Kläger, der im streitigen Zeitraum ab April 2002 in Deutschland ansässig war, sich nicht in Italien aufgehalten; deswegen konnte er – mangels physischer Präsenz in Italien – bereits begrifflich eine Tätigkeit in Italien nicht ausüben (vergl. zur Anknüpfung an den tatsächlichen körperlichen Aufenthalt bei der Bestimmung des Ausübungsorts: Kamphaus/Büscher in Strunk/Kaminski/ Köhler, Außensteuergesetz, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 50). Bei dieser Sachlage die Grundregel des Artikels 15 Abs. 1 DBA Italien mit der grundsätzlichen Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat aufgrund fiktiver Annahmen außer Kraft zu setzen, ist nach Ansicht des Senats nicht gerechtfertigt. 67

2. 68

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 69

70

3.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

71