

Neben der Besteuerung des Arbeitslohns spielt häufig auch die Frage der Besteuerung von Abfindungen, die im Zusammenhang mit der Beendigung einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeit gezahlt werden eine nicht unbedeutende Rolle. Unter Abfindungen in diesem Sinne werden hier Zahlungen verstanden, die nach § 3 Nr. 9 EStG in der bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung in bestimmten Umfang steuerfrei waren. Ab 2006 sind solche Abfindungen in vollem Umfang steuerpflichtig, werden jedoch grds. mit einem besonderen – meist günstigerem Tarif der sog. Fünftelregelung nach § 34 EStG – besteuert. Im Folgenden werden die Grundsätze und Probleme, die im Rahmen der deutschen Besteuerung solcher Abfindungen auftreten können dargestellt. Auch hierbei sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden. Zunächst wird die – meist unproblematische – Besteuerung von in der BRD unbeschränkt Steuerpflichtigen, die eine Abfindung im Zusammenhang mit einer im Ausland geleisteten Tätigkeit erhalten, dargestellt. Daran schließt sich die Darstellung der sehr umstrittenen inländischen Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen an, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch eine Abfindung von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Deutschland erhalten.

2.1 Steuerinländer mit ausländischen Einkünften (Outbound-Fall)

Beispiel

A lebt zusammen mit seiner Frau in Deutschland. Im Jahr 2012 war er das ganze Jahr über für seinen inländischen Arbeitgeber in Großbritannien tätig. Zum Beginn des Jahres 2013 scheidet er aus dem Arbeitsverhältnis aus und bekommt vom Arbeitgeber noch eine Abfindung. A fragt sich, wie diese Abfindung, die – auch im Zusammenhang mit der Tätigkeit in England gezahlt wurde – in der BRD zu besteuern ist.

Abfindungen die dem Arbeitnehmer anlässlich seines Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gezahlt werden, sind regelmäßig den Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit i. S. des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA als nachträglich gezahlte Tätigkeitsvergütungen zuzuordnen. Sie stellen jedoch kein zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit dar und werden nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt. Abfindungen sind daher im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz OECD-MA) zu besteuern. Maßgeblich hierfür ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Auszahlung.¹ Nach Ansicht des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat² handelt es sich bei Abfindungen unbeschadet dessen, dass sie nach dem insoweit maßgebenden innerstaatlichen Recht Arbeitslohn (§ 19 EStG) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit. 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“) indes nicht. Dies bedeutet für A aus dem Beispielsfall, dass die Abfindungen der vollen inländischen Besteuerung zu unterwerfen ist.

Etwas anderes kann sich nach Ansicht des BFH auch nicht aus sog. Verständigungsvereinbarungen ergeben³. Eine Übereinkunft zwischen den deutschen und den Steuerbehörden anderer Länder bindet die Gerichte nicht.

Zu Abfindungen für Tätigkeiten in Österreich ist das BMF-Schreiben vom 26.08.2010 zu beachten.

2.2 Steuerausländer mit inländischen Einkünften (Inbound-Fall)

Die weitaus problematischeren grenzüberschreitenden Fälle der Besteuerung von Abfindungen sind umgekehrt gelagert. Es handelt sich um Fälle, in denen der Arbeitnehmer, der die Abfindung erhält, nicht (mehr) unbeschränkt Steuerpflichtig ist. In so gelagerten Fällen stellt sich stets die Frage, ob der BRD nach den Regelungen der DBA ein Besteuerungsrecht bzgl. dieser Abfindungen zusteht.

Der BFH hat in zwei Urteilen⁴ zu Besteuerung von Abfindungen Stellung genommen. Im ersten Fall ist der Steuerpflichtige belgischer Staatsangehöriger, der in Belgien wohnte und in Deutschland arbeitete. Sein Arbeitslohn wurde nach den Regelungen des DBA-Belgien in Deutschland versteuert. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhielt er noch eine Abfindung. Da nach deutscher Rechtsauffassung bezüglich der Auslegung des DBA-Belgien der Bundesrepublik für eine an den Steuerpflichtigen gezahlte Abfindung kein Besteuerungsrecht zusteht und nach belgischem DBA-Verständnis Belgien ein solches

¹ Vgl. dazu z. B. Urteile v. 24.02.1988 – I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl. II 1988, 819; v. 27.08.2008 – I R 81/07, BFHE 222, 560, BStBl. II 2009, 632; v. 10.07.1996 – I R 83/95, BFHE 181, 155, BStBl. II 1997, 341; Beschluss v. 12.09.2006, I B 27/06, BFH/NV 2007, 13, jeweils m. w. N.

² Vgl. BMF, Schreiben vom 14.09.2006, BStBl. I 532, Rn. 121.

³ Vgl. dazu BFH v. 02.09.2009 – I R 90/08 und I R 111/08.

⁴ BFH, Urteile v. 02.09.2009 – I R 90/08 und I R 111/08.

Besteuerungsrecht auch nicht hat, wurde zwischen Deutschland und Belgien eine Verständigungsvereinbarung getroffen, wonach – insoweit der belgischen Auffassung folgend – das Besteuerungsrecht bezüglich der Abfindung Deutschland zugeordnet wurde.

In einer weiteren Entscheidung des BFH ist die Steuerpflichtige Italienerin, die in Deutschland gearbeitet und die sodann nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in die Schweiz verzogen war. Auch hier legen die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz die Regelungen des DBA-Schweiz unterschiedlich aus, so dass nur aufgrund einer deutsch-schweizerischen Verständigungsvereinbarung zum DBA die gezahlte Abfindung entsprechenden in Deutschland besteuert wurde.

Wie der Senat wiederholt entschieden hat⁵, geht er auch jetzt wieder davon aus, dass Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem insoweit maßgebenden innerstaatlichen Recht Arbeitslohn (§ 19 EStG) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit i. S. d. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz und aller übrigen DBA. 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“) indes nicht.

Etwas anderes kann sich nach Ansicht des BFH auch nicht aus sog. Verständigungsvereinbarungen ergeben. Eine Übereinkunft zwischen den deutschen und Schweizer Steuerbehörden (hier: Verständigungsvereinbarung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu der Frage des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer, bekannt gegeben durch BMF-Schreiben vom 13.10.1992⁶ nach Maßgabe von Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971) bindet die Gerichte nicht (ebenfalls Bestätigung der ständigen Rechtsprechung); entgegen BMF-Schreiben vom 20.05.1997⁷. Gleiches gilt für eine mit Belgien getroffene Verständigungsvereinbarung.

Hier führt der BFH aus: Eine Übereinkunft zwischen den deutschen und belgischen Steuerbehörden (hier: Verständigungsvereinbarung mit dem belgischen Finanzministerium vom 15.12.2006 über die Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Abfindungen an Arbeitnehmer, bekannt gegeben durch BMF-Schreiben vom 10.01.2007,⁸ nach Maßgabe von Art. 25 Abs. 3 DBA-Belgien) bindet die Gerichte nicht (ebenfalls Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

Der BFH stellt im Übrigen noch fest, dass natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden (und dies war im Fall bzgl. Belgien gegeben), nicht der sog. Rückfallregelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfallen.

⁵ Zum Beispiel Urteile v. 24.02.1988 – I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl. II 1988, 819; v. 27.08.2008 – I R 81/07, BFHE 222, 560, BStBl. II 2009, 632; v. 10.07.1996 – I R 83/95, BFHE 181, 155, BStBl. II 1997, 341; Beschluss v. 12.09.2006 – I B 27/06, BFH/NV 2007, 13, jeweils m. w. N.

⁶ RIW 1993, 82.

⁷ BStBl. I 1997, 560.

⁸ BStBl. I 2007, 261.

Ein besonderes Problem kann noch im Zusammenhang mit Abfindungen im Rahmen des ab dem 01.01.2011 anwendbaren neuen DBA-Großbritannien entstehen. Im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung ist die im Rahmen des DBA-Großbritannien vereinbarte Remittance Base-Klausel insbesondere bei Abfindungszahlungen wohl von besonderer Bedeutung. Wie oben dargestellt sind Abfindungen, die einem Arbeitnehmer anlässlich des Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gewährt werden, den Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit zuzuordnen und somit als Arbeitslohn im Ansässigkeitsstaat zu versteuern. Im Ergebnis hat somit bei einer zum Zeitpunkt der Abfindungszahlung im Ausland ansässigen Person grundsätzlich der ausländische Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht. Dies gilt auch für eine in Großbritannien ansässige Person. Äußerst problematisch ist, ob die Remittance Base-Klausel des neuen DBA-Großbritannien auch für Abfindungszahlungen gilt, die eine in Großbritannien ansässige Person aus Deutschland erhält, jedoch von dieser nicht nach Großbritannien transferiert wird. Hierbei ist zusätzlich eine britische Steuerbefreiungsvorschrift zu beachten, die besagt, dass Abfindungszahlungen steuerfrei bleiben, wenn mindestens 75 % der aktiven Tätigkeit, für die die Abfindungszahlung geleistet wird, außerhalb Großbritanniens ausgeübt wurde. Vor diesem Hintergrund ist nämlich die gesamte Abfindungszahlung steuerfrei. Folglich spielt es in diesen Fällen keine Rolle, ob die Abfindungszahlung auf ein britisches Konto transferiert wird, da die Steuerfreiheit nicht auf der remittance base taxation sondern auf der oben beschriebenen nationalen britischen Steuerbefreiungsvorschrift beruht. Im Ergebnis dürfte sich auch unter Anwendung des Art. 24 DBA-Großbritannien bei einer Nicht-Überweisung der Abfindungszahlung auf ein britisches Konto kein Besteuerungsrecht für Deutschland aufgrund der Remittance Base-Klausel ergeben⁹ Soweit dies im Rahmen eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers von der Finanzverwaltung anders gesehen wird, sollte u. E. eine gerichtliche Klärung herbeigeführt werden.

⁹ Vgl. dazu auch oben Abschn. 1.1.3.5.5 und BMF-Schreiben vom 20.06.2013, BStBl. I 2013, 980.



<http://www.springer.com/978-3-658-01583-1>

Internationales Ertragsteuerrecht
Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte
Knies, J.-Th.; Micker, L.
2013, X, 304 S., Softcover
ISBN: 978-3-658-01583-1