

Kehrtwende in der Abfindungsbesteuerung

Eine neue Rückfallklausel macht die Besteuerung von Abfindungen komplizierter, als sie ohnehin schon ist. Personaler und Steuerabteilungen müssen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten ihrer Mitarbeiter nun noch viel genauer hinschauen.

► Mit dem zum 1. Januar 2017 in Kraft getretenen sogenannten „BEPS-Umsetzungsgesetz“ (Base Erosion and Profit Shifting) vom 20. Dezember 2016 hat sich die deutsche Abfindungsbesteuerung bei Auslandssachverhalten mit einem Paukenschlag grundlegend geändert. Schon lange war dem deutschen Fiskus die Zuweisung des Besteuerungsrechts auf Abfindungszahlungen an den Ansässigkeitsstaat – gemäß fast aller Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – ein Dorn im Auge. Viel zu oft ging dem deutschen Staat hierdurch Steuersubstrat an andere Länder verloren, wenn der Arbeitnehmer vor Auszahlung der Abfindung seinen Wohnsitz von Deutschland ins Ausland verlagerte. Dies hat nun aufgrund des neu eingeführten § 50d Abs. 12 EStG, zumindest vorbehaltlich abweichender Regelungen im DBA, ein Ende.

Ein unbemerkter Paukenschlag

Doch viel zu leise hallte der Paukenschlag in der Wirtschaft wider. Denn neben einer Vielzahl weiterer Änderungen des Steuerrechts zur Vermeidung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen ins Ausland kam die Einführung der neuen Rückfallklausel ganz unscheinbar daher. Sowohl Unternehmen als auch Arbeitnehmer sind zum Umdenken und Reagieren angehalten.

Wann ist diese Regelung überhaupt von Bedeutung? An dieser Stelle kann man zunächst beruhigen: Die Änderung betrifft kein klassisches, ausschließlich in Deutschland ausgeübtes Arbeitsverhältnis, das in der Mehrzahl vorliegend ist. Hellhörig sollten Personaler und Steuerabteilung werden, sobald grenzüberschreitende Szenarien im Arbeitsverhältnis eine Rolle spielen. Die Fragen, in welchem

Land die Abfindung zu besteuern ist und wer die Pflicht zur Abführung der Steuer hat, stellt sich oft erst bei Verhandlungen und der tatsächlichen Auszahlung der Abfindung. Oftmals fängt dann das große Rätselraten an, denn die Antwort ist nur mit Expertenwissen ermittelbar und von Einzelfall zu Einzelfall unterschiedlich – wie so oft im Steuerrecht. Die Steuerpflicht knüpft oftmals an persönliche Kriterien an, die dann auch vom Arbeitgeber zu erfragen sind.

Kriterien für die Besteuerung

Hauptanknüpfungspunkt der deutschen Besteuerung jeglicher Einkünfte ist der steuerliche Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland, sodass es auf die Pflichttagenda des Arbeitgebers gehört, diesen abzufragen. Besteht ein deutscher Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt, unterliegt der Arbeitnehmer der unbeschränkten Steuerpflicht und seine Abfindung damit grundsätzlich der deutschen Besteuerung.

Doch selbst bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland und Aufgabe des deutschen Wohnsitzes unterliegen nach deutschem Steuerrecht Abfindungen, die als Entschädigung für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, der beschränkten Einkommenssteuerpflicht in Deutschland. Der deutsche Gesetzgeber stellt hier auf die „zuvor ausgeübte Tätigkeit“ ab und unterwirft die Abfindung der Besteuerung in Deutschland, sofern die während der Tätigkeit bezogenen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlegen haben. Aufgrund der neu eingeführten Rückfallklausel kann es sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steu-

erpflcht in Deutschland zu einer Doppelbesteuerung kommen. Hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob und wie eine Doppelbesteuerung aufgrund des vereinbarten DBA vermieden werden kann, was unter Umständen sogar zu einem langwierigen Verständigungsverfahren der beteiligten Staaten führen kann.

Welcher Staat darf besteuern?

Um eine Doppel- oder Nichtversteuerung von Einkünften, zu denen eben auch Abfindungen zählen, zu vermeiden, wurde eine Vielzahl von DBA geschlossen, die das Besteuerungsrecht einem der betroffenen Staaten zuweisen sollen. In fast allen Fällen werden Abfindungen dem im Zeitpunkt der Auszahlung als Ansässigkeitsstaat geltenden Staat zugewiesen, da es in den wenigsten DBA eine konkrete Regelung für die Abfindungsbesteuerung gibt. Daher ist es elementar, den Ansässigkeitsstaat des ehemaligen Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Abfindungsauszahlung zu bestimmen. Dies muss nicht automatisch der Wohnsitzstaat sein, sofern mehrere Wohnsitze in verschiedenen Ländern bestehen. Hier ist anhand der sogenannten „Tie-Breaker-Rule“ zu prüfen, in welchem Staat sich der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet. Es gilt hier persönliche Informationen des Arbeitnehmers abzufragen, wie Familienwohnsitz, Kinder, Freunde, Vermögen et cetera.

Um einer Abwanderung von Steuerpflichtigen mit hohen Abfindungszahlungen ins steuergünstigere Ausland vorzubeugen und das Besteuerungsrecht nach Deutschland als ehemaligen Tätigkeitsstaat „zurückzuholen“, hatte die deutsche Finanzverwaltung in der Vergangenheit diverse Konsultationsvereinbarungen mit den verschiedenen ausländischen Finanzbehörden geschlossen. Diese sollten zu einer vom DBA abweichenden Zuweisung des Besteuerungsrechts an den ehemaligen Tätigkeitsstaat führen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) stellt eine solche Konsultationsvereinbarung jedoch nur eine Verwaltungsvereinbarung dar, die lediglich die deutschen Finanzbehörden, nicht aber die Steuerpflichtigen und die deutschen Finanzgerichte bindet. Ferner dürfen diese Vereinbarungen nur die Auslegung der DBA regeln und nicht zusätzliche, gegen den Wortlaut des DBA gerichtete Ergänzungen beinhalten, also das DBA nicht inhaltlich ändern.

Im Zuge des „BEPS-Umsetzungsgesetzes“ wurde nun durch die Einfügung der neuen Rückfallklausel das Besteuerungsrecht des ehemaligen Tätigkeitsstaats bezüglich Abfindungen gesetzlich gesichert. Nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 12 EStG gelten Abfindungen nun per gesetzlicher Fiktion für die „frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt“. Der Gesetzgeber entgegnet der ablehnenden BFH-Rechtsprechung also mit einer klaren Definition der Abfindung, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt wird, und ermöglicht hierdurch die Besteuerung im ehemaligen Tätigkeitsstaat. Diese Regelung stellt ein sogenanntes „Treaty Override“ dar, da sie vorrangiges zwischenstaatliches Recht überschreibt. Soweit eine ausdrücklich abweichende Regelung im DBA vereinbart ist, kommt die Rückfallklausel nicht zur Anwen-

dung. Es wird abzuwarten bleiben, ob auch diese nationale Rückfallklausel einer gerichtlichen Prüfung standhält – wie bereits der § 50d Abs. 8 EStG.

Was Arbeitgeber beachten müssen

Für Arbeitgeber bedeutet die neu eingeführte Rückfallklausel einen deutlich höheren Aufwand beim Nachverfolgen von Arbeitnehmereinsätzen in Deutschland und im Ausland, um eine gesetzeskonforme Besteuerung der Abfindungen sicherzustellen. Über das gesamte Arbeitsverhältnis ist genauestens aufzuzeichnen, welche Tätigkeiten im Ausland durchgeführt wurden, sofern diese eine Steuerpflicht im Ausland ausgelöst haben. Auch nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer, die nur zeitweise hier tätig und steuerpflichtig waren und nach Wegzug aus Deutschland eine Abfindung im Ausland erhalten, müssen während der gesamten Zugehörigkeit zum Unternehmen nachverfolgt werden.

Hier spielt die Kommunikation zwischen den Unternehmen eine große Rolle. Für Arbeitgeber gilt es, ein System einzuführen, in dem solche Konstellationen sicher und vollständig aufgezeichnet und überwacht werden. Eine nachträgliche rückwirkende Aufarbeitung der Tätigkeitsorte während des gesamten Arbeitsverhältnisses wird dagegen sehr mühsam und oft fehleranfällig sein, insbesondere wenn zuverlässige Daten aufgrund der Dauer des Arbeitsverhältnisses nicht (mehr) vollständig vorhanden sind.

Die neue Rückfallklausel bedeutet einen deutlich höheren Aufwand beim Nachverfolgen von Arbeitnehmereinsätzen.

Des Fiskus' Freud, des Personalers Leid

Des Fiskus' Freud, des Personalers Leid

Zu beachten ist außerdem, dass im Regelfall nicht etwa der Arbeitnehmer, sondern vielmehr der Arbeitgeber für eine Nicht- oder fehlerhafte Abführung von Lohnsteuer und Annexsteuer (zum Beispiel der Kirchensteuer) von den Finanzbehörden im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft in Haftung genommen wird. Dies kann aufgrund der meist hohen Beträge bei Abfindungen eine enorme finanzielle Belastung für das Unternehmen darstellen. Besteht Unsicherheit über die Pflicht zur Abführung der Steuern in Abfindungsfällen, empfiehlt es sich, einen Steuerberater, der auf die Besteuerung von Arbeitnehmern bei grenzüberschreitenden Sachverhalten spezialisiert ist, zurate zu ziehen. Die Besteuerung der Abfindungen ist damit deutlich komplizierter und arbeitsaufwendiger geworden. Nur einen freut das – den deutschen Fiskus. ■



AUTOR

Rechtsanwalt/Steuerberater Frank Dissen,
Partner Global Expatriate Services, WTS, Frankfurt am Main,
frank.dissen@wts.de