

ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

Abkommensrechtliche Zuordnung von Besteuerungsrechten für Abfindungen im Fall von Verständigungsvereinbarungen

Bereits in unserer Ausgabe 2/2005 haben wir Sie zum Thema der abkommensrechtlichen Zuordnung von Besteuerungsrechten für Abfindungen informiert. Wie bereits damals ausgeführt, gehören Abfindungen grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.07.1996 (sog. „Seemannsurteil“) stellen Abfindungen im Rahmen der deutschen abkommensrechtlichen Auslegung jedoch ihrem Charakter nach weder zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit dar, noch werden diese für eine konkret im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt. Vielmehr soll eine Abfindung der finanziellen Überbrückung des (potenziell arbeitsfreien) Zeitraums nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses dienen. Demnach steht das Besteuerungsrecht ausschließlich dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Auszahlung zu. Diese Grundsätze für die Besteuerung von Abfindungszahlungen werden auch durch die Finanzverwaltung bestätigt (siehe BMF-Schreiben vom 14.09.2006).

In manchen Vertragsstaaten werden jedoch Abfindungen – aufgrund der dortigen nationalen abkommensrechtlichen Auslegung – der Tätigkeit zugeordnet, die im Rahmen des früheren Arbeitsverhältnisses ausgeübt wurde. Dies hat zur Folge, dass das Besteuerungsrecht für die Abfindung dem Vertragsstaat zugeordnet wird, in dem auch die frühere Tätigkeit ausgeübt wurde. Diese unterschiedliche Sichtweise führt in bestimmten Fällen zur Generierung von sog. „weißen Einkünften“, d.h. Einkünfte, für die keinem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für die Abfindung zugewiesen wird.

Zur Vermeidung derartiger „weißer Einkünfte“ hat die deutsche Finanzverwaltung mit bestimmten Vertragsstaaten (der Schweiz, Belgien, den Niederlanden sowie Österreich) sog. Verständigungsvereinbarungen hinsichtlich der Besteuerung von Abfindungen geschlossen bzw. beabsichtigt, solche zu schließen. Grundsätzlich richtet sich die Zuweisung des Besteuerungsrechts in den bestehenden Verständigungsvereinbarungen nach dem wirtschaftlichen Hintergrund der Zahlung. Ist einer Abfindung demnach Versorgungscharakter beizumessen, z.B. Auszahlung von kapitalisierten Pensionszahlungen o.ä., fällt das Besteuerungsrecht dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat zu. Wird die Abfindung dagegen als Gehaltszahlung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses für die Auflösung dieses Arbeitsverhältnisses geleistet, wird das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen, in dem die frühere Tätigkeit ausgeübt wurde. Wie bereits in der Ausgabe 6/2009 geschildert, hat die Oberfinanzdirektion (OFD) Rheinland am 16.03.2009 in einer Kurzmitteilung bekanntgegeben, dass eine Verständigungsvereinbarung mit Österreich bezüglich des Besteuerungsrechts bei Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer wegen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses geplant ist. Danach soll das Besteuerungsrecht dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zugewiesen werden. Die bestehenden Grundsätze werden in Österreich und von der deutschen Finanzverwaltung bereits angewendet.



Mit zwei Urteilen vom 02.09.2009 hat der BFH nun über die Zuweisung des Besteuerungsrechts von Abfindungen anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei Vorliegen von Verständigungsvereinbarungen zwischen den Vertragsstaaten entschieden. Die Finanzgerichte (FG) Köln und München hatten bereits in ihren Urteilen vom 30.01.2008 und vom 24.10.2008 entschieden, dass die bestehenden Verständigungsvereinbarungen zwischen Deutschland und Belgien sowie Deutschland und der Schweiz mangels Zustimmungsgesetzes kein innerstaatliches Recht geworden und demnach nicht bindend sind. Folglich wurde in beiden Fällen aufgrund der deutschen abkommensrechtlichen Auslegung das Besteuerungsrecht für die Abfindungen weiterhin dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Gegen diese Entscheidungen wurde jeweils Revision eingelegt. Über den Fall des FG Köln berichteten wir ausführlich in unserer Ausgabe 5/2008.

In seinen Entscheidungen vom 02.09.2009 hat sich der BFH den Ausführungen der FG Köln und München angeschlossen. Die Verständigungsvereinbarungen sind nicht innerstaatliches Recht geworden: Völkerrechtliche Verträge (wie eine Vereinbarung zwischen den Finanzbehörden zweier Staaten) werden nur auf der Grundlage eines Zustimmungsgesetzes Bestandteil der innerstaatlichen Ordnung. Die Revisionen wurden in beiden Fällen als nicht begründet zurückgewiesen.

Ausgehend von diesen Entscheidungen unterliegen Abfindungen für die Auflösung von Arbeitsverhältnissen grundsätzlich aufgrund deutscher abkommensrechtlicher Auslegung auch bei Vorliegen von anderslautenden Verständigungsvereinbarungen (ohne entsprechendem Zustimmungsgesetz) im abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat der Besteuerung. Diese Urteile bestätigen die bisherige Rechtsprechung des BFH.

Für die Praxis sind die oben genannten BFH-Urteile nicht nur für noch strittige Fälle bezüglich der Anwendung der Verständigungsvereinbarungen mit Belgien oder der Schweiz, sondern auch im Zusammenhang mit der künftigen Verständigungsvereinbarung mit Österreich oder der bestehenden Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden von besonderer Bedeutung.

Für Fälle, in denen diese Verständigungsvereinbarungen bereits angewendet wurden, muss vor dem Hintergrund der oben geschilderten BFH-Rechtsprechung die Rechtskraft hinterfragt werden. Sollte die Finanzverwaltung der Verständigungsvereinbarung gefolgt sein und ergeben sich hierdurch – im Vergleich zur deutschen abkommensrechtlichen Auslegung – Nachteile für den Steuerpflichtigen, so sollte geprüft werden, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind.

Grundsätzlich ist bei Fällen mit Auslandsbezug vor Abschluss eines Auflösungsvertrags eine Prüfung zu empfehlen, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für die Abfindungszahlung zugewiesen wird. Dies kann letztendlich nicht allein durch eine deutsche abkommensrechtliche Beurteilung erfolgen, sondern auch der jeweils andere Vertragsstaat sollte hinsichtlich dessen nationaler abkommensrechtlicher Sichtweise befragt werden. Bei Vorliegen von Verständigungsvereinbarungen ist außerdem zu prüfen, ob hierzu bereits ein Zustimmungsgesetz in Deutschland ergangen ist und ob die Verständigungsvereinbarung im anderen Vertragsstaat angewandt wird. Diese Prüfung hilft zum einen bei der Vermeidung von Doppelbelastungen, die ansonsten nur im Rahmen eines zeitaufwendigen Verständigungsverfahrens zwischen beiden Vertragsstaaten beseitigt werden können, und zum anderen gibt sie dem Steuerpflichtigen Auskunft über die zu erwartenden Steuerbelastungen in den Vertragsstaaten. Auch eine Lohnsteueranrufungsauskunft bzw. die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung ist in den Fällen zu empfehlen, in denen sich das Besteuerungsrecht für die Abfindung aufgrund des Sachverhalts nicht eindeutig einem Vertragsstaat zuweisen lässt. Dies gibt dem Arbeitgeber die Sicherheit, die Lohnsteuer richtig abzuführen und das Risiko hinsichtlich einer evtl. Lohnsteuerhaftung auszuschließen. Wir beraten Sie gern, sprechen Sie uns an!

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Behandlung von Einkommensteuererstattungen an den Arbeitgeber bei Nettolohnvereinbarungen

Vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung die Abtretung der Einkommensteuererstattung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber, so ist gemäß dem Urteil des BFH vom 30.07.2009 die hierauf beruhende Zahlung des Finanzamts an den Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens vom laufenden (Brutto)Arbeitslohn abzuziehen.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Arbeitgeber mit einer japanischen Arbeitnehmerin im Rahmen ihrer Entsendung nach Deutschland eine Nettolohnvereinbarung getroffen. Auf deren Grundlage zahlte der Arbeitgeber den vereinbarten Nettolohn aus und übernahm die auf diesen Nettolohn anfallenden Steuern. Die Erstattungsbeträge aus der Einkommensteuerveranlagung wurden aufgrund einer Abtretung an den Arbeitgeber ausgezahlt. Da die steuerliche Ausgangsgröße für den Lohnsteuerabzug auch im Fall der Nettoabrede der Bruttoarbeitslohn ist, kann der Arbeitgeber die abgetretenen Einkommensteuererstattungen im Rahmen des Lohnsteuer einbehalts nur durch einen Abzug vom laufenden (Brutto)Arbeitslohn und nicht durch eine Verminderung des laufenden Nettolohns berücksichtigen. Die Maßgabe Einkommensteuererstattungen als laufenden Arbeitslohn zu behandeln ist insoweit bemerkenswert, als es sich bei derartigen Zahlungen der Natur nach um sonstige Bezüge handelt.

Darüberhinaus hat der BFH klargestellt, dass die Abtretung der Steuererstattungsansprüche nicht auf den Lohnsteuereinbehalt oder die Veranlagung des Jahres der Überzahlung rückwirkt, sondern erst in dem Lohnzahlungszeitraum einkünftermindernd zu berücksichtigen ist, in dem das Finanzamt den Erstattungsbetrag an den Arbeitgeber geleistet hat. Für den Abzug ist nur der tatsächlich an den Arbeitgeber ausgekehrte Erstattungsbetrag maßgeblich. Offen ließ der BFH hingegen die Frage, ob es sich grundsätzlich um negative Einnahmen oder Werbungskosten handelt.

Steuer auf Bonuszahlungen bei Rückkehr von Expatriates

Mit seinem Urteil vom 25.08.2009 hat der BFH entschieden, dass bei der Berechnung der Lohnsteuer für einen sog. sonstigen Bezug (z.B. Bonus), der einem nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer nach dem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht im gleichen Kalenderjahr zufließt, der während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht gezahlte Arbeitslohn im „Jahresarbeitslohn“ zu berücksichtigen ist.

In der Begründung zu o.g. Urteil führt der BFH weiterhin aus, dass durch die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes die unbeschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht des Arbeitnehmers endet. Die Nachzahlung des Bonusbetrages (= sonstiger Bezug), die nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, jedoch im gleichen Kalenderjahr erfolgte, führt zur beschränkten deutschen Steuerpflicht des entsprechenden Arbeitnehmers (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG). Die Regelung des § 39b Abs. 3 Satz 4 ff. EStG sieht dabei vor, dass die Lohnsteuer auf einen solchen „sonstigen Bezug“ als Differenz des voraussichtlichen laufenden Jahresarbeitslohns unter Einbeziehung der Bonuszahlung und demselben Betrag ohne den sonstigen Bezug zu ermitteln ist.

Darüber hinaus führt der BFH aus, dass dem Gesetz keine weitergehende Differenzierung über die bestehende Steuerpflicht zu entnehmen ist, § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG regelt, dass bei Wechsel der Steuerpflicht im Veranlagungszeitraum alle Einkünfte in die Veranlagung einzubeziehen sind und somit die Prognoseentscheidung über den maßgeblichen Jahresarbeitslohn für die lohnsteuerliche Verarbeitung des sonstigen Bezuges im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht korrigiert werden kann.

II Sozialversicherung

Unterzeichnung des deutsch-brasilianischen Abkommens über Sozialversicherung

Am 03.12.2009 wurde in Berlin das deutsch-brasilianische Abkommen über Sozialversicherung unterzeichnet. Es bestimmt, dass für Arbeitnehmer und deren Arbeitgeber grundsätzlich die Sozialversicherungsvorschriften desjenigen Staates gelten, in dem die Beschäftigung tatsächlich ausgeübt wird. Für entsandte Arbeitnehmer sieht das Abkommen jedoch vor, dass diese für einen Zeitraum von bis zu 24 Monaten weiterhin den heimatstaatlichen Rechtsvorschriften über Rentenversicherung unterstellt bleiben und von der Rentenversicherungspflicht im Beschäftigungsstaat befreit werden. Zudem ermöglicht das Abkommen die ungekürzte Zahlung von Renten in den anderen Vertragsstaat sowie die Zusammenrechnung von deutschen und brasilianischen Versicherungszeiten für die Erfüllung der Voraussetzungen auf eine Altersrente (Wartezeit). Das Abkommen bedarf auf deutscher Seite noch der Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates. Es wird daher voraussichtlich im Herbst des Jahres 2010 in Kraft treten.

III Veranstaltungshinweis

Lohnsteuer & Sozialversicherung 2010

Hannover: 20.01.2010, Patricia Buttgerit, pbuttgerit@deloitte.de
München: 26.01.2010, Gabriele Maurer, gmaurer@deloitte.de
Düsseldorf: 27.01.2010, Manuela Gargulak, mgargulak@deloitte.de
Leipzig/Halle: 28.01.2010, Sabine Neubert, sneubert@deloitte.de
Frankfurt: 03.02.2010, Verena Kimpel, vkimpel@deloitte.de
Hamburg; 03.02.2010, Franziska Kaschel, fkaschel@deloitte.de

Ansprechpartner

Berlin: Wolfgang Apel, Partner, Berlin, Tel: +49 (0)30 25468 241
Düsseldorf: Guido Boßmann, Partner, Tel: +49 (0)211 8772 2540
Frankfurt: Jörg Vetter, Director, Tel: +49 (0)211 8772 2297
Hamburg: Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel: +49 (0)40 32080 4633
München/Stuttgart: Peter Mosbach, Partner, Tel: +49 (0)211 8772 2309

Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ges-forum erscheint im Januar 2010.

Sie möchten das ges-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten?
Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: ges-forum@deloitte.de

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Mixed Sources
Product group from well-managed
forests and other controlled sources
www.fsc.org Cert no. GFA-COC-001545
© 1996 Forest Stewardship Council

Aktuelles aus dem Ausland

Indien – Urteil zum Abzug des Ausübungsgewinns von Arbeitnehmeraktienoptionen als Betriebsausgabe

Indien – Klarstellendes Schreiben des Innenministeriums im Zusammenhang mit der Visavergabe

Irland – Bilaterales Sozialversicherungsabkommen mit Japan unterzeichnet

Italien – Mini-Amnestiegesetz

Kroatien – Änderungen in der Steuergesetzgebung

Malaysia – Aktuelles zum Haushaltsplan 2010

Norwegen – Mitteilungspflichten bezüglich ausländischer Arbeitnehmer

Norwegen – Auswirkungen des Haushaltsplans 2010 auf die Besteuerung von Arbeitnehmern

Spanien – Änderungen des sogenannten „Special Tax Regimes“ für Expats geplant

Tschechische Republik – Änderungen bei den Zahlungsfristen

Ungarn – Jahressteuergesetz 2010

Vereinigte Arabische Emirate – Neues Reporting-System für Löhne und Gehälter

Diese Newsletter finden Sie unter www.deloitte.com/de