

## ias-forum

Aktuelles für Ihre International-Assignment-Praxis

### **Steuerliche Behandlung von Abfindungsleistungen, insbesondere im Fall der Zahlung an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer**

Die Oberfinanzdirektion (OFD) Chemnitz hat mit Verfügung vom 02.12.2004 einen Leitfaden zur steuerlichen Behandlung von Abfindungsleistungen veröffentlicht. Darin werden u.a. Hinweise zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 9 EStG und zur ermäßigten Besteuerung nach § 34 EStG gegeben.

Hervorheben möchten wir den Fall der Umsetzung im Konzern: Bei Umsetzungen innerhalb eines Konzerns ist trotz eines (formalen) Arbeitgeberwechsels nicht zwingend von einer Beendigung des bisherigen Dienstverhältnisses auszugehen. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Gesamtumstände für die Fortsetzung eines einheitlichen Dienstverhältnisses sprechen. Indizien hierfür können z.B. die unbegrenzte oder begrenzte Rückkehrmöglichkeit zum bisherigen Arbeitgeber, die Anrechnung bisheriger Dienstzeiten oder die Weitergeltung der bisherigen Pensionsregelungen sein. Liegt nach den Gesamtumständen keine Beendigung des bisherigen Dienstverhältnisses vor, ist eine gezahlte Abfindung demgemäß nicht nach § 3 Nr. 9 EStG begünstigt.

In einem anderen Punkt weicht die OFD Chemnitz von der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ab: Abfindungen sind nur nach § 3 Nr. 9 EStG begünstigt, wenn die Auflösung des Dienstverhältnisses auf Veranlassung des Arbeitgebers erfolgte oder gerichtlich ausgesprochen wurde. Nach Auffassung der OFD Chemnitz liegt keine Veranlassung durch den Arbeitgeber vor, wenn er das Arbeitsverhältnis – z.B. wegen vertragswidrigen Verhaltens des Arbeitnehmers – gekündigt hat. Der BFH hat mit Urteil vom 10.11.2004 jedoch eine andere Aussage zu diesem Thema getroffen: Danach wird die Auflösung eines Dienstverhältnisses von demjenigen veranlasst, der sie betreibt. In der Regel kann davon ausgegangen werden, dass bei Zahlung einer Abfindung der Arbeitgeber die Auflösung veranlasst hat. Es ist dann nicht mehr maßgeblich, ob der Arbeitnehmer die Ursache der durch den Arbeitgeber ausgesprochenen Kündigung selbst gelegt hat. Es ist daher angeraten, von der jüngsten BFH-Rechtsprechung abweichende Entscheidungen der Finanzverwaltung kritisch zu hinterfragen und gegebenenfalls anzufechten.

Die steuerliche Behandlung von Abfindungen, die an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gezahlt werden – ein Sachverhalt, der gerade im Bereich der internationalen Arbeitnehmerentsendung häufig anzutreffen ist – wird in o.g. Leitfaden nur kurz dargestellt.

Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003 hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2004 in einer neuen Nr. 4d des § 49 Abs. 1 EStG geregelt, dass zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Steuerpflicht auch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§19 EStG) gehören, die als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG



für die Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.

Mit dieser Vorschrift soll sichergestellt werden, dass Abfindungszahlungen bei Auflösung eines Dienstverhältnisses der Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden können. Bis dahin war dieses bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht möglich, da nach Rechtsprechung des BFH Abfindungszahlungen kein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit darstellen und auch nicht für eine konkrete, im In- und Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden. Eine Abfindung soll vielmehr den Übergang in eine neue Tätigkeit erleichtern. Bei Zufluss einer solchen Abfindungszahlung an einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer bestand somit bis zur Ergänzung des § 49 EStG kein Besteuerungsanspruch aus dem EStG.

Für die praktische Anwendung der Gesetzesänderung ist jedoch entscheidend, inwieweit sich aus der Erweiterung des Besteuerungsanspruchs auch ein Besteuerungsrecht zugunsten der Bundesrepublik Deutschland ergibt. Ist der beschränkt steuerpflichtige Empfänger der Entlassungsentschädigung in einem Land steuerlich ansässig, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen hat, wird ein deutscher Besteuerungsanspruch aus § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG im Regelfall von einer abweichenden DBA-Regelung verdrängt. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 des OECD-Musterabkommens sieht eine Besteuerung im Staat der Arbeitsausübung vor.

Nach der inzwischen wohl auch von der Finanzverwaltung geteilten herrschenden Meinung wird die Abfindung aber für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt und steht nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Tätigkeit. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA kommt nicht zur Anwendung. Damit bleibt es bei der Grundregel gemäß Satz 1 der Vorschrift, d.h. das Besteuerungsrecht für die Abfindung wird dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet. In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht ist dieses stets der andere Staat und nicht Deutschland. Ist also der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindung in einem Staat ansässig, dessen DBA dem OECD-MA entspricht, wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet und der deutsche Steueranspruch muss dahinter zurücktreten. Abweichende Regelungen ergeben sich jedoch im Verhältnis zu Österreich und der Schweiz. Je nach Ausgestaltung des ausländischen Steuerrechts wird von dem zugewiesenen Besteuerungsrecht kein Gebrauch gemacht, was eine Nichtbesteuerung der Abfindung zur Folge haben kann.

Abgesehen von diesen Ausnahmen kann der neu in das EStG eingefügte Steueranspruch nur in solchen Fällen eine Belastung mit deutscher Einkommensteuer auslösen, in denen der Arbeitnehmer in einem Staat ohne DBA oder keinem Staat ansässig ist.

Es sollte daher immer geprüft werden, insbesondere bei hohen Abfindungszahlungen und/oder bei ohnehin bestehender Umzugsabsicht in das Ausland, ob die Abfindungsregelung so gestaltet werden kann, dass die Auszahlung zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem kein deutsches Besteuerungsrecht mehr besteht.

## I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

### **Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs bei internationaler Arbeitnehmerentsendung**

Seit dem 01.01.2004 umfasst der inländische Arbeitgeberbegriff auch die Fälle der internationalen Arbeitnehmerentsendung, wobei als inländischer Arbeitnehmer auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen gilt, das den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt. Die Erfüllung der Arbeitgeberpflichten setzt dabei nicht voraus, dass das

inländische Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auszahlt (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). Damit erfasst die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug auch solche inländischen Unternehmen, die den Arbeitslohn für die ihnen geleistete Arbeit wirtschaftlich tragen, ohne arbeitsrechtlich Arbeitgeber zu sein. Mit Aufnahme der entsprechenden Regelung in die Lohnsteuerrichtlinien 2005 hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung bekräftigt, dass die Lohnsteuer bereits im Zeitpunkt der Arbeitslohnzahlung an den Arbeitnehmer entsteht, wenn das inländische Unternehmen aufgrund der Vereinbarung mit dem ausländischen Unternehmen mit einer Weiterbelastung rechnen kann. Bereits zu diesem Zeitpunkt ist durch das inländische Unternehmen die Lohnsteuer zu erheben (R 105 Abs. 5 Satz 4 LStR), nicht erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Kostenbelastung.

### **Aufzeichnungen im Sinne eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs**

Mit rechtskräftigem Urteil vom 05.05.2004 stellt das Niedersächsische Finanzgericht klar, dass mittels Tabellenkalkulation erstellte Aufzeichnungen nicht die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erfüllen. Bei einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch handelt es sich um fortlaufend und zeitnah geführte Aufzeichnungen, die als Angaben zumindest das jeweilige Datum, den entsprechenden Tachostand zu Beginn und Ende der Fahrt, die gefahrenen Kilometer sowie – bei betrieblichen Fahrten – das Reiseziel, den Reisezweck und die aufgesuchten Geschäftspartner enthalten müssen. In der Regel werden diese Aufzeichnungen handschriftlich geführt, können aber auch in Gestalt eines elektronischen Fahrtenbuchs geführt werden. Bei beiden Aufzeichnungsarten müssen jedenfalls nachträgliche Veränderungen (technisch) ausgeschlossen sein oder zumindest dokumentiert werden. Diese Anforderungen hatte der Kläger mit der Führung seines elektronischen Fahrtenbuchs mit dem Tabellenkalkulationsprogramm „Microsoft-Excel“ nicht erfüllt, da dieses nachträgliche Änderungen durch Eingaben am PC zulässt, die nicht dokumentiert werden. In einem späteren Ausdruck des Fahrtenbuchs lässt sich somit die Authentizität der Angaben nicht überprüfen, da eine Änderung der Aufzeichnungen nicht mehr nachvollziehbar ist.

## **II Internationales Steuerrecht**

### **DBA Deutschland/Schweiz – Neue Auslegung der Grenzgänger-Regelung**

Als Grenzgänger gilt gemäß Art. 15a Abs. 2 DBA Deutschland/Schweiz eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnort zurückkehrt. Die Vergütungen des Grenzgängers können gemäß Art. 15a Abs. 1 DBA Deutschland/Schweiz im Wohnsitzstaat des Grenzgängers besteuert werden.

Die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn diese Person bei einer ganzjährigen Beschäftigung an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 DBA Deutschland/Schweiz), z.B. wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder zumutbar ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine Rückkehr an den Wohnsitz nicht zumutbar, wenn der Aufenthalt am Wohnort weniger als acht Stunden betragen würde, wenn die einfache Straßenentfernung mehr als 110 km beträgt oder wenn die für die Hin- und Rückfahrt von der Arbeitsstätte zum Wohnort benötigte Zeit drei Stunden übersteigt. Übernachtungen am Arbeitsort aus diesen Gründen stellen einen Zähltag im Sinne der „60-Tage-Regelung“ dar. Für die Sonderfälle des Schicht- oder Bereitschaftsdiensts wurde die regelmäßige Rückkehr an den Wohnort fingiert, auch bei Arbeitsausübung über mehrere Tage. Die Übernachtung am Arbeitsort galt in diesen Fällen als privat veranlasst und galt nicht als Zähltag im Rahmen der „60-Tage-Regelung“.

Zur Problematik der beruflich bedingten Nichtrückkehr zum Wohnsitz hat der BFH mit seinem Urteil vom 15.09.2004 Stellung genommen. Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH in diesem Urteil entschieden, dass künftig vielmehr darauf abzustellen ist, ob der Arbeitnehmer nach dem Verlassen seiner Arbeitsstelle tatsächlich in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt oder im Tätigkeitsstaat verbleibt. Entsprechend den Ausführungen des BFH wurden in dem dem Urteil zugrunde liegenden Streitfall alle Tage, die der Kläger im Hinblick auf seine Verpflichtung zur Rufbereitschaft in der Schweiz übernachtet hat, als Nichtrückkehrtage im Sinne der „60-Tage-Regelung“ des Art. 15a Abs. 2 DBA Deutschland/Schweiz angesehen.

## III Sozialversicherung

### Private Krankenversicherung

Mit dem „Gesetz zur Anpassung der Finanzierung von Zahnersatz“ vom 15.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3445) wird vom 01.07.2005 an ein zusätzlicher Beitragssatz i.H.v. 0,9% von den Krankenkassen erhoben, an dem sich die Arbeitgeber nicht beteiligen. Die Krankenkassen sind im Gegenzug verpflichtet worden, die „übrigen Beitragssätze“ in demselben Umfang zu vermindern. Folglich wird ab dem 01.07.2005 – zeitgleich mit der Einführung des zusätzlichen Beitragssatzes – für die Versicherten in der privaten Krankenversicherung der für die Ermittlung des Beitragssatzes für die private Krankenversicherung geltende Beitragssatz um den gleichen Anteil abgesenkt. Ab dem 01.07.2005 vermindert sich somit der Beitragssatz für die Ermittlung des Beitragszuschusses zur privaten Krankenversicherung von 14,3% auf 13,4%. Der Beitragszuschuss für in der privaten Krankenversicherung versicherte Beschäftigte vermindert sich dadurch bei einem monatlichen Arbeitsentgelt, das über der Beitragsbemessungsgrenze (mind. € 3.525) liegt, von € 252,04 auf € 236,18.

### Ansprechpartner

Guido Boßmann, Tel +49 211 8772-2540, gbossmann@deloitte.de  
Dirk Maskow, Tel +49 211 8772-2681, dmaskow@deloitte.de  
Peter Mosbach, Tel +49 211 8772-2309, pmosbach@deloitte.de

### Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ias-forum erscheint Anfang Juli 2005.

Sie möchten das ias-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten? Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: [ias-forum@deloitte.de](mailto:ias-forum@deloitte.de)

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. Die 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.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2005 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.