

Besteuerung von Abfindungen bei internationaler Entsendung sowie Wohnsitzaufgabe – Herausforderungen des § 50d Absatz 12 EStG

Oktober 2024

Die Besteuerung von Abfindungen bei der Beendigung eines Dienstverhältnisses stellt insbesondere bei internationalen Entsendungen, darüber hinaus ebenfalls bei Wohnsitzaufgaben, eine komplexe Herausforderung dar. Seit der Gesetzesänderung im Jahr 2016 behält Deutschland das Besteuerungsrecht für Abfindungen, die als zusätzliches Entgelt für frühere Tätigkeiten gezahlt werden, auch wenn der Empfänger oder die Empfängerin ins Ausland verzogen ist. Dieser Artikel beleuchtet die steuerlichen Pflichten und die praktische Umsetzung der Regelungen und diskutiert mögliche Angriffspunkte der Auffassung der Finanzverwaltung.

Regelmäßig sehen sich Arbeitgeber der Fragestellung ausgesetzt, wie Abfindungen, die anlässlich der Beendigung von Arbeitsverhältnissen gezahlt werden, steuerrechtlich zu bewerten sind. Der vorliegende Beitrag soll dabei vorwiegend solche Fälle betrachten, in denen der Empfänger der Abfindung nicht in Deutschland wohnhaft ist und sich entsprechende Abgrenzungsfragen ergeben.

1. Grundsätze zur Besteuerung von Abfindungen im internationalen Kontext

Seit der Einführung des § 50d Absatz 12 EStG zum 1. Januar 2017 gelten „Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, [...] für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt“, sofern die jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen keine explizit abweichenden Regelungen hierzu treffen. Durch diese Vorschrift wird folglich fingiert, dass Abfindungen als nachträglicher Arbeitslohn gelten und damit im selben Staat besteuert werden können wie der (ursprüngliche) Arbeitslohn. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht bei Abfindungszahlungen grundsätzlich nach der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses beim Arbeitgeber aufzuteilen sei. Bei Tätigkeiten in verschiedenen Staaten sollen dann die jeweiligen Zeiträume als Grundlage für eine anteilige Zuordnung der Abfindungszahlung als nachträgliches Arbeitsentgelt gemäß Artikel 15 Absatz 1 S. 2 OECD-MA dienen.

Für Abfindungen im sogenannten „Wegzugsfall“ sichert sich somit die Finanzverwaltung deutsches

Besteuerungssubstrat, da nunmehr auch die Fälle erfasst werden, in denen Steuerpflichtige für die Dauer ihres Beschäftigungsverhältnisses in Deutschland steuerpflichtig waren, dann aber vor Zufluss der Abfindungen aus Deutschland weggezogen sind. Dabei dürfte der Gesetzgeber den „Entsendefall“, bei dem Arbeitnehmende nur für eine sehr begrenzte Zeit während ihrer Entsendung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und zu (irgend)einem späteren Zeitpunkt im Ausland eine Abfindung erhalten, nicht maßgeblich vor Augen gehabt haben. Die Berücksichtigung von diesen Fällen führt jedoch zu komplexen Administrationspflichten, denen sich viele Arbeitgeber nicht bewusst sind.



2. Arten von Abfindungen

Für eine korrekte steuerliche Beurteilung und gegebenenfalls Aufteilung von Abfindungszahlungen ist ein Blick in die Aufhebungsvereinbarung wichtig, denn Abfindungen können unterschiedliche Charakteristika aufweisen.

Abgefunden werden regelmäßig nicht nur die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses und dem Verlust des Arbeitsplatzes verbundenen Nachteile (Entlassungsabfindung, sogenannte „echte“ Abfindung), sondern mitunter auch Überstunden, (Rest-)Urlaubsbestände, ausstehende anteilige Jahresboni, Arbeitnehmererfindungen, Pensionsanswartschaften etc. Außerdem kann bei Abfindungen eine andere Funktion im Vordergrund stehen, zum Beispiel bei sogenannten Karenzentschädigungen, bei denen ein Unternehmen einem oder einer Mitarbeitenden nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein bestehendes nachvertragliches Wettbewerbsverbot entschädigt. Zudem können Abfindungen einen Versorgungscharakter haben, bei denen die Auszahlung der Abfindung wiederkehrend stattfindet und somit einem Ruhestandsgehalt entspricht. Solche Abfindungszahlungen werden als „unechte Abfindungen“ bezeichnet und sind nicht weiter Gegenstand der nachfolgenden Erörterungen.

3. Beispiele zur steuerlichen Behandlung „echter“ Abfindungszahlungen im internationalen Kontext

Die nachfolgenden beiden Beispiele sollen die steuerlichen Folgen der Auszahlung von echten Abfindungen in Wegzugs- und Entsendefällen für Zeiträume nach der Einführung des § 50d Absatz 12 EStG aufzeigen.

3.1. Im Ausgangsfall scheidet der Arbeitnehmende A aus dem Betrieb, in welchem er langjährig ausschließlich in Deutschland arbeitete, aus. Er soll eine „echte“ Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes erhalten. A zieht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ins Ausland und gibt seinen deutschen Wohnsitz vollständig auf. Die Abfindung wird nach seinem Wegzug ausgezahlt.

Die Abfindungszahlung gilt als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit. Dies hat zur Folge, dass Deutschland als vormaligem Tätigkeitsstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zusteht.

3.2. In der Fallabwandlung ist A seit 15 Jahren bei seinem (zivilrechtlichen) Arbeitgeber X im Ausland beschäftigt. Ein Jahr nach Beginn seiner Beschäftigung bei X wurde A für die Dauer von zwei Jahren nach Deutschland entsandt. Während der Entsendung wechselte der wirtschaftliche Arbeitgeber zur deutschen Konzerngesellschaft

und Deutschland stand unstrittig das Besteuerungsrecht für A's Arbeitslohn zu. Zwölf Jahre nach Rückkehr ins Heimatland erhält A heute im Rahmen einer Aufhebungsvereinbarung mit seinem Arbeitgeber X eine „echte“ Abfindung.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze des § 50d Absatz 12 EStG muss das auszahlende Unternehmen X die Abfindung nach der gesamten Dauer des Beschäftigungsverhältnisses unter Berücksichtigung der erbrachten Tätigkeiten im In- und Ausland aufteilen. Deutschland steht folglich ein anteiliges Besteuerungsrecht für 2/15 der Abfindungszahlung zu.

4. Praktische Herausforderungen und kritische Überlegungen

Die steuerlichen Folgen des § 50d Absatz 12 EStG stellt Unternehmen regelmäßig vor immense administrative Herausforderungen. So erfordert die Ansicht der Finanzverwaltung, dass auch Jahre –





mitunter Jahrzehnte – nach Beendigung der Entsendung noch nachgehalten wird, ob bei Ausscheiden eines entsprechenden Mitarbeitenden eine „echte“ Abfindung ausbezahlt wird und eine Aufteilung entsprechend der erbrachten Tätigkeit im In- und Ausland vorzunehmen ist.

Neben den administrativen Hürden, denen sich Unternehmen in vorstehend beschriebenen Fällen ausgesetzt sehen, sprechen unseres Erachtens auch die gesetzgeberische Intention und systematische Auslegung dafür, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zur Besteuerung von Abfindungen in Entsendefällen jedenfalls nicht unangreifbar ist.

In ständiger Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass Abfindungen und Entschädigungen, die ein im Ausland ansässiger Arbeitnehmender aus Anlass der Beendigung seines

Dienstverhältnisses erhält, kein zusätzliches Entgelt im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 OECD-MA darstellen. Weiter führt der BFH aus, dass der Wortlaut des Artikel 15 Absatz 1 OECD-MA einen ausdrücklichen Zusammenhang zwischen ausgeübter Arbeit und Zahlung fordere und dies bei einer Abfindungszahlung gerade nicht der Fall sei. Mit der konkreten Verknüpfung „als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt“ überschreibt nunmehr der Wortlaut des § 50d Absatz 12 EStG als sogenannter Treaty-Override die Zuordnung durch den Artikel 15 Absatz 1 S. 2 OECD-MA

Die Fiktion von § 50d Absatz 12 EStG, dass eine Abfindung für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gezahlt gilt, würde auch Artikel 15 Absatz 2 OECD-MA überschreiben. Dieser fordert

für den Verbleib des Besteuerungsrechts beim (früheren) Tätigkeitsstaat, dass zumindest eine Voraussetzung des Artikel 15 Absatz 2 OECD-MA erfüllt wäre. Wird die Abfindungszahlung nun ohne zeitlichen Zusammenhang mit der Entsendung nach Deutschland vereinbart und ist ein Bezug zur Arbeitnehmerentsendung nicht zu erkennen, dürfte beispielsweise eine Zuordnung von Aufwendungen zur deutschen Gesellschaft oder auch einer möglichen inländischen Betriebsstätte bereits ausscheiden. Da ein wirtschaftliches Tragen oder „hätte tragen müssen“ im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs in diesen Fällen schwerlich zu argumentieren sein dürfte, dürfte auch die Qualifikation des deutschen Unternehmens als wirtschaftlicher Arbeitgeber entfallen. Auch der geforderte inländische Mindestaufenthalt von 183 Tagen wäre bei ehemals nach Deutschland Entsandten und nunmehr im Heimatland abzufindenden Arbeitnehmenden regelmäßig nicht erfüllt.

In entsprechenden Entsendekonstellationen lässt sich daher unseres Erachtens argumentieren, dass das (ehemalige) aufnehmende deutsche Unternehmen in Bezug auf die Abfindungszahlung nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu qualifizieren sei und daher auch keine Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt gemäß § 38 EStG besteht. Betroffene Arbeitgeber sollten sich mittels Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG) bei ihrem Betriebsstättenfinanzamt diesbezüglich jedoch Rechtssicherheit einholen. Darüber hinaus sollte in ähnlich gelagerten Fällen wie der Fallabwandlung in 3.2 nur dem Heimatland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung zustehen.

Ob die Finanzverwaltung der dargestellten Auffassung folgt, wird sich in der Praxis noch beweisen müssen. Zunächst gilt in Entsendekonstellationen, dass die Arbeitgeber verpflichtet sind, über Jahre nachzuvollziehen, ob der oder die Mitarbeitende irgendwann eine Abfindung erhält und eine Aufteilung entsprechend der Beschäftigungsorte vorzunehmen.

Fazit

Mit der Einführung der Regelung des § 50d Absatz 12 EStG war beabsichtigt, Besteuerungslücken im Rahmen des Wegzugs zu schließen. Gerade in Entsendefällen werden – folgt man der Auslegung der Finanzverwaltung – aber auch enorme Anforderungen an die Compliance gestellt. Insbesondere eine erweiterte und einheitliche Dokumentation wird für eine gegebenenfalls zukünftig vorzunehmende Aufteilung immer relevanter. Die tatsächliche Anwendung des § 50d Absatz 12 EStG in Entsendefällen, insbesondere in sogenannten Inbound-Fällen, sollte kritisch geprüft und hinterfragt werden, da diese Regelung der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs widerspricht.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Ansprechpartner:



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App
Wichtige Themen, News und Events
rund um Steuern



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.