

Grenzüberschreitende Mitarbeiterabfindungen bei Betriebsschliessungen, insbesondere im Verhältnis Schweiz-Deutschland

Bruno Beer
Managing Partner, dipl. Steuerexperte
Inhaber der profitax ag, Zug, www.profi-tax.ch
bruno.beer@profi-tax.ch

Cyrril Spindler
Manager, lic. iur.
profitax ag, Zug, www.profi-tax.ch
cyrill.spindler@profi-tax.ch



Bruno Beer



Cyrril Spindler

1. Einleitung

Bei vollständigen oder teilweisen Betriebsschliessungen, etwa im Rahmen von Restrukturierungen, kommt es häufig vor, dass entlassenen Mitarbeitern eine Abfindung ausbezahlt wird. Der Charakter der als Abfindungszahlung ausgerichteten Entschädigung kann mannigfaltig sein. Denkbar sind Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen, Lohnfortzahlungen, Boni, Tantiemen, Abfindungen mit Vorsorgecharakter oder aber eigentliche Abfindungen für den Verlust der Arbeitsstelle, die den Verlust des Arbeitsplatzes und die damit verbundenen Nachteile ausgleichen sollen. Verlegt der

betreffende Mitarbeiter nach Beendigung seiner Arbeitstätigkeit, aber vor Auszahlung der Abfindung, seinen Wohnsitz in einen anderen Staat, stellt sich regelmässig die Frage nach der Besteuerungsbefugnis für die ausgerichtete Abfindungszahlung. Das Besteuerungsrecht kann gemäss abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen, je nach Art der Abfindung, entweder dem früheren Tätigkeitsstaat oder aber dem aktuellen Ansässigkeitsstaat zukommen. Im Folgenden soll diese Thematik anhand eines an die Praxis angelehnten, das Verhältnis Schweiz-Deutschland betreffenden Falls verdeutlicht und erläutert werden.

2. Sachverhalt

Herr X ist in Deutschland (D) ansässig und arbeitet dort für ein ebenfalls in D ansässiges Unternehmen. Aufgrund einer Restrukturierungsmaßnahme beschliesst das Unternehmen, den Produktionsstandort in D zu schließen. Herr X verliert deshalb seine Arbeitsstelle. Im Februar des Jahres 2016 vereinbart er mit seiner bisherigen Arbeitgeberin in einer Beendigungsvereinbarung u.a. das Folgende:

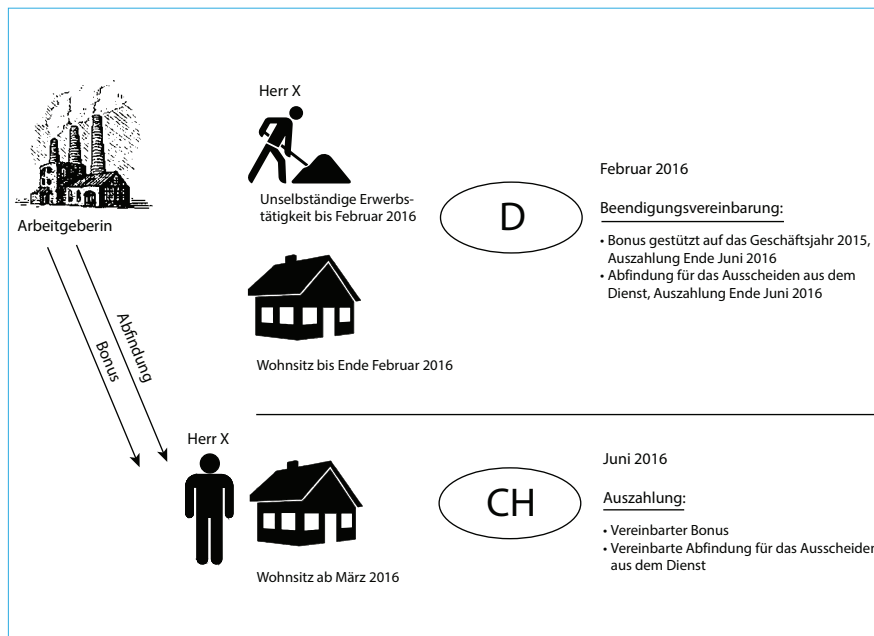
- Das Arbeitsverhältnis wird per sofort beendet;
- Herr X erhält gestützt auf das Geschäftsergebnis 2015 einen

Bonus, der Ende Juni 2016 ausbezahlt werden soll;

- Herr X erhält überdies eine Abfindung als Entschädigung für die mit dem Verlust der Arbeitsstelle verbundenen Nachteile. Diese soll ebenfalls Ende Juni 2016 ausbezahlt werden (es handelt sich ausdrücklich nicht um eine Abfindung mit Vorsorgecharakter).

Im März 2016 zieht Herr X von D in die Schweiz (CH) um. Ende Juni 2016 erhält Herr X wie vereinbart den Bonus sowie die Abfindung für den Verlust der Arbeitsstelle ausbezahlt.

Der Sachverhalt lässt sich grafisch wie folgt darstellen:



3. Besteuerungsgrundlagen DBA CH-D / Verständigungsvereinbarung

Das DBA CH-D statuiert in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 den Grundsatz, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Ansässigkeitsprinzip). Als Ausnahme hierzu normiert Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-D, dass Vergütungen für eine in einem anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern im Staat, wo die Arbeit verrichtet wird, besteuert werden können (Arbeitsortprinzip). Bezieht eine in der CH ansässige Person Einkünfte, die im Tätigkeitsstaat dem Arbeitsortprinzip folgend besteuert werden können, so nimmt die CH diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von einer Besteuerung aus (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA CH-D).

Die zwischen der CH und D abgeschlossene Verständigungsvereinbarung vom 4.12.1991/28.8.1992 zur Besteuerung von Abfindungszahlungen nach Art. 15 DBA CH-D, in der ergänzten Fassung vom 17.3.2010 (Verständigungsvereinbarung), bestimmt, dass bei Abfindungszahlungen in Form von Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis

oder bei Abfindungen, die allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werden, der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht inne hat. Werden jedoch Abfindungszahlungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses (ausgerichtet vom ehemaligen Arbeitgeber mit Ansässigkeit im ehemaligen Tätigkeitsstaat) nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat im ehemaligen Tätigkeitsstaat nicht besteuert, können diese Abfindungszahlungen im (aktuellen) Wohnsitzstaat besteuert werden. In der Zwischenzeit wurde die ergänzte Verständigungsvereinbarung in D in Form einer deutschen Rechtsverordnung erlassen (siehe § 24 KonsVerCHEV vom 20.12.2010).

4. Besteuerung der Bonuszahlung

4.1. Qualifikation nach DBA CH-D

In Lehre und Rechtsprechung sowie in der Schweizer und deutschen Veranlagungspraxis besteht Einigkeit, dass für die Zuteilung des Besteuerungsrechts von Boni darauf abzustellen ist, wo die Tätigkeit für diese zeitraumbezogene Erfolgsvergütung ausgeübt wurde. Auch die zwischen der CH und D abgeschlossene Verständigungsvereinbarung führt implizit aus, dass Boni im (früheren) Tätigkeitsstaat besteuert werden. Es gilt mit anderen Worten das Arbeits-

ortprinzip gemäss Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-D. Dies gilt auch, wenn der Erdienungszeitraum in der Vergangenheit liegt, der Bonus also zeitlich verschoben, d.h. erst später – vorliegend nach dem Zuzug in die CH – bezahlt wird. Der frühere Tätigkeitsstaat holt eine ihm schon früher vertraglich zugestandene Besteuerung in solchen Fällen im Zeitpunkt der Auszahlung nach (vgl. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Anm. 9).

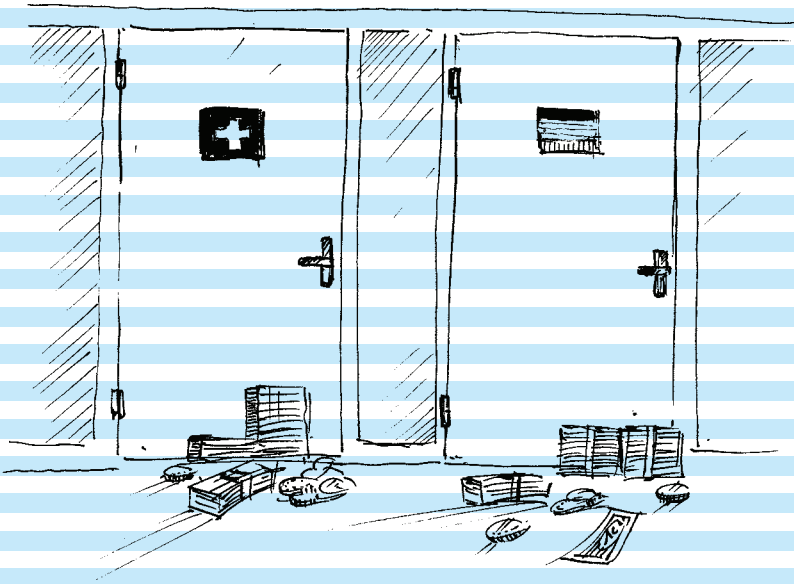
4.2. Besteuerung bei Realisation in Deutschland

Zunächst ist u.E. die Vorfrage des Realisationszeitpunkts des ausgerichteten Bonus zu stellen. Das Bundesgericht versteht den bei interkantonalen Sachverhalten entwickelten Grundsatz, dass Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als realisiert gilt, wenn die Zahlung vereinnahmt wird oder ein fester Rechtsanspruch darauf besteht, auch bei internationalen Sachverhalten als (internrechtliche) Zuteilungsregel für das Besteuerungsrecht (die überdies für die Bestimmung der internrechtlichen Besteuerungsgrundlage massgebend ist) (a.M. Robert Waldburger, IFF 2002, Rechtsprechung im Jahr 2001 [1. Teil], S. 141 ff., kommentierend u.a. das Urteil des Bundesge-

richts vom 15.2.2001, publiziert in StE 2001 B 11.2 Nr. 6).

Vorliegend ist der Bonus grundsätzlich bei Unterzeichnung der Beendigungsvereinbarung in D im Februar 2016, vor dem Zuzug in die CH, realisiert (fester Rechtsanspruch), falls aufgrund der Betriebsschliessung nicht davon auszugehen ist, dass die Erfüllung des Rechtsanspruchs ungewiss ist (in letzterem Fall wäre der Bonus erst bei Auszahlung realisiert). In diesem Zeitpunkt bestand aber kein steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt zur CH, denn im Zeitpunkt der Realisation bei Erwerb des festen Rechtsanspruchs in D (bei Unterzeichnung der Beendigungsvereinbarung) erhält der in D ansässige Herr X einen Bonus für eine in D ausgeübte Arbeit. Es handelt sich mit andern Worten abkommensrechtlich um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt in D. Die Bonuszahlung ist in D (als Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat) zu besteuern. Es kommt nicht zur Anwendung des DBA CH-D und der Ausnahmeregel von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-D (Arbeitsortprinzip) für Bonuszahlungen.

Analoges gilt für das interne Recht. Denn im Zeitpunkt der Realisation im Februar 2016 besteht in der CH keine Steuerpflicht. Die Schweizer Steuerbehörden dürfen die Bonuszahlung demnach auch nach innerstaatlichem



Recht nicht besteuern. Auch ein Einbezug der Bonuszahlung in die Satzbestimmung wäre u.E. nicht statthaft.

4.3. Besteuerung bei Realisation in der Schweiz

Bei besonderer Unsicherheit der Erfüllung des Rechtsanspruchs wäre eine Realisation der Einkünfte in der CH im Zeitpunkt der Auszahlung gegeben. Versteht man den Realisationsgrundsatz als Zuteilungsregel (a.M. etwa Robert Waldburger, a.a.O.), liegt damit einhergehend ein internationaler

Sachverhalt vor. Für die Anwendung von Art. 15 DBA CH-D müsste betreffend die Bonuszahlung aber nicht auf den Auszahlungszeitpunkt, sondern auf den Zeitraum der früheren Erwerbstätigkeit in D abgestellt werden. Der Ansässigkeitsstaat CH hätte im Zeitpunkt der Auszahlung des Bonus im Juni 2016 an Herrn X die Bonuszahlung in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA CH-D unbedingt, aber unter Progressionsvorbehalt, von einer Besteuerung in der CH freizustellen (vgl.

den Entscheid der Steuerrekurskommission I ZH vom 15.12.2000, publiziert in StE 2001 A 32 Nr. 5).

5. Besteuerung der Abfindungszahlung für das Ausscheiden aus dem Dienst

5.1. Qualifikation nach DBA CH-D

Abfindungen für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst werden nach der Lehre regelmässig als unter die Regelung von Art. 15 DBA CH-D fallend qualifiziert. Es gibt allerdings abweichende Lehrmeinungen, die solchen Abfindungszahlungen jeglichen Konnex mit der erbrachten Arbeitsleistung absprechen und Art. 21 DBA CH-D (andere Einkünfte) anwenden wollen (Besteuerung im Ansässigkeitsstaat).

Uneinigkeit herrscht aber bei der Frage, ob Abfindungszahlungen für den Verlust der Arbeitsstelle gemäss der grundsätzlichen Regelung von Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-D (Ansässigkeitsprinzip) im (aktuellen) Ansässigkeitsstaat oder gemäss der Ausnahmeregelung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-D (Arbeitsortprinzip) im (früheren) Tätigkeitsstaat besteuert werden sollen.

Gemäss Verständigungsvereinbarung fällt das Besteuerungsrecht für derartige Abfindungszahlungen primär dem (früheren) Tätigkeitsstaat zu.

Sekundär ist der (aktuelle) Ansässigkeitsstaat im Sinne einer Art Rückfallklausel befugt, diese Einkünfte zu besteuern, wenn der ehemalige Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt. Mit dieser Ergänzung in der Verständigungsvereinbarung sollten sogenannte weisse Einkünfte verhindert werden. Soweit ersichtlich halten sich die deutschen Veranlagungsbehörden an die (ergänzte) Verständigungsvereinbarung. Ein Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) (siehe sogleich) ist unseres Wissens in Diskussion, bisher aber noch nicht ergangen.

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung, zuletzt in seinem Urteil I R 79/13 vom 10.6.2015 (das Urteil des Hessischen Finanzgerichts 10 K 2176/11 vom 8.10.2013 bestätigend), entschieden, dass die in der Zwischenzeit gar in die Form einer deutschen Rechtsverordnung gegossene ergänzte Verständigungsvereinbarung (siehe § 24 KonsVerCHEV vom 20.12.2010) dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-D widerspricht. Dies, weil Abfindungszahlungen für den Verlust der Arbeitsstelle nicht für eine ausgeübte Tätigkeit, sondern lediglich aus Anlass der zu beendenden Tätigkeit, d.h. für den Verlust des Arbeitsplatzes, ausgerichtet werden (blosser

Anlasszusammenhang). Damit fallen solche Abfindungszahlungen nicht unter die Ausnahmeregelung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-D, sondern unter das Ansässigkeitsprinzip von Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-D.

5.2. Besteuerung bei Realisation in Deutschland

Wiederum sei die Vorfrage nach der Realisation der Einkünfte (Abfindungszahlung) gestellt. Falls die Erfüllung des Rechtsanspruchs auf die Abfindung nicht als besonders unsicher zu gelten hat, ist die Abfindung im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Rechtsanspruchs bei Unterzeichnung der Beendigungsvereinbarung im Februar 2016 in D, vor Zuzug in die CH, realisiert. Versteht man diesen Grundsatz der Realisation bei Erwerb des festen Rechtsanspruchs in D als Zuteilungsregel (a.M. etwa Robert Waldburger, a.a.O.), ist die Abfindung – unabhängig vom späteren Auszahlungszeitpunkt – bereits gestützt auf diese Zuteilungsregel sowohl abkommensrechtlich als auch internrechtlich allein in D zu besteuern. Abkommensrechtlich besteht ein rein innerstaatlicher Sachverhalt in D ohne internationalen Bezug. Die Frage nach der Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA CH-D – ob Ansässigkeits- oder Arbeitsortprinzip – stellt sich nicht. Auch internrechtlich entfällt eine Besteue-

rung mangels steuerrechtlicher Zugehörigkeit vollständig, ein Einbezug in die Progression für übrige Einkünfte entfällt u.E. ebenso.

5.3. Besteuerung bei Realisation in der Schweiz

Wenn die Erfüllung des Rechtsanspruchs als besonders unsicher einzustufen wäre (was bei einer Betriebsschliessung denkbar ist), würde die Realisation erst bei Zahlung der Abfindung an Herrn X im Juni 2016 in der CH erfolgen. Wird dieser Grundsatz der Realisation in der CH als Zuteilungsregel verstanden (a.M. etwa Robert Waldburger, a.a.O.), wäre die CH als steuerlich zuständig, d.h. als Ansässigkeitsstaat, zu betrachten. Über die Besteuerungsbefugnis wäre anhand des DBA CH-D zu entscheiden.

Es stellt sich dann die Frage, wie die Schweizer Steuerbehörden die im Juni 2016 an Herrn X ausbezahlte Abfindungszahlung qualifizieren. Gemäss aktuellem Stand sollten sich auch die Schweizer Steuerbehörden – trotz anderslautender deutscher Gerichtsentscheide – an die Verständigungsvereinbarung halten. Dies würde bedeuten, dass die Abfindungszahlung im früheren Tätigkeitsstaat D zu besteuern wäre und die CH die Abfindungszahlung in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA

CH-D (Arbeitsortprinzip) unter Progressionsvorbehalt freistellen würde. Eine Besteuerung in der CH unter Bezugnahme auf die deutsche Rechtsprechung aufgrund des Ansässigkeitsprinzips von Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-D sollte unseres Wissens nicht aktuelle Praxis sein. Hinweis: Für andere DBA-Fälle scheint das Ansässigkeitsprinzip hingegen durchaus Anwendung zu finden (vgl. Steuergesicht BL, Entscheid Nr. 001/2007 vom 12.1.2007, das DBA CH-GB betreffend).

Allerdings wäre die CH als aktueller Ansässigkeitsstaat gemäss ergänzter Verständigungsvereinbarung berechtigt, die Abfindungszahlung zu besteuern, falls diese in D nicht besteuert wird. Hier entsteht gewissermassen ein praktisches Dilemma, da es als sicher gilt, dass die zunächst in D vorgenommene Besteuerung entfällt, wenn die Veranlagung in D vor gerichtliche Instanzen gezogen wird. Dennoch müsste in Anwendung der Verständigungsvereinbarung zunächst eine unbedingte Freistellung unter Progressionsvorbehalt erfolgen. Nicht auszuschliessen ist indessen, dass einzelne kantonale Steuerbehörden die Rückfallklausel der ergänzten Verständigungsvereinbarung gewissermassen vorwegnehmen und die Abfindungszahlung in der CH in einem ersten Schritt besteuern würden – un-

ter dem Vorbehalt, dass die Einkünfte in D nicht besteuert werden. In diesem Fall müsste der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen, dass die Abfindungszahlung in D nicht besteuert wird. Erbringt er diesen Nachweis, müsste dies bei bereits rechtskräftiger Veranlagung in der CH als Revisionsgrund gelten. Dieses Vorgehen würde u.E. aber der ergänzten Verständigungsvereinbarung widersprechen. Denn diese verlangt, dass die Besteuerung vorweg und unbedingt dem (früheren) Tätigkeitsstaat zugewiesen wird und nur dann im Ansässigkeitsstaat besteuert werden darf, wenn der frühere Tätigkeitsstaat von einer Besteuerung absieht.

Grundsätzlich möglich – wenn auch wenig wahrscheinlich – wäre auch, dass gewisse kantonale Steuerbehörden die Abfindungszahlung unter Progressionsvorbehalt freistellen, diese aber auch bei einer Nichtbesteuerung in D nicht einer Besteuerung in der CH unterwerfen würden. In diesem Fall würde das dem aktuellen Ansässigkeitsstaat CH gemäss ergänzter Verständigungsvereinbarung zufallende Besteuerungsrecht bei Nichtbesteuerung im früheren Tätigkeitsstaat D nicht ausgeübt – etwa, weil generell die Ansicht vertreten wird, dass Abfindungszahlungen für den Verlust der Arbeitsstelle der Ausnahmeregelung von Art. 15 Abs. 1

Satz 2 DBA CH-D zu unterstellen sind und gegenwärtig keine Rückfallklausel im Abkommenstext statuiert ist.

6. Fazit

Bei Bonuszahlungen und Abfindungen für das Ausscheiden aus dem Dienst, die steuerlich vor dem Zuzug in die CH realisiert sind, sollte eine Besteuerung in der CH ganz entfallen und auch ein Einbezug in die Progression unterbleiben. Bei Boni, die nach Zuzug als steuerlich in der CH realisiert gelten, sollte die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den ehemaligen Tätigkeitsstaat unbestritten sein. Praxisgemäss erfolgt aber ein Einbezug in die Progression. Was in der CH realisierte Abfindungen für

das Ausscheiden aus dem Dienst anbelangt, bleibt abzuwarten, ob sich die Schweizer Steuerbehörden auch zukünftig an die mit D getroffene Verständigungsvereinbarung halten und das Besteuerungsrecht unbedingt dem früheren Tätigkeitsstaat (unter Progressionsvorbehalt) zuweisen. Eine schweizweite Praxis scheint sich hier noch nicht herausgebildet zu haben.

Auf Seiten der deutschen Steuerbehörden stellt sich ebenfalls die Frage, ob trotz ständiger Rechtsprechung des BFH weiterhin dem in der Verständigungsvereinbarung festgelegten Arbeitsortprinzip gefolgt wird.

Klarheit könnte hier ein Nichtanwendungserlass des BMF schaffen.

