

## INTERNATIONALE PV

Robert Hofmann, LL.M. (ICON)

### Besteuerung des Einstellungsbonus („signing-bonus“) im Tätigkeits- oder Dienstnehmer-Ansässigkeitsstaat?

» PVP 2019/6

Dienstgeber bieten **zukünftigen** Mitarbeitern häufig eine sogenannte „**Antrittszahlung**“ (oft auch als **Einstellungsbonus** bzw. in der internationalen Personalverrechnung als „**signing-bonus**“ bezeichnet) als Anreiz dafür, dass sie

- a) den **bestehenden Dienstvertrag** mit dem derzeitigen Dienstgeber **beenden** und
  - b) einen **neuen Dienstvertrag** mit dem bonus anbietenden Dienstgeber abschließen.
- Wird der neue **Dienstvertrag abgeschlossen**, **zahlt** der neue Dienstgeber diesen **Bonus**, wobei in den meisten Fällen eine bestimmte **Mindestbindungsdauer** zum Unternehmen **vereinbart** wird.

Werden solche Antrittszahlungen **Mitarbeitern** gewährt, die **nicht** im Sitzstaat des **Dienstgebers ansässig** sind, stellt sich die Frage, in **welchem Land** derartige Zahlungen zu **besteuern** sind. Kürzlich wurde diese Frage durch den **deutschen Bundesfinanzhof** **beantwortet**.

Dieser Artikel ...

- a) **informiert praxisgerecht**, warum der deutsche Bundesfinanzhof entschied, dass **derartige Zahlungen** entsprechend den laufenden Gehaltszahlungen nach **Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA im Tätigkeitsstaat** zu besteuern sind, und
- b) gibt Ihnen **Tipps und Hinweise**, wie Sie dieses Urteil in der **Praxis umsetzen**.

#### Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

**BFH** ... Bundesfinanzhof (Deutschland)//**BMF** ... Bundesministerium für Finanzen//**DBA** ... Doppelbesteuerungsabkommen//**DG** ... Dienstgeber//**DN** ... Dienstnehmer//**ds** ... das sind//**DV** ... Dienstvertrag bzw. Dienstverhältnis//**EAS** ... Express-Auskunft-Service des BMF//**idR** ... in der Regel//**iHv** ... in Höhe von//**iSd** ... im Sinne des

#### A) Der zu beurteilende Sachverhalt

Der **Kläger**, eine in **Deutschland ansässige**, als Verein geführte gemeinnützige **Forschungseinrichtung**, schloss mit einem in der **Schweiz ansässigen Wissenschaftler** einen **DV**, wonach dieser die Funktion als Direktor der Forschungseinrichtung in Deutschland übernehmen sollte.

Um dem Wissenschaftler die Entscheidung, seinen bisherigen DV zu beenden und den vorgelegten DV bei der deutschen Forschungseinrichtung zu unterschreiben, schmackhaft zu machen, wurde mit ihm ein „**signing-bonus**“ von insgesamt **€ 200.000,00** vereinbart.

Diese Zahlung wurde unter der **Bedingung** gewährt, dass das **deutsche DV** über einen Zeitraum von **mindestens 5 Jahren** bestehen bleibt.

**Wo ist dieser „signing-bonus“ zu versteuern?**

### ■ *Rechtsansicht des künftigen Dienstgebers, der Forschungseinrichtung*

Der deutsche Verein **beantragte** beim **deutschen Finanzamt** die **Freistellung** dieser Zahlung vom **Lohnsteuerabzug**, da es sich nach dessen Ansicht um eine **bloße „Motivationszahlung“** handle, die allein für die Bereitschaft zum DV-Wechsel, nicht jedoch für die konkrete Tätigkeit gezahlt wurde. Aus diesem Grund – so der Verein – ist diese Zahlung ausschließlich im **Ansässigkeitsstaat** des Wissenschaftlers (zum damaligen Zeitpunkt in der **Schweiz**) zu **besteuern**.

### ■ *Rechtsansicht des Finanzgerichts München*

Nachdem das **Finanzamt** die **Freistellung** vom **Lohnsteuerabzug verweigerte**, erhob der Verein **Klage** beim Finanzgericht München.

Das **Finanzgericht** entschied im darauf ergangenen Urteil vom 13. 5. 2015 (8 K 3098/13) zugunsten des Vereins, wonach der „signing-bonus“ ausschließlich im **Ansässigkeitsstaat** des Wissenschaftlers zu besteuern ist.

**Begründung:** Das Finanzgericht stützte seine Entscheidung auf die ständige **Rechtsprechung** des **BFH** zur **Besteuerung** von **Abfindungszahlungen**. Nach dieser BFH-Rechtsprechung handelt es sich bei Abfindungszahlungen um Vergütungen,

- ✓ die nicht für eine konkret ausgeübte Tätigkeit,
- ✓ sondern eben für das „Nicht-mehr-Tätigwerden“ gezahlt werden.

Somit bestünde zwischen der **Zahlung** und der vormaligen **Tätigkeit** ein **bloßer** – wie dies die Richter formulierten – **„Anlasszusammenhang“** → Die Besteuerung erfolgt ausschließlich im **Ansässigkeitsstaat**.

**Gleiches** soll nach Ansicht des Finanzgerichts München auch für einen „signing-bonus“ gelten, da dieser ebenfalls bloß anlässlich der zukünftigen Tätigkeit und somit **nicht** für eine **konkrete Arbeitsleistung gezahlt** wird. Als Folge dessen erfolgt die Besteuerung ausschließlich im **Ansässigkeitsstaat**.

## B) Das Urteil des BFH und seine Begründung

- a) Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 11. 4. 2018 [I R 5/16], veröffentlicht am 8. 10. 2018) kann die **Rechtsprechung** zu **Abfindungszahlungen** jedoch **nicht** auf einen **Einstellungsbonus** („signing-bonus“), der deshalb bezahlt wird, weil ein neues DV zum zahlenden DG eingegangen wird, **übertragen** werden, da derartige Zahlungen gerade eben die **Arbeitsaufnahme bewirken** sollen.
- b) Der „**signing-bonus**“ wurde demnach in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** nicht bloß aus Anlass des DV-Beginns, sondern vielmehr für eine **konkrete Tätigkeit**, nämlich jene für die Funktion als Direktor der Forschungseinrichtung, gewährt.
- c) Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise („signing-bonus“ wird für konkrete Tätigkeit gewährt) wird auch nach Ansicht des BFH dadurch bestätigt, dass der künftige, den Bonus erhaltende DN eine **5-jährige Bindungsverpflichtung** einzuhalten hat. Tut dies der Wissenschaftler nicht, wird somit das DV innerhalb von 5 Jahren wieder beendet, muss er den erhaltenen „**signing-bonus**“ anteilig wieder **zurückzahlen**.
- d) Eine solche vereinbarte **5-jährige Bindungsfrist** bedeute nichts anderes, als dass der DN **5 Jahre lang** für den **DG tätig** zu sein hat.

Wenn die **Einmalzahlung** eben (auch) dafür gewährt wird, sieht der **BFH** in einem „signing-bonus“ nichts anderes als ein zusätzliches, **vorausgezahltes Arbeitsentgelt** für eine konkrete DN-Tätigkeit, das gemäß Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA im **Tätigkeitsstaat** (der im konkreten Fall gleichzeitig DG-Sitzstaat [Deutschland] war) zu besteuern ist.

Da der schweizerische **Wissenschaftler** seine **Tätigkeit** physisch **ausschließlich** in **Deutschland** (= DG-Sitzstaat) ausübte, unterlag der „signing-bonus“ der **ausschließlichen Besteuerung** in **Deutschland**.



### Hinweis

Die soeben aufgezeigte **BFH-Rechtauffassung entspricht** auch der **Ansicht** des österreichischen **BMF**.

Das österreichische BMF hat bereits in mehreren **EAS-Auskünften** klargestellt, dass Zahlungen, die aus Anlass des Antritts einer unselbstständigen Tätigkeit gewährt werden, laufenden Vergütungen aus dieser Tätigkeit gleichzustellen sind und hinsichtlich des Besteuerungsrechts nach den Bestimmungen des **Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA** zu beurteilen sind.

## C) Dienstnehmer wird in mehreren Staaten tätig sein – Was nun?

**Schwierigkeiten** in der **praktischen Umsetzung** des BFH-Urteils (= Besteuerung im Tätigkeitsstaat) ergeben sich insbesondere dann, wenn der DN **zukünftig** in **mehreren Staaten tätig** sein wird, denen jeweils das **Besteuerungsrecht** an den physisch dort ausgeübten **Tätigkeitstagen** gemäß Art 15 Abs 1 Satz 2 DBA **zusteht**.

In diesem Fall ist – setzt man die BFH-Rechtsprechung hinsichtlich Tätigkeitsstaatsbesteuerung um – die aufgrund des Dienstantritts gewährte **Einmalzahlung**

- grundsätzlich im **Vorhinein** (im **Schätzungsweg**) auf die jeweiligen **Tätigkeitsstaaten aufzuteilen** und
- gegebenenfalls ist die Versteuerung **nachträglich** aufgrund der tatsächlichen Anwesenheitstage im jeweiligen Staat zu **berichten**.

Dies führt in vielen Fällen zu einem **unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand**.

Das **österreichische BMF** schlägt bei derartig gelagerten Fällen einen **pragmatischen Lösungsansatz** vor, wonach

- die Einmalzahlung vorweg im **Schätzungsweg** auf die betreffenden Tätigkeitsstaaten **aufzuteilen** ist und
- dem oder den steuerberechtigten **DBA-Staat(en)** ein **Vorschlag** unterbreitet werden sollte, um einen gemeinsamen, von sämtlichen betroffenen DBA-Staaten **akzeptierten, Aufteilungsmodus** zu finden (siehe EAS 2678 vom 23. 1. 2006).

### Wortlaut des EAS 2678:

„Schließt ein **niederländischer Staatsbürger** mit **Lebensmittelpunkt in Österreich** mit einer **schweizerischen Gesellschaft** einen Dienstvertrag ab, auf Grund dessen er zum **Großteil** in der **Schweiz**, **teilweise** aber auch in **Österreich** und in **Drittstaaten** beruflich **tätig** wird, dann sind seine Arbeitslöhne auf die Tätigkeiten in der Schweiz einerseits und auf die Tätigkeiten in Österreich und in den Drittstaaten andererseits aufzuteilen.

Auf Grund von Artikel 15 des DBA-Schweiz steht der **Schweiz** das **Besteuerungsrecht** nur an jenem Teil der Arbeitslöhne zu, der auf **Tätigkeiten** in der **Schweiz** entfällt, während das Besteuerungsrecht an den **übrigen Arbeitslöhnen Österreich als Ansässigkeitsstaat** übertragen wird.

Diese **Grundsätze gelten** unabhängig davon, in welcher Form die Arbeitslöhne zufließen, als **Barzahlungen** oder **Sachzuwendungen** bzw. als **laufende Leistungen** oder als **Einmalzahlungen** in Bonusform.

Nach diesen Regelungen ist daher auch das **Besteuerungsrecht** an jenem Entgelt zwischen der **Schweiz** und **Österreich aufzuteilen**, das als **Bonus** anlässlich des **Abschlusses** des **Dienstvertrages** zufließt (**Signing-Bonus** bzw. Einstiegsprämie siehe auch EAS 1305) und das als weiterer **Bonus für die Einhaltung eines Konkurrenzverbotes** geleistet wird.

Auch der letztgenannte **Bonus für die Einhaltung eines Konkurrenzverbotes** wird nach Auffassung des BM für Finanzen von **Artikel 15** erfasst, da ein solcher Bonus ebenfalls ein Entgelt für die erbrachte Arbeitsleistung darstellt. Denn der bloße Umstand, dass ein Dienstnehmer sich im Arbeitsvertrag zu einer bestimmten Qualität seiner Arbeitsleistungen (hier: zur ausschließlichen Erbringung

dieser Arbeitsleistungen an seinen Arbeitgeber) verpflichtet, gestattet nicht, den Bonus aus Artikel 15 herauszulösen und dem Artikel 21 des Abkommens zu unterstellen.

Angeht es um den Umstand, dass es mit **erheblichen Schwierigkeiten** verbunden ist, **im Voraus zufließende Einkünfte**, die die gesamte Dienstzeit betreffen, im Vorhinein **sachgerecht aufzuteilen** und dass nachträgliche Berichtigungen auf Grund der tatsächlichen Aufenthaltszeiten in den verschiedenen Ländern ebenfalls zu einem **kaum zu rechtfertigenden Verwaltungsaufwand** führen, könnte es sich **empfehlen**, diese **Aufteilung** in Österreich auf der Grundlage von § 184 BAO im Schätzungsweg in der Weise vorzunehmen, dass den **lokalen Steuerbehörden** der beiden Staaten ein **Aufteilungsvorschlag unterbreitet** und hierbei versucht wird, einen von beiden Behörden akzeptierten Aufteilungsmodus zu finden. Sollte dies fehlschlagen, könnte noch im Rahmen eines österreichisch-schweizerischen Verständigungsverfahrens gemäß Artikel 25 DBA-Schweiz eine akkordierte Lösung erwirkt werden.“

(Hervorhebungen durch den Autor)



### Beispiel

#### ■ Sachverhalt:

Ein **österreichisches Unternehmen** wirbt einen in **Deutschland ansässigen Vertriebsprofi** von einem seiner **deutschen Konkurrenten** ab.

Schließt der umworbene Vertriebsmitarbeiter den DV beim österreichischen Unternehmen ab, erhält er als zusätzlichen **Anreiz** dafür, dass der umworbene Vertriebsmitarbeiter den DV beim österreichischen Unternehmen **abschließt**, einen „**signing-bonus**“ gewährt, mit der Auflage, diesen bei **vorzeitigem DV-Ende** innerhalb von **5 Jahren anteilig zurückzuzahlen**.

Der Vertriebsmitarbeiter behält seinen **deutschen Familienwohnsitz** bei und wird physisch sowohl in **Österreich** als auch in **Deutschland** seine **Vertriebstätigkeiten** ausüben.

#### 🔍 Frage:

**Wo** (in welchem Staat) und **wie** ist der „signing-bonus“ zu **versteuern**?

#### 📌 Lösung:

Aufgrund seiner **Ansässigkeit in Deutschland** unterliegen die auf die physisch in **Deutschland** verbrachten **Tätigkeitstage** entfallenden Bezüge der **Besteuerung in Deutschland**. Die **physisch in Österreich verbrachten Arbeitstage** sind hingegen gemäß Art 15 Abs 2 lit b DBA AT-DE („Arbeitgebervorbehalt“) in **Österreich zu besteuern**.

Wird der **Bonus** zu **DV-Beginn** gezahlt, könnte vorweg der auf Österreich entfallende **Bonusanteil** – errechnet aufgrund der geschätzten, physisch in **Österreich** voraussichtlich verbrachten **Arbeitstage** – durch **Lohnsteuerabzug** besteuert werden.

Sollte mit dem **deutschen** und dem **österreichischen Finanzamt kein gemeinsamer Schlüssel gefunden** werden können, so müsste der für das „5-jährige Tätigwerden“ gezahlte **Bonus** wohl zumindest **jährlich rückwirkend** auf die **tatsächlichen physischen Anwesenheitstage aufgeteilt** werden.



### Praxistipp

Da die zuvor beschriebene Vorgehensweise – **jährlich rückwirkend** die geschätzte **Boni-Aufteilung** zu **berichtigen** – in der Praxis zu einem erheblichen **administrativen Arbeitsaufwand** führt, bietet sich als **überlegenswerte Alternative** an, die Zahlung

- ✔ **Variante (a)** erst zu einem **späteren** Zeitpunkt, bspw erst nach **Ablauf** der vereinbarten **Bindungsfrist**, oder

- ✔ **Variante (b) in Teilzahlungen**, bspw **anteilig** jeweils erst zum **Ende** eines abgelaufenen **Wirtschaftsjahres**,

zu gewähren.

**Beide Varianten** haben den **Vorteil**, dass im **Zuflusszeitpunkt** das **Aufteilungsverhältnis** (weil zB ein „Travel-Kalender“ geführt wird) bereits **feststeht** und zugleich im jeweiligen Auszahlungszeitpunkt die **anteilige Besteuerung** im jeweiligen Tätigkeitsstaat korrekt und endgültig vorgenommen werden kann.

Foto ICON



#### Der Autor:

**Robert Hofmann**, LL.M. ist Senior Assistant Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Seine Beratungsschwerpunkte sind das steuerliche Projektgeschäft in Europa, Verrechnungspreise, Auslandsentsendung.

✉ robert.hofmann@icon.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Hofmann/Robert

## FAQ AUS DER PERSONALVERRECHNUNG

Birgit Kronberger, MBA (PVP-Redakteurin)/Mag. Rainer Kraft (PVP-Redakteur)

### Die 7 häufigsten Fragen zur monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung

» PVP 2019/7

Die mit 1. 1. 2019 erfolgte SV-Umstellung betrifft alle, die in der Personalverrechnung tätig sind. Auch wenn es sich um ein eher trockenes und „EDV-lastiges“ Thema handelt, ist es für die Personalverrechner wichtig, über die **wesentlichen Grundsätze** der **monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung** (mBGM) gut **informiert** zu sein.

In den **Seminaren** der letzten Monate wurden wir mit **vielen Fragen** zur mBGM konfrontiert.

In diesem Artikel haben wir eine **Auswahl** der am **häufigsten** gestellten **Fragen** für Sie zusammengestellt und diese für Sie beantwortet.

#### Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

**AIV** ... Arbeitslosenversicherung//**AUVA** ... Allgemeine Unfallversicherungsanstalt//**BMSVG** ... Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz//**BUAK** ... Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse//**BUAK-BVK** ... BUAK Betriebliche Vorsorgekasse//**DG** ... Dienstgeber//**DN** ... Dienstnehmer//**ds** ... das sind//**DV** ... Dienstvertrag bzw Dienstverhältnis//**GKK** ... Gebietskrankenkasse//**idR** ... in der Regel//**IE** ... Insolvenz-Entgeltzuschlag//**iHv** ... in Höhe von//**iSd** ... im Sinne des//**KV** ... Kollektivvertrag//**mBGM** ... monatliche Beitragsgrundlagenmeldung//**SV** ... Sozialversicherung//**UV** ... Unfallversicherung