

Dr. Peter Happe
deutscher Steuerberater

Reto Giger
lic. iur., eidg. dipl. Steuerexperte

Käthi Frischkopf
dipl. Treuhandexpertin

GHM Partners AG
CH-6301 Zug

GRENZÜBERSCHREITENDER MITARBEITEREINSATZ IM VERHÄLTNIS DEUTSCHLAND – SCHWEIZ



Dr. Peter Happe



Reto Giger



Käthi Frischkopf

Mit zunehmender internationaler Vernetzung wird auch der grenzüberschreitende Einsatz von Mitarbeitern und deren Besteuerung immer bedeutsamer. Im Verhältnis zwischen Deutschland und der Schweiz sind insbesondere die Art. 15 und Art. 15a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz (im Folgenden kurz DBA) heranzuziehen. Im Folgenden werden die Grundzüge dieser DBA-Artikel und Besonderheiten des DBA im Kontext mit den anderen Artikeln anhand von typischen Beispielen dargestellt.

Art. 15 DBA regelt zwischenstaatlich die Besteuerung von Lohn und Gehalt bei grenzüberschreitend tätigen Mitarbeitern. Vorgängig der Prüfung eines DBA steht zwar die Prüfung, ob in dem Ansässigkeits- und dem Tätigkeitsstaat das Gehalt nach innerstaatlichem Recht überhaupt besteuert werden darf; dies kann aber bei den beteiligten Ländern Deutschland und Schweiz in den nachfolgend genannten Fällen stets angenommen werden.

Der Prüfung des Art. 15 muss eine Prüfung des Art. 4 DBA vorangestellt werden, nämlich die Prüfung der Frage, in welchem Staat der betrachtete Mitarbeiter überhaupt ansässig ist und welcher Staat dann zum Tätigkeitsstaat wird, dem nur eine Besteuerung des Gehalts gestattet ist: Ist der Mitarbeiter durch Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt z.B. durch Aufenthalt von mehr als sechs Monaten in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, gilt er nach Art. 4 Abs. 1 DBA in Deutschland als ansässig. Hat er seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder Wohnsitz nur in der Schweiz, gilt er als in der Schweiz ansässig. Schwieriger sind die Fälle zu fassen, in denen der Mitarbeiter in beiden Staaten eine Wohnung unterhält oder in beiden Staaten einen gewöhnlichen Aufenthalt hat und daher in beiden Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig zu gelten hat. In dem Fall regelt der Art. 4 Abs. 2 DBA (sog. *Tie-Breaker-Rule*) die Ansässigkeit so, dass stets nur ein Staat

abkommensrechtlich als Ansässigkeitsstaat gilt. Zumeist wird durch die Grundregel festgelegt, dass ein Mitarbeiter dort als ansässig zu gelten hat, wo er aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Ist das nicht eindeutig, entscheidet der gewöhnliche Aufenthalt im DBA-Sinne, die Staatsangehörigkeit und in letzter Instanz ein Verständigungsverfahren zwischen Schweiz und Deutschland über die Ansässigkeit eines Mitarbeiters.

Der Art. 15 DBA erschliesst sich dem Leser durch seine Ausnahmen und Rückausnahmen sowie seiner sprachlich verunglückten doppelten Verneinungen bei kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen nicht so einfach und hätte schon im Ursprungstext des OECD-Musterabkommens einfacher formuliert werden sollen. In Absatz 1 des Artikels 15 DBA wird die Grundregel aufgestellt, dass das Gehalt «nur» im Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters besteuert werden darf, es sei denn die Arbeit wird im anderen Staat «ausgeübt». Dann darf «auch» der andere Tätigkeitsstaat besteuern. Eine Tätigkeit wird in einem Staat ausgeübt, wenn sich der Arbeitnehmer dort körperlich aufhält.

Eingeschränkt wird das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats durch Art. 15 Abs. 2 DBA: Danach darf nur der Ansässigkeitsstaat das Gehalt für im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeiten besteuern, wenn (kumulative Bedingungen)

- a) der Arbeitnehmer sich im Tätigkeitsstaat nicht länger als 183 Tage des Kalenderjahres aufgehalten hat,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Verständlicher wird Art. 15 Abs. 2 DBA erst dann, wenn man die Voraussetzungen positiv formuliert: Der Tätigkeitsstaat darf das Gehalt für bei ihm ausgeübte Tätigkeiten immer dann besteuern, wenn

- a) sich der Arbeitnehmer länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält oder
- b) der Arbeitgeber, die Vergütungen des Arbeitnehmers wirtschaftlich trägt, im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder
- c) der Arbeitslohn von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen wird, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.

Wird die Tätigkeit in einem Drittstaat ausgeübt, dann kann dieser ggf. nach § 15 OECD-MA besteuern, wird die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ausgeübt, dann darf nur dieser besteuern.

Dennoch kann es zu Konflikten kommen, wenn beide Staaten dieselben Gehaltsbestandteile besteuern können, nämlich der Ansässigkeitsstaat nach dem Welteinkommensprinzip und der Tätigkeitsstaat wegen der in seinem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeit. Sowohl Deutschland als auch die Schweiz lösen diesen Konflikt der Besteuerung von Gehältern, wenn sie Ansässigkeitsstaat sind, grundsätzlich durch Freistellung des Gehalts und steuersatzbestimmende Einbeziehung des so freigestellten Gehalts im sog. Progressionsvorbehalt (Art. 24 DBA). D. h., es wird der Steuersatz unter Einbeziehung des im Ausland freigestellten Gehalts ermittelt, was aufgrund des progressiven Tarifs in beiden Ländern zu einem höheren Steuersatz führt. Nur dann, wenn die Schweiz das Besteuerungsrecht gar nicht ausübt, besteuert Deutschland das nach DBA freigestellte Gehalt wie deutsches Gehalt (§ 50d Abs. 8 oder Abs. 9 EStG), was als sog. Treaty Override inzwischen als verfassungsgemäss anzusehen ist. Der Tätigkeitsstaat besteuert immer unvermindert, wenn ihm das Besteuerungsrecht zusteht.

Beispiel 1: Der in Deutschland ansässige Mitarbeiter Schmidt wird zum Aufbau von Maschinen an unterschiedlichen Einsatzorten an 190 Arbeitstagen in der Schweiz eingesetzt. 30 Arbeitstage arbeitet er in Deutschland und 10 Tage in Österreich.

Lösung: Die Schweiz besteuert das Schweizer Gehalt, Deutschland stellt das in der Schweiz besteuerte Gehalt unter Progressionsvorbehalt frei. Das Gehalt, das auf Deutschland und Österreich entfällt, ist in Deutschland steuerpflichtig.

Zur gleichen Aufteilung des Besteuerungsrechts käme es auch dann, wenn im Beispiel 1 der Arbeitnehmer Schmidt zwar an weniger als 183 Tagen in einer Schweizer Betriebsstätte im Sinne des Arbeitgebers oder einem Schweizer Tochterunternehmen seines Arbeitgebers tätig würde und die Schweizer Arbeitsstätte oder das Schweizer Tochterunternehmen mit dem Arbeitslohn belastet würde. Wird somit der Tätigkeitsstaat zeitlich (> 183 Tage) oder durch den Betriebsausgabenabzug belastet, hat er das Besteuerungsrecht für das Gehalt. In allen anderen Fällen hat nur der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

Anders als die meisten anderen DBA enthält das DBA D-CH auch in Art. 15 Abs. 4 eine Klausel für leitende Angestellte von Kapitalgesellschaften. Diese Klausel sieht vor, dass leitende Angestellte (ausgewiesen durch Eintragung im Handelsregister als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokuristen) nur am Sitz der Gesellschaft besteuert werden, wenn die Tätigkeit nicht derartig abzugrenzen ist, dass sie Tätigkeiten ausschliesslich ausserhalb des Sitzstaates umfasst. Die Tätigkeit wird ausschliesslich im Sitzstaat besteuert, auch wenn sie gelegentlich in einem Drittstaat oder im Ansässigkeitsstaat ausgeführt wird.

Beispiel 2: Der in Deutschland ansässige Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Schuster GmbH, Herr Schuster, wird Geschäftsführer des Tochterunternehmens Schuster AG in Zug.

Lösung: Nur die Schweiz besteuert das Gehalt, Deutschland stellt das in der Schweiz besteuerte Gehalt unter Progressionsvorbehalt frei.

Problematisch im Hinblick auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (nach Deutschland) wäre es sicherlich, wenn der Geschäftsführer im Beispiel 2 ausschliesslich ein überhöhtes Gehalt in der Schweiz bezieht. Die deutsche Finanzverwaltung prüft solche Gesellschaften regelmässig nach den Hinzurechnungsgrundsätzen in §§ 7-14 ASTG und nach § 42 AO, ob ggf. nur eine substanzlose Briefkastengesellschaft vorliegt. Man sollte auch der Versuchung widerstehen, im Hinblick auf die hohe Besteuerung in Deutschland einen Schweizer Geschäftsführer in Deutschland kein Gehalt beziehen zu lassen (Beispiel 3).

Beispiel 3: Der in der Schweiz ansässige Geschäftsführer der Rütli AG, Kanton Uri, Herr Urländer, wird Geschäftsführer

des Tochterunternehmens Rütli GmbH in Stuttgart. Ca. 40% seiner Arbeitszeit bringt er in der Schweiz und in Deutschland mit der Führung der Rütli GmbH. Ein Geschäftsführergehalt bezieht er in Deutschland nicht. Er hat auch keine Wohnung in Stuttgart.

Lösung: Das in der Schweiz bezogene Gehalt ist zu 40% (sachgerechte Schätzung anhand der Tage) in Deutschland steuerpflichtig. 60% des Gehalts ist in der Schweiz steuerpflichtig, 40% des Gehalts wird in der Schweiz unter Progressionsvorbehalt, also satzbestimmend berücksichtigt.

Die Besteuerung nach vorgenannten Grundsätzen von Arbeitnehmern und von leitenden Angestellten ist dann nicht anwendbar, wenn die betreffende Person ein sog. Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA ist. In dem Fall erhält der Tätigkeitsstaat 4,5% der Bruttovergütung des Grenzgängers. Diese in der Schweiz einbehaltene Steuer wird im Ansässigkeitsstaat Deutschland auf die deutsche Steuer angerechnet. Im Ansässigkeitsstaat Schweiz wird das Gehalt, das im Tätigkeitsstaat Deutschland mit 4,5% einbehaltener Quellensteuer belastet wurde, durch eine pauschale Freistellung von 20% entlastet. Ein Grenzgänger liegt vor, wenn eine Person mit Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat regelmässig (zumeist täglich) von seinem Wohnsitz zum Arbeitsort im Tätigkeitsstaat und an seinen Wohnsitz zurück über die Grenze reist. Nur dann, wenn diese Person mehr als 60 Tage im Jahr nicht in den Ansässigkeitsstaat zurück reist und im Tätigkeitsstaat übernachtet, verliert sie die Grenzgängereigenschaft (sog. Nichtrückkehrertage). Die 60 Nichtrückkehrertage werden bei einer Teilzeittätigkeit oder einer nur unterjährigen Beschäftigung proportional reduziert.

Beispiel 4: Der in Konstanz lebende Herr Bodensee bezieht ein Geschäftsführergehalt für seine Teilzeittätigkeit als Geschäftsführer der Ütli GmbH in Zürich. An zwei von fünf Arbeitstagen leitet er die GmbH, wie es vertraglich vereinbart ist; mehr Arbeitszeit lässt auch sein Arbeitsvisum nicht zu. Die übrige Zeit ist er Privatier in Konstanz. Herr Bodensee fährt jeden Tag von Konstanz nach Zürich und zurück.

Abwandlung: Herr Bodensee verbringt im Jahr 40 Nächte in einem Apartment in Zürich, das er gemietet hat, um in Zürich zu übernachten, wenn die Arbeitsbelastung an dem Arbeitstag zu hoch ist und

er nicht mehr nach Konstanz fahren kann. Die branchentypische betriebsübliche Arbeitszeit beträgt 250 Tage im Jahr.

Lösung: Das in der Schweiz bezogene Gehalt ist zu 4,5% des Bruttogehalts in der Schweiz steuerpflichtig. Gleichzeitig ist es in Deutschland steuerpflichtig. Die einbehaltene Steuer in der Schweiz wird in Deutschland angerechnet.

Lösung Abwandlung: Da Herr Bodensee mit seinen 40 Übernachtungen die Grenze von 25 Nichtrückkehrertagen (=2 vereinbarte Arbeitstage pro Woche * 52 Wochen/250 übliche Arbeitstage im Jahr * 60 Nichtrückkehrertage im Jahr) überschreitet, ist er kein Grenzgänger und sein Gehalt ist ausschliesslich in der Schweiz nach Art. 15 Abs. 4 DBA steuerpflichtig. Das Gehalt wird allerdings in Deutschland unter Progressionsvorbehalt bei der Ermittlung des Steuersatzes des steuerpflichtigen deutschen Einkommens berücksichtigt (Progressionsvorbehalt).

Zum Entsetzen in der Praxis führt immer wieder die Tatsache, dass sich Deutschland – anders als in den anderen Doppelbesteuerungsabkommen – im vorliegenden DBA ein besonderes Besteuerungsrecht in Art. 4 Abs. 3 DBA vorbehalten hat, wenn eine ständige Wohnstätte in Deutschland, also Schlüsselgewalt über eine Wohnung im Inland, besteht. Gleiches gilt, wenn zwar die Ansässigkeit in der Schweiz vorliegt, aber der Steuerpflichtige einen gewöhnlichen Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Jahr in Deutschland hat. Nach dieser Regel kann Deutschland dann die im Regelfall niedrigere Besteuerung in der Schweiz unter Anrechnung der Schweizer Steuer auf die höhere deutsche Steuer hochschleusen, wenn ihm auch bei einer Ansässigkeit in Deutschland das Besteuerungsrecht zustände (sog. «überdachende Besteuerung»). Der Art. 4 Abs. 3 DBA fingiert eine (zusätzliche) Ansässigkeit in Deutschland und ist eine einseitig Deutschland begünstigende Norm.

Beispiel 5: Der angestellte Vertriebschef Meier lebt mit seiner Familie in der Schweiz und arbeitet vorwiegend in der Schweiz. Daneben unterhält er eine ständige Wohnstätte in Gestalt eines geerbten, möblierten Hauses in Deutschland. Das Haus nutzt er gelegentlich an den Wochenenden und an 60 Arbeitstagen im Jahr für seinen Schweizer Arbeitgeber, um den deutschen Vertrieb aufzubauen. Meier ist kein leitender Angestellter seines Arbeitgebers.

Lösung: Die Schweiz besteuert 100% des Gehalts nach Art. 15 Abs. 1 DBA. 60/220 seines in der Schweiz erzielten Gehalts ist zusätzlich in Deutschland steuerpflichtig nach Art. 4 Abs. 3 DBA. Deutschland rechnet die Schweizer Steuer auf diesen Gehaltsbestandteil an.

Zwar kann grundsätzlich gegenüber der deutschen Finanzverwaltung argumentiert werden, dass die Wohnung in Stuttgart nach Charakter und Lage ausschliesslich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dient und nachweislich nur gelegentlich genutzt wird. Zulässig ist diese Argumentation dann aber nicht mehr, wenn die Wohnung zur Wahrnehmung wirtschaftlicher oder beruflicher Interessen verwendet wird. Unangenehm wird die überdachende Besteuerung vor allem bei nicht freigestellten originären Schweizer Einkünften wie Kapitalerträgen (vor allem Veräusserungsgewinne) und Schweizer Immobilieneinkünften, die einer zusätzlichen Besteuerung unter Anrechnung der Schweizer Steuer in Deutschland unterworfen werden können. Ausserdem können Drittstaateneinkünfte, die u. U. in der Schweiz steuerfrei oder tiefer besteuert werden, in Deutschland hoch besteuert werden.

Schliesslich hat sich Deutschland einseitig in Art. 4 Abs. 4 DBA die sog. «nachlaufende Besteuerung» vorbehalten, nach der nicht-schweizerische Staatsangehörige im Jahre des Umzugs in die Schweiz unter Aufgabe der deutschen Ansässigkeit und in den folgenden fünf Jahren mit ihren aus Deutschland stammenden Einkünften in Deutschland steuerpflichtig bleiben, wenn sie vor dem Wegzug in Deutschland mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. Deutschland rechnet die Schweizer Steuer an. Die nachlaufende Besteuerung ist nicht anzuwenden, wenn nicht-Schweizer zur Ausübung einer «echten» unselbstständigen Tätigkeit bei einem Arbeitgeber, an dem sie weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder auf andere Weise «wirtschaftlich wesentlich interessiert» sind, oder zur Heirat in die Schweiz umziehen.

Beispiel 6: Der schon immer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Vermögensverwalter Schmidt mit deutscher Staatsangehörigkeit, der in Konstanz für einen deutschen Vermögensverwalter arbeitet, zieht 2016 in das benachbarte Kreuzlingen, Schweiz, und wird zum Grenzgänger. Er ist zu 25% an seinem

deutschen Arbeitgeber in der Rechtsform einer GmbH beteiligt.

Lösung: Die Schweiz besteuert das Gehalt nach Art. 15a Abs. 1 DBA und stellt 20% des Bruttogehalts frei. Deutschland darf das Gehalt, welches aus Deutschland stammt, nach Art. 4 Abs. 4 DBA für das Jahr des Wegzugs 2016 und fünf weitere Jahre bis einschliesslich 2021 besteuern. Die nachlaufende Besteuerung ist hier zulässig, weil Schmidt wesentlich an seinem Arbeitgeber wirtschaftlich beteiligt ist. Die Schweizer Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. Allenfalls greift hier auch die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG für die Anteile an dem deutschen Arbeitgeber.

Nicht behandelt wurden hier die sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen bei einer Entsendung in das Ausland, wie die Fragen, an welchen Sozialversicherungsträger ein Beitrag abgeführt werden muss und welche Versicherungssumme der Arbeitnehmer z. B. im Falle eines Unfalls im Ausland erhält. Die für den Arbeitgeber aus haftungsrechtlichen Gründen und für den Arbeitnehmer aus Vorsorgegründen mindestens genauso bedeutsamen Fragen müssen durch verbindliche Abklärungen im Vorfeld eines Auslandseinsatzes mit den zuständigen Sozialversicherungsbehörden getroffen werden. Sozialversicherungsrechtliche Einordnungen von Entsendungen weichen regelmässig von der steuerlichen Behandlung ab.

Dr. Peter Happe

Partner

Dr. rer. pol., Dipl.-Kfm., Steuerberater
Fachberater für int. Steuerrecht/C.P.A.
peter.happe@ghm-partners.com

Reto Giger

Partner

lic. iur., eidg. dipl. Steuerexperte
reto.giger@ghm-partners.com

Käthi Frischkopf

Senior Associate

eidg. dipl. Treuhandexpertin
kaethi.frischkopf@ghm-partners.com

GHM Partners AG

Poststrasse 24
Postfach 1546
CH-6301 Zug
Telefon: +41 (0)41 500 41 10
Fax: +41 (0)41 500 41 11
www.ghm-partners.com