

Dr. Peter Happe

Steuerberater/FB Internationales Steuerrecht

D - 50996 Köln

T +49 175 931 7966

happe@ghm-partners.de

www.GHM-Partners.de

ZUR BESTEUERUNG VON GRENZÜBERSCHREITEND TÄTIGEN, LEITENDEN ANGESTELLTEN NACH DBA IM VERHÄLTNISS DEUTSCHLAND SCHWEIZ

**Dr. Peter Happe**

Das Doppelbesteuerungsabkommen – DBA Deutschland-Schweiz enthält in Art. 15 Abs. 4 eine von anderen DBA abweichende Besteuerung für leitende Angestellte, deren Unkenntnis zu einer unerwünschten Besteuerung führen kann. Im Folgenden stellen wir die Besteuerung leitender Angestellter am Beispiel einer Person, die in Deutschland ansässig ist und als leitender Angestellter einer Schweizer AG tätig wird, dar.

1. Grundsätzliches zur Besteuerung von Arbeitnehmern nach DBA, die nicht leitende Angestellte sind

Der Art. 15 Abs. 1 DBA-D-CH, der generell die Besteuerung von Arbeitnehmern regelt, erschliesst sich dem Leser durch seine Ausnahmen und Rückausnahmen sowie seinen 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-D-CH wird die Grundregel aufgestellt, dass Gehalt «nur» im Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters (also seinem Heimatstaat Deutschland) besteuert

werden darf, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat «ausgeübt» (sog. Tätigkeitsstaat Schweiz). Dann darf «auch» der andere Tätigkeitsstaat besteuern; ein Ausgleich im Ansässigkeitsstaat findet durch Anrechnung der ausländischen Steuer oder Freistellung im Heimatstaat statt. Eine Tätigkeit wird in einem Staat ausgeübt, wenn sich der Arbeitnehmer dort körperlich zur Ausübung der Tätigkeit aufhält. Deutschland stellt regelmässig unter Progressionsvorbehalt das Gehalt von der deutschen Besteuerung frei.

Verständlich wird Art. 15 Abs. 2 DBA-D-CH 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, der 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.

Im Ergebnis kommt es bei grenzüberschreitender Tätigkeit regelmässig zu einer Aufteilung der Besteuerung des Gehalts zwischen mehreren Ländern; zu meist zwischen dem Ansässigkeitsstaat Deutschland und dem Tätigkeitsstaat Schweiz des Arbeitgebers ab dem ersten Tag im Ausland. Nur wenn der Arbeitnehmer ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat tätig ist, kommt es nicht zur Aufteilung und es bleibt bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

Beispiel: Claus Clausmeier (CC) lebt in Köln. Ansässigkeitsstaat ist somit Deutschland. Hier ist er seit Jahren als Vertriebsmitarbeiter der Swiss AG tätig. Aufgrund von Videokonferenzen und Digitalisierung reist CC nicht mehr in die Schweiz zum Stammhaus. Das Gehalt ist vollständig in Deutschland steuerpflichtig.

Beispiel Abwandlung 1: CC reist an 30 Tagen in die Schweiz zu Vertriebsbesprechungen beim Arbeitgeber. Das Gehalt ist zu 30/250 in der Schweiz steuerpflichtig und in Deutschland unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Dabei geht die Finanzverwaltung von üblichen 250 Arbeitstagen ohne Urlaub in Deutschland aus.

2. Grundsätzliches zur Besteuerung von leitenden Angestellten

Bei leitenden Angestellten ändert sich das Besteuerungsregime grundsätzlich zum Sitzstaat der Kapitalgesellschaft. Der Art. 15 Abs. 4 DBA-D-CH lautet seinem vollen Wortlaut nach wie folgt:

¹ Vorbehaltlich des Artikels 15a kann eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in diesem anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb dieses anderen Staates umfasst.

² Besteuert dieser andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht, so können sie in dem Staat besteuert werden, in dem die natürliche Person ansässig ist.

Nach der Grundregel im ersten Halbsatz des ersten Satzes ist eine natürliche Person mit ihrem Gehalt vollständig im Arbeitgeberstaat, also dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft (hier Schweiz) steuerpflichtig, wenn die Person leitender Angestellter ist. Die Aufzählung, wer leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-D-CH ist abschliessend und die Eintragung im Handelsregister als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist ist Voraussetzung für eine Besteuerung im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft, also in der Schweiz. Als erste Ausnahme davon gilt ein Arbeitsvertrag,

in dem geregelt ist, dass die Tätigkeit nur ausserhalb des Sitzstaates der Kapitalgesellschaft (Schweiz) tätig ist. Ausserdem darf der Ansässigkeitsstaat Deutschland immer dann besteuern, wenn der Sitzstaat Schweiz nicht besteuert.

Beispiel Abwandlung 2: Der in Köln ansässige CC wird Prokurist und als solcher im Handelsregister der Swiss AG eingetragen. Sein Aufgabengebiet wird erweitert und umfasst sowohl die Schweiz als auch das übrige Europa. Sein Aufgabengebiet ist somit nicht beschränkt auf das Gebiet ausserhalb der Schweiz, sondern umfasst auch die Schweiz. Das Gehalt von CC als leitender Angestellter sollte, wenn er nicht zugleich Grenzgänger ist (siehe nachfolgend), vollständig in der Schweiz steuerpflichtig sein und in Deutschland dem Progressionsvorbehalt unterliegen, auch wenn er sich vorwiegend in Deutschland aufhält.

3. Keine Grenzgängereigenschaft

Im ersten Satz des Art. 15 Abs. 4 DBA-D-CH ist eine weitere Ausnahme durch Verweis auf Art. 15a DBA-D-CH enthalten, die häufig übersehen wird. Danach wird das Gehalt von leitenden Angestellten nur im Tätigkeitsstaat besteuert, wenn er kein sog. Grenzgänger ist. Wird Herr CC zum Grenzgänger, kann sowohl der Tätigkeitsstaat Schweiz beschränkt mit 4,5% als auch Deutschland als Ansässigkeitsstaat vollständig besteuern; Deutschland rechnet die Schweizer Steuer an. Damit das Gehalt von in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten von Schweizer Kapitalgesellschaften nur in der Schweiz besteuert werden darf, muss die Tätigkeit somit auch in der Schweiz ausgeübt werden. Zusätzlich muss der leitende Angestellte an mehr als 60 Arbeitstagen nach seiner Tätigkeit in der Schweiz aufgrund der Arbeitsausübung nicht nach Deutschland zurückkehren können [sog. Nichtrückkehrertage]. Bei einer Fünf-Tage Woche geht die Finanzverwaltung ebenfalls von 250 Arbeitstagen aus. Die Grenze von 60 Tagen wird anteilig reduziert bei einer Teilzeitanstellung

oder einer nur unterjährigen Beschäftigung. Aus Sicht des deutschen leitenden Angestellten CC sind alle Tage, die er in der Schweiz nach einem Arbeitstag übernachtet, «gute Tage», um nicht als Grenzgänger zu gelten und im Ergebnis in der Schweiz besteuert zu werden. Ein anerkannter Grund für die Übernachtung in der Schweiz ist die Entfernung zwischen Wohnsitz und Tätigkeitsort: Ist diese grösser als 110 km oder werden 1,5 Stunden Fahrtzeit pro Strecke überschritten, ist eine Rückreise unzumutbar und rechtfertigt eine Übernachtung im Tätigkeitsstaat Schweiz (FG München vom 12.09.2018, Az. 15 K 1010/18). Wochenendtage können als Nichtrückkehrertage anerkannt werden, wenn diese Tage als bezahlte Arbeitstage im Arbeitsvertrag genannt sind und nicht durch Freizeitausgleich ausgeglichen werden.

Beispiel Abwandlung 3: Der in Köln ansässige CC ist aufgrund von regelmässigen Vertriebstagungen in der Schweiz und kann aufgrund der Entfernung Schweiz – Köln (mehr als 110 km und mehr als drei Stunden An- und Abreise) an diesen Tagen nicht nach Hause reisen, sondern übernachtet nachweisbar in einem Hotel in der Schweiz an mehr als 60 Tagen im Jahr. Bei einer Vollzeitstellung und einer fünf Tage Woche ist das Gehalt vollständig in der Schweiz steuerpflichtig. Deutschland besteuert das Gehalt von CC dann nicht, sondern berücksichtigt es lediglich im Progressionsvorbehalt («satzbestimmend»).

Der wesentliche Unterschied bei der Besteuerung von leitenden Angestellten und nicht leitenden Angestellten im DBA-D-CH ist somit, dass man mit vergleichsweise wenigen Tätigkeitstagen in der Schweiz eine vollständige Besteuerung in der Schweiz erreichen kann.

4. Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern und Beachtung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit deutscher Ansässigkeit muss man besondere steuerliche Umsicht walten lassen. Zum einen könnte Deutschland einen Teil

des Gehaltes als verdeckte Gewinnausschüttung werten, weil es unangemessen, nicht fremdenüblich oder nicht im Vorhinein vereinbart war. Dann würde das Gehalt nicht in der Schweiz, sondern nach Art. 10 DBA-D-CH in Deutschland steuerpflichtig. Ein Fremdvergleich des Gehalts ist hier daher genauso geboten wie im Inland.

Ein besonderes Risiko besteht zum anderen darin, dass durch einen Geschäftsführer in Deutschland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 2 DBA-D-CH bzw. Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 DBA-D-CH entstehen könnte, wenn der Geschäftsführer in Deutschland ansässig ist und regelmässige Geschäftsleitungsentscheidungen in Deutschland trifft. Gibt es einen zweiten Geschäftsführer in der Schweiz, so könnte es zu einem Profit Split zwischen Deutschland und der Schweiz kommen. Das unterstellt die jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung sogar dann, wenn der Geschäftsführer von zu Hause in Deutschland Entscheidungen für eine ausländische Kapitalgesellschaft trifft. Werden alle für die Geschäftsführung nötigen Massnahmen mit einer gewissen Regelmässigkeit ausschliesslich in Deutschland getroffen, könnte der sog. effective place of management der Kapitalgesellschaft in Deutschland liegen, weil der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in Deutschland liegt und die Gesellschaft als in Deutschland steuerpflichtig behandelt wird (Art. 4 Abs. 8 DBA-D-CH). Alle Geschäftsführungs-Entscheidungen sollten in der Schweiz protokolliert getroffen und nie in Deutschland getroffen werden, damit der Geschäftsleitungssitz nicht in Deutschland fingiert werden kann.

Nach Möglichkeit sollten deutsche leitende Angestellte daher nicht Geschäftsführer sein, sondern unterhalb der Geschäftsführungsebene, d. h. z. B. nur als Prokuristen tätig werden und keine Alleinvertretungsberechtigung haben. Ob das ausreicht, eine Vertreter-Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 4 DBA-D-CH in Deutschland zu verhindern, ist allerdings finanzgerichtlich noch unentschieden.