

SERVICETODAY

Das Magazin für Entscheider aus Service, Marketing, Logistik, Personal und Technik

 KVD Service Community

 blog.kvd.de

 [kvdnews](https://twitter.com/kvdnews)

   Download Magazin-App

Wie neue Technologien den Kundendienst fo(e)rdern

KVD SPOTLIGHT

START-UPS IN BERLIN TREFFEN

Info auf Seite ►10

DSGVO IM MAI 2018

SIND SIE FIT IN SACHEN DATENSCHUTZ?

Checkliste und mehr ab Seite ►58



Fotos: eyetronic, niyazz | Fotolia

RECHT IM SERVICE AKTUELLE URTEILE AUS DEM SERVICE

Grenzüberschreitender Einsatz zwischen **Deutschland & Schweiz**

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.

Art. 15 DBA regelt zwischenstaatlich die Besteuerung von Lohn und Gehalt bei grenzüberschreitend tätigen Mitarbeitern.

Der Prüfung des Art. 15 muss eine Prüfung des Art. 4 DBA vorangestellt werden, nämlich die Klärung der Fra-

ge, in welchen 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. Zumeist wird dann nach der Regel entschieden, dass ein Mitarbeiter dort als ansässig zu gelten hat, wo er aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

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. In Absatz 1 des Artikels 15 DBA wird die Grundregel aufgestellt, dass 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

- 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 auch 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 hingegen 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. Der Tätigkeitsstaat besteuert immer unvermindert, wenn ihm das Besteuerungsrecht zusteht (**Beispiel 1**). 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

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.



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.

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

Beispiel 2

Der in Deutschland ansässige Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Schuster GmbH, Herr Schuster, wird Geschäftsführer des Tochterunternehmens Schuster AG in Zug, ohne Grenzgänger zu sein.

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

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 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.

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 einer Wohnung im Inland, besteht. 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 dem Steuerpflichtigen 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.

Zu beachten ist auch, dass das Deutschland deutsche Einkünfte im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren „nachlaufend“ besteuern kann.

Zu den Autoren

Dr. Peter Happe

Partner; Dr. rer. pol., Dipl.-Kfm., Steuerberater, Fachberater für int. Steuerrecht/C.P.A.

E-Mail:

peter.happe@GHM-Partners.com

Reto Giger

Partner; lic. iur., eidg. dipl. Steuerexperte

E-Mail:

reto.giger@ghm-partners.com

Käthi Frischkopf

Senior Associate; eidg.

dipl. Treuhandexpertin

E-Mail: kaethi.frischkopf@

ghm-partners.com

GHM GmbH

Steuerberatungsgesellschaft
Auf dem Brand 3 50996 Köln
Tel: 0221 . 789 580-0

GHM Partners AG

Poststrasse 24 CH-6301 Zug
Postfach 1546
Tel: +41 (0)41 500 41 10

Beispiel 3

Der angestellte Vertriebschef Meier lebt mit seiner Familie in der Schweiz und arbeitet vorwiegend in der Schweiz. Daneben unterhält 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.