



## Deutschland-Schweiz: Fiktion des Tätigkeitsorts leitender Angestellter von Schweizer Kapitalgesellschaften

Autorinnen: Friederike V. Ruch

Die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von leitenden Angestellten insbesondere im internationalen Verhältnis zwischen Deutschland und der Schweiz hat in der Vergangenheit immer wieder für Auslegungsfragen vor allem auf deutscher Seite Anlass gegeben. Es ist aktuell ein neuer Entscheid des deutschen Bundesfinanzhofes ergangen, welcher ausdrücklich dem Abkommenstext des DBA Deutschland - Schweiz und der bereits langjährigen Besteuerungspraxis der Erwerbseinkünfte von leitenden Angestellten, nämlich Sitz der Gesellschaft, folgt.

Für leitende Angestellte von Kapitalgesellschaften, die nicht unter die Grenzgängerbestimmung gemäss Art. 15a DBA Deutschland – Schweiz fallen, gilt eine spezielle Regelung, welche vom Arbeitsortprinzip und der Monteurklausel abweicht und vor diesen Regelungen Vorrang hat. Leitende Angestellte sind – ungeachtet der Aufenthaltsdauer oder des Arbeitsortes – mit den Einkünften aus ihrer leitenden Tätigkeit in dem Vertragsstaat steuerpflichtig, in dem die Gesellschaft ansässig ist, für die sie tätig sind. Demnach üben leitende Angestellte ihre persönliche Tätigkeit am Ort des Sitzes der Gesellschaft aus, ohne dass sie persönlich dort anwesend sein müssen. Diese Regelung ist indessen nicht anzuwenden, wenn die Tätigkeit des leitenden Angestellten ausschliesslich Aufgaben ausserhalb des Sitzstaates der Gesellschaft umfasst.

Nach dem Wortlaut der Abkommensbestimmung fallen unter den Begriff der leitenden Angestellten Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen. In einer Verständigungsvereinbarung wurde des Weiteren festgehalten, dass auch stellvertretende Direktoren und Vizedirektoren zu den leitenden Angestellten gezählt werden. Diese Aufzählung der leitenden Angestellten ist abschliessend. Sonstige Angestellte in leitender Funktion und Handlungsbevollmächtigte fallen nicht unter diese Bestimmung.

Von deutscher Seite wird der Begriff des leitenden Angestellten eng ausgelegt. So wird ein Arbeitnehmer, der zwar gemäss Handelsregistereintrag zeichnungsberechtigt ist, aber keinen Titel besitzt, der in Art. 15 Abs. 4 DBA genannt ist, nicht als leitender Angestellter betrachtet. Eine hieraus resultierende potentielle Doppelbesteuerung ist nur im Verständigungsverfahren zu lösen.

Der Wohnsitzstaat hat in Abweichung vom Grundsatz des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung ein subsidiäres Besteuerungsrecht, sofern der Sitzstaat der Gesellschaft auf die Besteuerung der Einkünfte des leitenden Angestellten verzichtet.

Die Doppelbesteuerung wird in beiden Vertragsstaaten vermieden, indem die dem anderen Vertragsstaat zugewiesenen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Steuer befreit werden.

Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine Schweizer Kapitalgesellschaft, die unter Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland – Schweiz fällt, wird auch dann im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA Deutschland – Schweiz «in der Schweiz ausgeübt», wenn sie tatsächlich überwiegend ausserhalb der Schweiz verrichtet wird (BFH Urteil vom 25.10.2006).

Diesem Urteil liegt der folgende Sachverhalt zu Grunde:

Ein Ehepaar lebt gemeinsam in Deutschland. Der Ehemann ist Geschäftsführer einer deutschen GmbH und zugleich auch noch ein Prokurist einer AG. Mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz. Für die Schweizer AG war der Ehemann im zu beurteilten Jahr 12 Tage tätig, davon entfielen 2 Tage auf Tätigkeiten in der Schweiz und 10 Tage auf Tätigkeiten in Deutschland. Auf den 12 Arbeitstagen wurde die Schweizer Quellensteuer abgerechnet. Zudem wurden die Einkünfte in der deutschen Steuererklärung als in der Schweiz bereits besteuert angegeben.

Das zuständige deutsche Finanzamt beurteilt allerdings die Einkünfte, welche auf die Tätigkeit in Deutschland entfielen, als deutsche Einkünfte und rechnet auf diesen lediglich die bezahlte Schweizer Quellensteuer an, an Stelle der Freistellung unter Progressionsvorbehalt. Das Urteil des deutschen BFH gab jedoch der steuerlichen Beurteilung der Eheleute Recht, in dem die Erwerbseinkünfte für die Schweizer



Tätigkeit der Schweizer Besteuerung unterliegt und in Deutschland lediglich unter Progressionsvorbehalt stehen.

Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA Deutschland – Schweiz werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Art. 15 DBA Deutschland – Schweiz, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA Deutschland – Schweiz fallen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können und wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird.

In der Schweiz besteuert werden können gemäss BDA Deutschland – Schweiz die Einkünfte einer natürlichen Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist für eine in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist. Die Tätigkeit darf allerdings nicht so abgegrenzt sein, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb der Schweiz umfasst. Besteuert die Schweiz diese Einkünfte nicht, so können sie in Deutschland besteuert werden.

Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine Schweizer Kapitalgesellschaft, die unter Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland – Schweiz fällt und nicht so abgegrenzt ist, dass sie nur Aufgaben ausserhalb der Schweiz umfasst, wird im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA Deutschland – Schweiz «in der Schweiz ausgeübt». Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend ausserhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland – Schweiz enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsorts.

Exkurs Sozialversicherung: Aufgrund des Personenfreizügigkeitsabkommens, welches auf diesen Sachverhalt zur Anwendung kommt, sofern die Person die deutsche, Schweizer oder eine andere EU-Staatsangehörigkeit besitzt, besteht die Sozialversicherungspflicht grundsätzlich in Deutschland. Der Grund hierfür ist, dass bei der Ausübung von mehreren abhängigen Tätigkeiten, wozu auch die Tätigkeit in der Schweiz gehört, die Sozialversicherungspflicht im Wohnsitzstaat gegeben ist, sofern dort auch eine abhängige Tätigkeit ausgeübt wird.

Im vorliegenden Sachverhalt arbeitet die Person sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz, wobei sie in Deutschland ihren Wohnsitz hat. Aus diesem Grund ist sie von der Schweizer Sozialversicherungspflicht befreit, und unterliegt mit den Schweizer Einkünften der deutschen Sozialversicherungspflicht.

In wieweit auch Sozialversicherungsbeiträge für diese Tätigkeit in Deutschland abgeführt werden müssen, richtet sich ausschliesslich nach dem deutschen Recht.

#### **HINWEIS:**

Die Inhalte dieses Artikels stellen lediglich eine allgemeine Information dar und ersetzen in keinem Fall eine individuelle Beratung. Die Inhalte wurden mit grosser Sorgfalt ausgewählt, jedoch übernimmt CONVINUS keine Haftung für Schäden, welcher Art auch immer, aufgrund der Verwendung der hier angebotenen Informationen.

Der gesamte Inhalt des Artikels ist geistiges Eigentum von CONVINUS und steht unter Urheberrecht. Jegliche Veränderung, Vervielfältigung, Verbreitung und öffentliche Wiedergabe des Inhaltes oder Teilen hiervon bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung durch CONVINUS.