

GRENZÜBERSCHREITENDE ERWERBSTÄTIGKEIT

Aus sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht

Der Aufsatz zeigt nach grundsätzlichen und allgemeingültigen Ausführungen zum Sozialversicherungs- und Steuerrecht die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen und deren Zusammenwirken anhand verschiedener Fallbeispiele auf.

1. EINLEITUNG

Gemäss Bundesamt für Statistik arbeiteten im Jahr 2012 rund 264 000 Grenzgänger [1] in der Schweiz [2]. Daneben lebten insgesamt rund 1 825 000 Ausländer aus den unterschiedlichsten Nationen, wovon zwei Drittel aus dem EU-/EFTA-Raum, ständig in der Schweiz [3]. Zugleich lebten rund 700 000 Schweizer permanent oder vorübergehend im Ausland, wovon wiederum knapp zwei Drittel im EU-/EFTA-Raum [4]. Fragen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit haben mithin in der Schweiz nicht nur wegen unserer international ausgerichteten Wirtschaft und der zunehmenden Globalisierung einen sehr hohen Stellenwert. Es stellen sich in diesem Zusammenhang nebst steuerlichen Fragen, die zumeist den jeweiligen Erwerbstätigen betreffen, immer mehr auch sozialversicherungsrechtliche Fragen seitens Arbeitgeber.

2. ANWENDBARES SOZIALVERSICHERUNGSRECHT UND DESSEN GRUNDSÄTZE

Die Sozialversicherungssysteme der verschiedenen Staaten sind unterschiedlich organisiert und auf das jeweilige Staatsgebiet beschränkt. Beim Wechsel von einem Land zu einem anderen kann es zu doppelten Beitragsbelastungen oder Versicherungslücken sowie zum Verlust von Ansprüchen kommen. Die nationalen Sozialversicherungssysteme können diese Probleme nicht alleine lösen. Es ist eine *Koordinierung* der Sozialversicherungssysteme notwendig mit dem Ziel, Nachteile bei der Ausübung der Freizügigkeit zu vermeiden, doppelte Beitragsbelastungen und Überentschädigungen sowie Deckungslücken zu verhindern [5].

Die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit wird mit dem Abschluss von Sozialversicherungsabkommen

erreicht. Die Schweiz hat mit verschiedenen Staaten solche Abkommen abgeschlossen. Es fällt auf, dass die verschiedenen Sozialversicherungsabkommen meist von den gleichen Grundsätzen geprägt sind und häufig Ähnlichkeiten aufweisen. Dennoch kommt man nicht umhin im Einzelfall den Text des jeweiligen Abkommens genau zu studieren.

Da in der Praxis über zwei Drittel aller Erwerbstätigen aus dem EU-/EFTA-Raum stammen und auch zwei Drittel der Auslandschweizer im EU-/EFTA-Raum leben, spielen die Abkommen mit der EU- bzw. EFTA [6] in der Praxis eine sehr wichtige Rolle. Es wird nachfolgend detailliert auf diese Normen eingegangen.

Weitere Sozialversicherungsabkommen hat die Schweiz mit Kroatien, Mazedonien, Montenegro, Serbien, Bosnien und Herzegowina, Türkei, Republik San Marino, USA, Kanada/Québec, Chile, Indien, Israel, Philippinen, Australien und Japan abgeschlossen. Im Vergleich zu den über 100 derzeit gültigen *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) ist die Regelungsdichte im Bereich der sozialen Sicherheit jedoch viel geringer [7].

Wurde kein entsprechendes Abkommen abgeschlossen, richtet sich die Versicherungsunterstellung für in der Schweiz erwerbstätige Personen grundsätzlich nach Schweizer Recht, allen voran nach dem *Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung* (AHVG) [8].

2.1 Schweiz – EU/EFTA

2.1.1 Anwendbares Recht. Seit dem 1. Juni 2002 findet das Personenfreizügigkeitsabkommen (FZA) vom 21. Juni 1999 [9] zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten sowie der Schweizerischen Eidgenossenschaft Anwendung. Dieses wurde auch auf die EFTA-Staaten ausge-



CHRISTOPH NIEDERER,
LIC. IUR.,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
VISCHER AG, ZÜRICH,
WWW.VISCHER.COM



BARBARA MEYER,
RECHTSANWÄLTIN, FACH-
ANWÄLTIN SAV ARBEITS-
RECHT, VISCHER AG,
ZÜRICH,
WWW.VISCHER.COM

weitert. Ziel des Abkommens ist der freie Personenverkehr sowie die Möglichkeit der Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Vertragsgebiet unter Berücksichtigung des Prinzips der Inländerbehandlung, das eine Diskriminierung von EU-/EFTA-Bürgern verbietet [10]. Verschiedene EU- bzw. EFTA-Verordnungen regeln dabei die Koordination der sozialen Sicherheit.

Am 1. April 2012 traten neue Bestimmungen zwischen der EU und der Schweiz in Kraft. Die Verordnung (EWG) 1408/71 [11] sowie ihre Durchführungsverordnung (EWG) 574/72 [12] wurden durch die Verordnung (EG) 883/2004 [13] und die Durchführungsverordnung (EG) 987/2009 [14] ersetzt. Diese neuen Verordnungen gelten für die folgenden 27 EU-Staaten: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakische Republik, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn, Bulgarien, Rumänien und Zypern [15].

Für die EFTA-Staaten (d. h. Island, Norwegen und das Fürstentum Liechtenstein) gelten immer noch die Verordnung (EWG) 1408/71 sowie ihre Durchführungsverordnung (EWG) 574/72 [16].

Diese Rechtsnormen sind nur auf Personen mit entsprechender Schweizer oder EU-/EFTA-Staatsbürgerschaft anwendbar. Sie gelten nicht für Drittstaatsangehörige, welche Wohnsitz in der Schweiz oder im EU-/EFTA-Raum haben [17].

2.1.2 Grundsätze. Das Abkommen mit der EU bzw. EFTA ist geprägt vom Grundsatz, dass ein Erwerbstätiger lediglich einem Sozialversicherungssystem unterstellt wird, auch wenn er einer Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten nachgeht [18]. Aufgrund dieses «Ausschliesslichkeitsprinzips» sind keine Doppelunterstellungen oder andere Sondervorschriften (z. B. für internationale Transportwesen) mehr möglich. Versichert sind insbesondere die Risiken Krankheit, Mutterschaft, Invalidität, Alter, Hinterlassenschaft, Berufskrankheiten sowie auch Arbeitslosigkeit [19].

Um Doppelunterstellungen zu vermeiden, wurden *Koordinationsregeln* geschaffen, welche im Falle von mehreren Erwerbstätigkeiten in einem oder mehreren Staaten Anwendung finden [20]. Ob die Erwerbstätigkeit entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist dabei nicht von Belang. Unterschieden wird jedoch, ob es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit handelt. Angeknüpft wird dann in erster Linie an die Sozialversicherungsordnung des Staates, in welchem die *unselbstständige Erwerbstätigkeit* ausgeübt wird [21]. Die Qualifikation einer selbstständigen bzw. unselbstständigen Erwerbstätigkeit erfolgt nach dem Recht des jeweiligen Staates, auf dessen Gebiet die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird [22]. Dies kann zu teilweise überraschenden Ergebnissen führen. Während beispielsweise in der Schweiz ein Geschäftsführer oder CEO grundsätzlich als Arbeitnehmer und somit als unselbstständig Erwerbstätiger gilt, handelt es sich beim deutschen Pendant (meist «Vorstand» oder «Aufsichtsrat» genannt) um eine selbstständige Erwerbstätigkeit [23].

Ein weiterer wichtiger Grundsatz zur Vermeidung von Doppelunterstellungen ist das «*Erwerbsortprinzip*». Ein Er-

werbstätiger, der nur in einem Staat tätig ist, ist in dem Vertragsstaat versichert, in dem er seiner Erwerbstätigkeit nachgeht [24]. Dieser Grundsatz gilt sowohl für selbstständig als auch unselbstständig Erwerbstätige. Nicht massgeblich ist dabei, wo der Erwerbstätige wohnt oder wo sich der Sitz seines Arbeitgebers befindet.

Bei Erwerbstätigen, die in mehreren Staaten einer Erwerbstätigkeit nachgehen und/oder sowohl unselbstständig als auch selbstständig erwerbstätig sind, gelten die nachfolgenden Koordinationsregeln. Der Einfachheit halber wird dabei nur auf die Regelung mit der EU Bezug genommen. Grundsätzlich gelten diese Ausführungen auch für das Verhältnis Schweiz – EFTA. Die Abweichungen sind marginal.

Bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit:

Unselbstständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten für einen Arbeitgeber: Bei Ausübung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Staaten für einen Arbeitgeber ist der Arbeitnehmer entweder

- a) dem Sozialversicherungssystem des Wohnsitzstaates unterstellt, wenn er im Wohnsitzstaat einen wesentlichen Teil der Tätigkeit ausübt (wobei als «wesentlich» eine Tätigkeit von mindestens 25% angesehen wird) [25],
- b) oder dem Sozialversicherungssystem unterstellt, in dessen Staat der Arbeitgeber seinen Sitz hat, sofern keine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausgeführt wird [26].

Unselbstständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten für mehrere Arbeitgeber: Bei Ausübung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Staaten für mehrere Arbeitgeber ist der Arbeitnehmer grundsätzlich dem Sozialversicherungssystem seines Wohnsitzstaates unterstellt [27].

Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit:

Selbstständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten (inklusive Wohnsitzstaat): Bei Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Staaten ist der Versicherte dem Sozialversicherungssystem des Wohnsitzstaates unterstellt, wenn er im Wohnsitzstaat eine wesentliche Tätigkeit von mindestens 25% ausübt [28].

Selbstständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten: Bei Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in zwei oder mehr Staaten ist der Versicherte dem Sozialversicherungssystem unterstellt, in dessen Staat sich der Mittelpunkt der Tätigkeiten (z. B. ständige Niederlassung, Anzahl Dienstleistungen usw.) befindet, wenn er nicht in einem Mitgliedstaat wohnt, in dem er einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit ausübt [29].

Bei unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit:

Gleichzeitig selbstständige Erwerbstätigkeit in einem oder mehreren Staaten und unselbstständige Erwerbstätigkeit in einem Staat: Bei gleichzeitiger unselbstständiger Erwerbstätigkeit in einem Staat und selbstständiger Erwerbstätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten ist der Versicherte grundsätzlich jenem Sozialversicherungssystem unterstellt, in dessen Staat die unselbstständige Erwerbstätigkeit ausgeführt wird [30].

Gleichzeitig selbstständige Erwerbstätigkeit in einem oder mehreren Staaten und unselbstständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten: Bei gleichzeitiger unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten wird wieder an die unselbstständige Erwerbstätigkeit angeknüpft. Anschliessend erfolgt die Anknüpfung nach Art. 13 Abs. 1 VO 833/2004 (EG).

Bei Entsendung:

Im Fall einer Entsendung kommt es zu einer Ausnahme vom Erwerbsortsprinzip. Von einer Entsendung eines Arbeitnehmers spricht man, wenn ein Arbeitnehmer auf Weisung seines Arbeitgebers in einem anderen Staat eine Beschäftigung ausübt, er mithin von seinem Arbeitgeber in einen anderen Staat geschickt bzw. «entsendet» wird. Dabei muss die Dauer der Beschäftigung von vornherein bestimmt und zeitlich begrenzt sein (z. B. Einführung eines Projektes, Montage einer Maschine oder ähnliches). Weitere Merkmale der Entsendung sind, dass der Arbeitgeber weiterhin zur Lohnzahlung an den entsandten Arbeitnehmer verpflichtet ist und der entsandte Arbeitnehmer seinen bisherigen Arbeitsvertrag und auch seine bisherige Position beim Arbeitgeber behält. Nach seinem Einsatz im Ausland kehrt er zum Arbeitgeber zurück [31].

Für Selbstständigerwerbende, die sich selber vorübergehend in einen anderen Staat begeben und dort eine ähnliche Tätigkeit wie im Herkunftsstaat ausüben, liegt ebenfalls eine Entsendung vor [32].

Sozialversicherungsrechtlich gelten bei einer Entsendung die folgenden Grundsätze [33]:

Anwendung Sozialversicherungssystem: Während der Entsendungszeit bleibt weiterhin die Sozialversicherungsgesetzgebung des Ursprungslandes, also des Entsendestaates, anwendbar [34]. Aufgrund des zeitlich befristeten Einsatzes soll ein Wechsel des Sozialversicherungssystems vermieden werden.

Dauer der Entsendung: Eine Entsendung ist für einen begrenzten Zeitraum möglich und ist grundsätzlich auf maximal 24 Monate beschränkt [35]. Die Entsendedauer kann mittels einer Ausnahmerevereinbarung gemäss Art. 16 VO 833/2004 (EG) unter Mitwirkung des Bundesamts für Sozialversicherung im Bedarfsfall verlängert werden. Verlängerungen können insgesamt für maximal 5 bis 6 Jahre erfolgen. Es bedarf hierzu eines entsprechenden Antrags beim Bundesamt für Sozialversicherungen [36]. Vorübergehende Unterbrechungen aufgrund von Krankheit, Ferien oder auch einem Einsatz im entsendenden Unternehmen stellen keinen Unterbruch der Entsendung dar [37].

Versicherungspflicht im Ursprungsland: Vor einer Entsendung müssen Arbeitnehmende dem Sozialversicherungssystem des Ursprungslandes unterlegen haben. Grundsätzlich wird die vorgehende Versicherungszeit als erfüllt angesehen, wenn unselbstständig Erwerbende während mindestens einem Monat und Selbstständigerwerbende während zwei Monaten dem Sozialversicherungssystem des Ursprungslandes unterlegen haben [38].

Voraussetzungen für den Arbeitgeber bei Entsendungen: Der entsendende Arbeitgeber muss im Entsendestaat bereits seit einer gewissen Zeit nennenswerte wirtschaftliche Aktivitäten ausüben. Weiter dürfen Entsandte, deren Entsendezeit bereits abgelaufen ist, nicht durch eine andere zu entsendende Person ersetzt werden. Ebenfalls zu beachten ist, dass zwischen dem entsendenden Arbeitgeber und seinem zu entsendenden Arbeitnehmenden während der ganzen Entsendedauer eine direkte arbeitsrechtliche Bindung bestehen muss. Das heisst, Entsandte müssen dem entsendenden Arbeitgeber weiterhin direkt unterstellt sein, wodurch einzig der genannte Arbeitgeber (nicht aber der Einsatzbetrieb am Entsendungsort) das Arbeitsverhältnis durch Kündigung auflösen kann. Die Tätigkeit muss auf Rechnung und im Interesse des entsendenden Arbeitgebers verrichtet werden [39].

Voraussetzungen für Selbstständigerwerbende bei Entsendungen: Auch Selbstständigerwerbende müssen vor der Entsendung eine nennenswerte wirtschaftliche Aktivität im Ursprungsland ausüben. Zudem muss die Tätigkeit, welche im Ausland ausgeführt wird, mit der Tätigkeit im Ursprungsland vergleichbar sein.

Formelles: Sind die Voraussetzungen für eine Entsendung erfüllt, so stellt die zuständige Behörde auf entsprechenden Antrag ein Formular A1 [40] (bzw. den Antrag auf eine Ausnahmerevereinbarung [41]) aus [42]. Darin wird bestätigt, dass die Sozialversicherungsnormen des Entsendestaates weiterhin anwendbar sind. Das Formular ist der zuständigen Behörde im Einsatzstaat vorzulegen. Die Wirkung der entsprechenden Formulare ist lediglich deklaratorisch und nicht konstitutiv. Sie begründen damit weder die Zuständigkeit des ausstellenden Entsendestaates noch dessen Versicherungspflicht [43]. Entsprechend kann das Formular auch erst nach Beginn der Tätigkeit eingeholt werden. In der Schweiz sind die AHV-Ausgleichskassen für die Ausstellung und Entgegennahme der entsprechenden Formulare zuständig. Handelt es sich um eine Ausnahmerevereinbarung von mehr als 24 Monaten, ist wie erwähnt das Bundesamt für Sozialversicherungen zuständig [44].

2.2 Abkommen mit Drittstaaten

2.2.1 Anwendbares Recht. Wie bereits ausgeführt, hat die Schweiz mit verschiedenen weiteren Staaten nebst den EU-/EFTA-Staaten Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen. Es sind dies: Kroatien, Mazedonien, Montenegro, Serbien, Bosnien und Herzegowina, Türkei, Republik San Marino, USA, Kanada/Québec, Chile, Indien, Israel, Philippinen, Australien und Japan [45]. Mit weiteren Staaten werden Verhandlungen geführt bzw. befinden sich entsprechende Abkommen in Ausarbeitung [46].

Gegenstand dieser Abkommen ist meist die *Alters- und Hinterlassenenversicherung* (AHV) sowie die *Invalidenversicherung* (IV), teilweise zusätzlich die *Unfallversicherung* (UV), die *Familienzulagen* (FZ) und die *Krankenversicherung* (KV). Die berufliche Vorsorge wird grundsätzlich nicht geregelt. Teilweise entfalten diese Abkommen im persönlichen Anwendungsbereich weitergehende Geltung, als das Abkommen

der Schweiz mit der EU/EFTA. So sind einzelne Sozialversicherungsabkommen auch auf Drittstaatsangehörige anwendbar, die in einem Vertragsstaat leben [47].

2.2.2 Grundsätze. Die Sozialversicherungsabkommen, welche die Schweiz mit Drittstaaten abgeschlossen hat, sind wie bereits das Abkommen mit der EU/EFTA geprägt vom Grundsatz des *Erwerbsortprinzips*, allerdings kann es hier zu Doppelunterstellungen kommen. Ist ein Erwerbstätiger in beiden Staaten erwerbstätig, untersteht er grundsätzlich den Rechtsvorschriften beider Staaten, beschränkt auf seine Erwerbstätigkeit im jeweiligen Staat.

Ein weiterer Grundsatz betrifft die Entsendung. Die Sozialversicherungsabkommen sehen bei *Entsendungen* grundsätzlich eine Ausnahme vom Erwerbsortprinzip vor und lassen den Arbeitnehmer dem bisherigen Sozialversicherungssystem unterstellt.

Verschiedene Ausnahmen bestehen ferner im Bereich der *selbstständigen Erwerbstätigkeit*. Diese sind jedoch von Abkommen zu Abkommen unterschiedlich und zu weitgehend, als dass hier näher darauf eingegangen werden könnte.

2.3 Drittstaatsangehörige ohne Sozialversicherungsabkommen. Angesichts der überschaubaren Zahl von Sozialversicherungsabkommen, welche in der Regel nicht einmal alle Sozialversicherungszweige abdecken, drängt sich die Frage auf, wie Staatsbürger zu behandeln sind, mit deren Heimatstaaten kein Abkommen besteht.

Bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit eines Drittstaatsangehörigen wird eine Versicherungsunterstellung gemäss AHVG geprüft. Gemäss Art. 1a Abs. 1 lit. a und b AHVG sind grundsätzlich alle Personen, die in der Schweiz wohnen und/oder in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, versichert. Werden diese Voraussetzungen erfüllt, erfolgt eine Unterstellung unter das Schweizer Sozialversicherungssystem.

Einen Spezialfall stellt diesbezüglich der unselbstständig erwerbstätige Arbeitnehmer dar, der in der Schweiz eine Arbeitsleistung erbringt, dessen Arbeitgeber aber in der Schweiz nicht beitragspflichtig ist. Die fehlende Beitragspflicht des Arbeitgebers kann daher rühren, dass er in der Schweiz keine Betriebsstätte hat, es sich um einen ausländischen Staat, eine diplomatische Mission, einen konsularischen Posten oder eine internationale Organisation mit Sitzabkommen handelt [48]. Es handelt sich bei einem solchen Arbeitnehmer sozialversicherungsrechtlich um einen sogenannten ANOBAG – einen Arbeitnehmer ohne beitragspflichtigen Arbeitgeber. Dieser Arbeitnehmer muss sich bei der AHV-Ausgleichskasse seines schweizerischen Wohnorts (bei fehlendem Wohnsitz in der Schweiz bei der AHV-Ausgleichskasse am Arbeitsort bzw. der AHV-Ausgleichskasse des Berufsverbands [49]) anmelden und die geschuldeten AHV-Beiträge vollumfänglich selber bezahlen. Es wird hierbei die Beitragsskala für selbstständig Erwerbstätige angewendet [50]. Eine Pflicht zum Anschluss an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge besteht hingegen nicht [51]. Freiwillig ist ein solcher Anschluss möglich, sofern der BVG-pflichtige Mindestlohn erreicht wird.

Nachteile können sich für Drittstaatsangehörige infolge fehlender Koordinationsregeln insbesondere auch beim Verlassen der Schweiz ergeben, z. B. wenn ein Drittstaatsangehöriger ohne Sozialversicherungsabkommen beim definitiven Verlassen der Schweiz keinen Anspruch mehr auf schweizerische AHV-/IV-Renten hat. Er erhält vielmehr – unter gewissen Voraussetzungen – auf Gesuch hin die AHV-Beiträge

«Eine besondere Gruppe stellen die sogenannten internationalen Wochenaufenthalter dar, welche während der Woche in der Schweiz wohnen und arbeiten und jeweils am Wochenende zu ihrer Familie in ihr Heimatland zurückkehren.»

des Arbeitgebers und -nehmers zinslos zurückerstattet [52]. Ebenso können solche Ausländer beim Wegzug aus der Schweiz eine Barauszahlung der Austrittsleistung der beruflichen Vorsorge verlangen. Entsprechende Gesuche müssen an die Pensionskasse des letzten Arbeitgebers gerichtet werden [53]. Wurde keine Barauszahlung verlangt, können später die Leistungen der beruflichen Vorsorge auch ins Ausland ausbezahlt werden (von einem Freizügigkeitskonto, einer Freizügigkeitspolice oder der Auffangeinrichtung) [54].

3. ANWENDBARES STEUERRECHT UND DESSEN GRUNDSÄTZE

3.1 Allgemeines. Die steuerliche Behandlung eines internationalen Mitarbeiters richtet sich in erster Linie danach, ob er in der Schweiz ansässig, d. h. persönlich zugehörig und demzufolge unbeschränkt steuerpflichtig ist, oder ob er hiezulande lediglich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt (z. B. für sein Erwerbseinkommen) steuerpflichtig ist. Eine besondere Gruppe stellen die sogenannten internationalen Wochenaufenthalter dar, bei denen es sich typischerweise um Arbeitnehmer handelt, welche während der Woche in der Schweiz wohnen und arbeiten und jeweils am Wochenende zu ihrer Familie in ihr Heimatland zurückkehren. Sie sind zu unterscheiden von den Grenzgängern, die sich regelmässig, d. h. grundsätzlich täglich, von ihrem Wohnort ausserhalb der Schweiz an ihren Arbeitsort in der Schweiz begeben [55]. Abgesehen von der Tätigkeit als Verwaltungsrat eines Schweizer Unternehmens setzt jedenfalls jede Besteuerung von Erwerbseinkommen in der Schweiz voraus, dass das Besteuerungsrecht der Schweiz nicht staatsvertraglich beschränkt ist und (kumulativ) ein Besteuerungstatbestand im unilateralen Recht der Schweiz besteht. Die Besteuerung einer gebietsfremden Person, d. h. einer Person, welche steuerlich in der Schweiz nicht ansässig ist, setzt nach unilateralem Recht mithin zwingend voraus, dass die Arbeit physisch in der Schweiz verrichtet wird [56]. Ob man die Besteuerung einer gebietsfremden Person auf Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG oder auf Art. 91 DBG stützen will, ist letzt-

lich egal, enthalten doch beide Tatbestände dieselben Voraussetzungen für eine Besteuerung des massgeblichen Erwerbseinkommens.

Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA sehen für den Grenzgänger grossteils vor, dass er für sein Erwerbseinkommen am Erwerbsort steuerpflichtig ist. Teilweise steht dem Erwerbsort lediglich ein verhältnismässig geringfügiger Anteil (z. B. im Verhältnis mit Deutschland 4,5% des Bruttolohns) zu. Dieser Anteil kann je nach DBA an der Quelle (DBA CH/D) oder auf dem Erstattungsweg (Abkommen zwischen Frankreich und verschiedenen Kantonen [57]) erhoben werden.

Anders als der Grenzgänger ist der sogenannte internationale Wochenaufenthalter in der Schweiz, konkret am Ort seines Wochenaufenthalts, für das gesamte in der Schweiz erzielte Einkommen steuerpflichtig. Je nach DBA wird die Schweizer Einkommenssteuer, welche in Form der Quellensteuer erhoben wird, im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen angerechnet oder freigestellt (z. B. für leitende, im Handelsregister eingetragene Angestellte, gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA CH/D). Unabhängig vom migrationsrechtlichen Status, d. h. gleichgültig, ob der internationale Wochenaufenthalter eine B (Aufenthalts-) oder C (Niederlassungs-)bewilligung besitzt, hat er seine Steuerpflicht in der Schweiz in Form der Quellensteuer zu erfüllen.

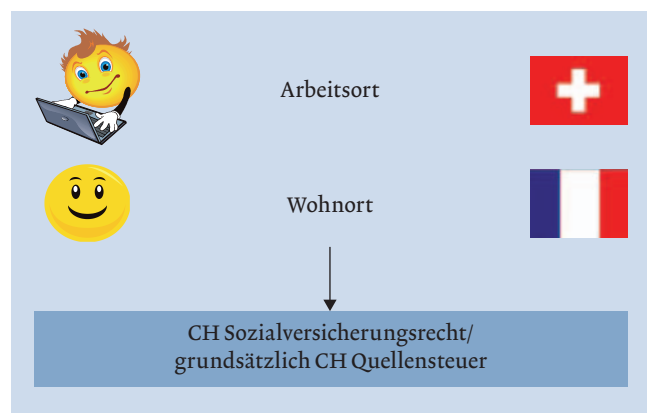
Das Bundesgericht erkannte mit Entscheid vom 26. Januar 2010, dass dem internationalen Wochenaufenthalter unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit der Tarifkorrektur offenstehen müsse, um zusätzliche, im anwendbaren Quellensteuertarif nicht berücksichtigte Abzüge geltend machen zu können, so etwa die Kosten für die wöchentliche Rückkehr an den Familienort, die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts, Alimentenverpflichtungen oder Einkäufe in die berufliche Vorsorge und die Säule 3a. Zur Abgabe einer «normalen» Steuererklärung ist der internationale Wochenaufenthalter, ungeachtet der Höhe seines Salärs, nicht berechtigt [58]. Die Voraussetzungen, unter welchen eine Tarifkorrektur möglich ist, und die Fristen, innert derer eine solche geltend zu machen ist, sind nicht in allen Kantonen gleich. In allzu restriktiver Umsetzung des erwähnten Bundesgerichtsentscheids setzen jedoch einige Kantone voraus, dass das in der Schweiz erzielte Salär mindestens 90% der Gesamteinkünfte der Familie ausmacht. Arbeitet mit anderen Worten der andere, im Ansässigkeitsstaat verbliebene Ehegatte auch nur in einem sehr geringen Pensum, ist bei dieser zurückhaltenden Praxis in einer Vielzahl der Fälle die Tarifkorrektur verwehrt. Ohne an dieser Stelle weiter darauf eingehen zu wollen, sei der Hinweis angebracht, dass es nach der hier vertretenen Auffassung keinen Grund gibt, lediglich bei einem Anteil der in der Schweiz erzielten Einkünfte von mindestens 90% der gesamten Familieneinkünfte die Tarifkorrektur zu gewähren. Zwar bezog sich auch das Bundesgericht im erwähnten Entscheid auf diese Schwelle, welche auf zwei Entscheide des Europäischen Gerichtshofs zur Arbeitnehmerfreizügigkeit [59] zurückgeht, doch hielt ebendieser Gerichtshof in einem neuen Entscheid vom 10. Mai 2012 (Rs. C-39/10) [60] fest, dass diese Grenze nicht absolut zu verstehen sei, sondern auch deutlich darunter liegen könne, wenn die Einkünfte im Wohnsitzstaat so

tief sind, dass dort die entsprechenden Abzüge nicht berücksichtigt werden können. Das Ziel muss vielmehr darin bestehen, den Steuerpflichtigen, egal, ob er der Quellenbesteuerung unterliegt oder nicht, nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Gerade diese wird aber, wenn bspw. Kinderalimente oder die Wochenaufenthalterkosten nicht in Abzug gebracht werden können, mehr als bloss in Frage gestellt.

4. FALLBEISPIELE

Nachfolgend werden verschiedene Fallbeispiele durchgespielt, um die oben beschriebenen Grundsätze zu vertiefen, aber auch, um auf Besonderheiten eingehen zu können.

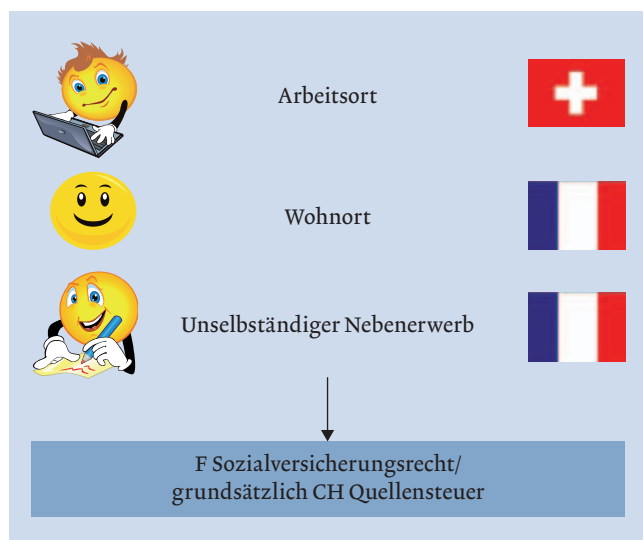
4.1 «Klassischer» Grenzgänger. Ausgangslage: Ein Franzose mit Wohnsitz in Frankreich arbeitet bei einem Arbeitgeber in der Schweiz.



Sozialversicherungsrecht: Es kommt das Sozialversicherungsabkommen CH – EU zur Anwendung. Gemäss Art. 11 Abs. 1 VO 883/2004 (EG) gilt, dass Personen, für die diese Verordnung gilt, nur den Rechtsvorschriften eines Staates unterliegen sollen (Ausschliesslichkeitsprinzip). Dies sind im vorliegenden Fall die Rechtsvorschriften der Schweiz, da die Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird (Erwerbsortsprinzip, Art. 11 Abs. 3 lit. a VO 883/2004 [EG]).

Steuerrecht: Je nach Kanton, in welchem der Arbeitnehmer arbeitet, unterliegt das gesamte in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen der Quellensteuer (Art. 17 Abs. 1 DBA CH-F) oder aber steht das Besteuerungsrecht ausschliesslich Frankreich zu unter Gewährung eines Fiskalausgleichs (4,5% des Bruttolohnes) zugunsten der Schweiz (Grenzgängervereinbarung vom 11. April 1983, Art. 17 Abs. 4 DBA CH-F). Unterliegt der Grenzgänger für sein Erwerbseinkommen der Besteuerung in der Schweiz, so ist im Licht der jüngsten Rechtsprechung zu prüfen, ob im Rahmen der Tarifkorrektur zusätzliche Abzüge (Einzahlungen in die berufliche Vorsorge, Alimente usw.) geltend gemacht werden können.

4.2 Grenzgänger «plus». Ausgangslage: Ein Franzose mit Wohnsitz in Frankreich arbeitet bei einem Arbeitgeber in der Schweiz. Daneben übt er an seinem Wohnort eine Nebenerwerbstätigkeit als angestellter Jugendchorleiter aus.



Sozialversicherungsrecht: Es kommt das Sozialversicherungsabkommen CH – EU zur Anwendung. Gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a, 2. Teilsatz VO 883/2004 (EG) kommt vorliegend das französische Sozialversicherungsrecht zur Anwendung, weil der Franzose bei zwei Unternehmen beschäftigt ist, die ihren Sitz in unterschiedlichen Mitgliedstaaten haben. Die Tatsache, dass es sich bei der Tätigkeit als Jugendchorleiter um ein sehr kleines Pensum handelt, spielt keine Rolle. Lediglich wenn eine Person für einen Arbeitgeber in zwei verschiedenen Staaten arbeitet (z. B. einen Teil im Werk in Frankreich und einen Teil im Werk der Schweiz), muss sie in ihrem Wohnsitzstaat einen wesentlichen Teil der Tätigkeit ausüben, um unter das Sozialversicherungsrecht des Wohnsitz-

der Arbeitnehmer seinen Pflichten nicht nachkommt, soll sich der Schweizer Arbeitgeber an die Schweizer Sozialversicherungsbehörden wenden, welche Kontakt mit den ausländischen Sozialversicherungsbehörden aufnehmen. Die Schweizer Sozialversicherungsbehörde wird die französische Behörde ersuchen, keine Rückabwicklung vorzunehmen. Ausländische Behörden gehen in der Regel darauf ein, solange die Falschunterstellung nur für kurze Zeit erfolgte und noch keine Leistungen ausgerichtet wurden. Falls die französische Behörde einverstanden ist, dass keine Rückabwicklung stattfindet, muss keine Nachzahlung vorgenommen werden, die Richtigstellung erfolgt pro futuro. Geht sie nicht darauf ein, müssen die französischen Abgaben nachentrichtet und die schweizerischen zurückgefordert werden.

Frage 2: Was bedeutet die Unterstellung unter das französische Sozialversicherungsrecht für den Schweizer Arbeitgeber? Der Schweizer Arbeitgeber hat Sozialversicherungsbeiträge nach französischem Recht zu entrichten. Arbeitnehmer und Arbeitgeber können vertraglich vereinbaren, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Bruttolohn ausbezahlt und dieser die entsprechenden französischen Sozialversicherungsbeiträge den französischen Sozialversicherungsbehörden weiterleitet [62]. Dies stellt eine Vereinfachung für den Arbeitgeber dar, vor allem wenn er mit unterschiedlichen ausländischen Sozialversicherungsbehörden abrechnen

«Wie ist vorzugehen, wenn der Schweizer Arbeitgeber nichts vom französischen Nebenerwerb wusste und die Sozialversicherungsbeiträge bislang nach Schweizer Recht abwickelte?»

staates zu fallen (Art. 13 Abs. 1 lit. a, 1. Teilsatz). Wesentlich ist eine Tätigkeit von mindestens 25% [61].

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht stellen sich in diesem Fall verschiedene zusätzliche Fragen.

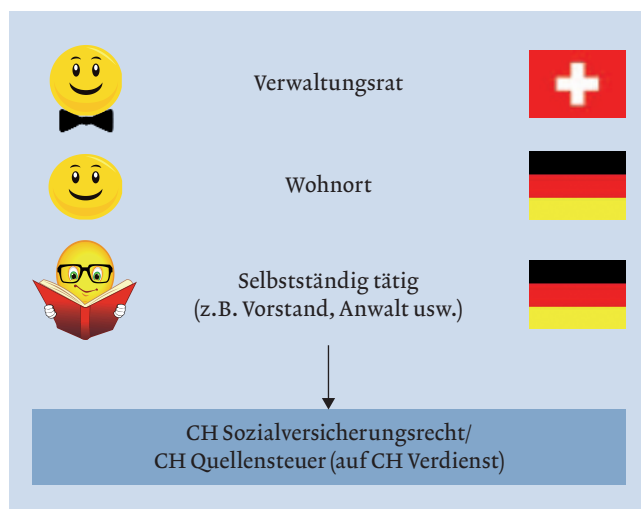
Frage 1: Wie ist vorzugehen, wenn der Schweizer Arbeitgeber nichts vom französischen Nebenerwerb wusste und die Sozialversicherungsbeiträge bislang nach Schweizer Recht abwickelte? Wir empfehlen in einem solchen Fall die entsprechenden Sozialversicherungsträger zu informieren. Der betroffene Arbeitnehmer hat in seinem Wohnsitzstaat (in casu Frankreich) der zuständigen Behörde das ausgefüllte Formular A1 einzureichen. Dieses Formular wird sodann den Schweizer Sozialversicherungsbehörden zugestellt. Sofern

nen muss. Dieses Vorgehen birgt jedoch auch Risiken. Der Arbeitgeber bleibt nämlich weiterhin Schuldner gegenüber der Sozialversicherungsbehörde (vgl. Art. 52 AHVG für die Schweiz). Falls der Arbeitnehmer die Beiträge nicht abliefert, müssen sie vom Arbeitgeber bezahlt werden. Da der Arbeitnehmer den ungekürzten Lohn erhalten hat, besteht das Risiko, dass die Leistung ins Hundert aufgerechnet wird.

Frage 3: Wie können solche für einen Schweizer Arbeitgeber unliebsamen Unterstellungen unter ein ausländisches Sozialversicherungsrecht vermieden werden? Arbeitsrechtlich empfiehlt es sich, dass der Schweizer Arbeitgeber dem Arbeitnehmer periodisch nach einem etwaigen Nebenerwerb (z. B. im Rahmen des Jahresendgesprächs/Mitarbeitergesprächs) fragt. Zugleich sollte bei der Ausgestaltung des Arbeitsvertrags vereinbart werden, dass der Arbeitnehmer keiner Nebenerwerbstätigkeit nachgehen darf. Handelt es sich nicht um ein Teilzeitpensum, wäre der Arbeitgeber zumindest vor Aufnahme einer weiteren Erwerbstätigkeit um sein schriftliches Einverständnis zu ersuchen.

Steuerrecht: Gegenüber dem «klassischen» Grenzgänger ergeben sich keine besonderen Ergänzungen. Angesichts der in einigen Kantonen bestehenden allzu restriktiven Praxis kann das im Ansässigkeitsstaat erzielte Erwerbseinkommen eine Tarifkorrektur erschweren, wenn damit (und unter Berücksichtigung eines allfälligen Erwerbseinkommens des anderen Ehegatten) der in der Schweiz erzielte Nettolohn weniger als 90% der Gesamteinkünfte ausmacht.

4.3 Selbstständig erwerbstätiger Deutscher in einem Schweizer Verwaltungsrat. Ausgangslage: Ein Deutscher mit Wohnsitz in Deutschland ist in Deutschland selbstständig erwerbstätig. Daneben ist er Verwaltungsrat in einer Schweizer Aktiengesellschaft.



Sozialversicherungsrecht: Es kommt das Sozialversicherungsabkommen CH – EU zur Anwendung. Um beurteilen zu können unter welches Sozialversicherungsrecht dieser Deutsche fällt, der in mehreren Mitgliedstaaten eine Tätigkeit ausübt (Art. 13 VO 883/2004 [EG]), ist zuerst die Verwaltungsratsstä-

tigkeit zu qualifizieren. Unterschieden wird zwischen einer selbstständigen und einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit. Da die Verwaltungsratsstätigkeit in der Schweiz erfolgt, ist für die entsprechende Qualifikation Schweizer Recht anwendbar. Gemäss gefestigter Rechtsprechung und Lehre gilt die Verwaltungsratsstätigkeit als unselbstständige Erwerbstätigkeit [63]. Gemäss Art. 13 Abs. 3 VO 883/2004 unterliegt eine Person, die gewöhnlich in verschiedenen Mitgliedstaaten eine unselbstständige Erwerbstätigkeit und eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in welchem die unselbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Im vorliegenden Fall ist somit Schweizer Sozialversicherungsrecht anwendbar. Auf dem gesamten erzielten Einkommen sind Schweizer Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen.

Dieses Ergebnis überrascht viele im Ausland selbstständig erwerbstätige Personen mit einem Schweizer Verwaltungsratsmandat, insbesondere deutsche Staatsbürger. Die Tätigkeit im obersten Organ einer Gesellschaft wird in Deutschland nämlich anders als in der Schweiz als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Es stellen sich in solchen Konstellationen häufig die folgenden Anschlussfragen:

Frage 1: Wird den mit den jeweiligen Tätigkeiten erzielten Einkommen in irgendeiner Art und Weise Rechnung getragen, insbesondere wenn die Verwaltungsratsstätigkeit ohne Entgelt erfolgt? Die erzielten Einkommen aus den verschiedenen Tätigkeiten sind für die Frage der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung irrelevant. Auch wenn für die Tätigkeit in einem Schweizer Verwaltungsrat kein Entgelt bezahlt wird, wird der Deutsche mit seinem gesamten erzielten Einkommen der Schweizer Sozialversicherung unterstellt. Auch die Tatsache, dass die Verwaltungsratsstätigkeit nicht in der Schweiz, sondern vom Ausland aus ausgeübt wird (z. B. Verwaltungsratssitzungen mittels Video- oder Telefonkonferenzen) ändert an dieser Beurteilung nichts [64].

Frage 2: Was fällt alles unter das «gesamte erzielte Einkommen»? Es handelt sich dabei um das nach dem anwendbaren Sozialversicherungsrecht massgebliche Einkommen, d. h. in der Schweiz um das nach AHVG selbstständig und unselbstständig erzielte Einkommen.

In diesem Zusammenhang kann es zu unliebsamen Überraschungen kommen, wie der Rechtsprechung entnommen werden kann. Das Bundesgericht hat sich mit solchen Fällen bereits vermehrt befassen müssen, zuletzt im Urteil vom 27. Mai 2013 [65]. In diesem Urteil ging es um einen Beschwerdeführer mit Wohnsitz in der Schweiz, welcher Kommanditist einer deutschen GmbH & Co. KG, Geschäftsführer einer GmbH in Deutschland sowie auch angestellter Geschäftsführer einer Schweizer Zweigniederlassung ist. Sozialversicherungsrechtlich war unbestritten, dass der Beschwerdeführer dem Schweizer Sozialversicherungsrecht untersteht. Strittig war hingegen, wie die Beiträge, welche dem Beschwerdeführer als Kommanditist zustehen (Kommanditsumme), sozialversicherungsrechtlich zu behandeln sind. Der Beschwerdeführer machte geltend, dass er als Kommanditist nach deutschem Recht keiner Erwerbstätigkeit (weder einer

selbstständigen noch einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit) nachgehe und auf diese Beiträge mithin auch keine Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen sind. Das Bundesgericht ist dieser Rechtsauffassung nicht gefolgt. Es führte aus, dass vorliegend allein nach Schweizer AHVG zu beurteilen ist, wie diese Beiträge zu qualifizieren sind. Gemäss Art. 9 Abs. 1 AHVG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 AHVV gelten die Beiträge eines Kommanditisten als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Es müssen die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge abgeführt werden. Da diese Beiträge nicht fristgerecht bezahlt wurden, fielen zusätzlich noch Verzugszinsen an. Gesamthaft belief sich die Forderung der Ausgleichskasse auf rund CHF 700 000.

Frage 3: Was bedeutet dies für die Schweizer Aktiengesellschaft? Verwaltungsratsmitglieder haben ihre weiteren Erwerbstätigkeiten mitzuteilen. Bei einer Erwerbstätigkeit im Ausland ist jeweils abzuklären, ob es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit handelt. Je nach Konstellation untersteht der jeweilige Verwaltungsrat der Schweizer oder einer ausländischen Sozialversicherungsgesetzgebung. Letzteres ist z. B. dann der Fall, wenn der deutsche Verwaltungsrat in Deutschland eine unselbstständige Tätigkeit ausübt.

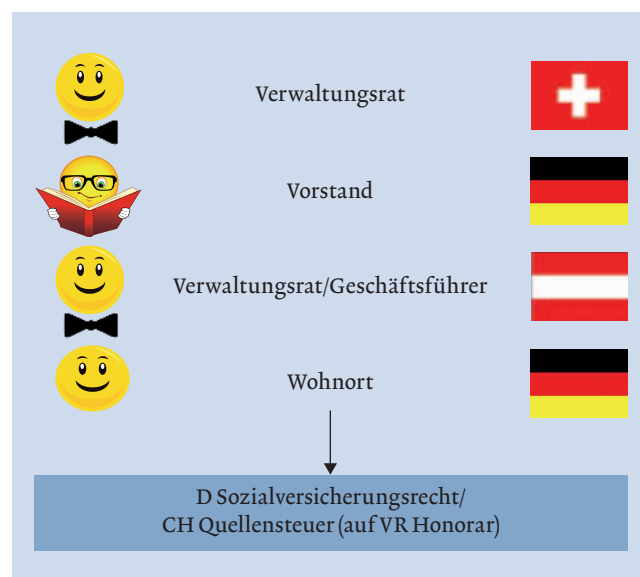
Frage 4: Wie ist vorzugehen, wenn der selbstständig erwerbstätige Deutsche in mehreren Schweizer Gesellschaften ein Verwaltungsratsmandat ausübt und die Gesellschaften ihren Sitz in verschiedenen Kantonen haben? Mit welcher Sozialversicherungsanstalt ist dann abzurechnen? Falls der Verwaltungsrat bereits mit einer Schweizer Ausgleichskasse in Verbindung steht, ist diese Ausgleichskasse weiterhin zuständig. Subsidiär örtlich ist jene Ausgleichskasse zuständig, wo die meiste Zeit aufgewendet oder das höchste Verwaltungsrats honorar bezahlt wird. Sofern nötig sprechen sich die verschiedenen Ausgleichskassen untereinander ab.

Frage 5: Besteht die Möglichkeit einer Ausnahmegewilligung? Gemäss Art. 16 VO 883/2004 sind Ausnahmegewilligungen grundsätzlich möglich. Zuständig für entsprechende Ausnahmegewilligungen ist das Bundesamt für Sozialversicherungen. Bislang hat das Bundesamt für Sozialversicherungen entsprechende Ausnahmen, wenn überhaupt, nur sehr zurückhaltend erteilt. Ob der vorliegend geschilderte Fall die Kriterien aufweist, um überhaupt als Ausnahmefall zu gelten, ist höchst fraglich.

Steuerrecht: Gestützt auf Art. 16 DBA CH/D und Art. 93 Abs. 1 DBG erhebt die Schweiz bzw. der Sitzkanton des Schweizer Unternehmens eine Quellensteuer auf dem Verwaltungsrats honorar. Diese Steuer wird auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

4.4 «Konzernmitarbeiter». Ausgangslage: Ein deutscher Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Deutschland übt verschiedene Tätigkeiten in einem international tätigen Konzern aus. Zum einen ist er hauptberuflich in Deutschland als Vorstand in einer Konzerngesellschaft tätig. Es handelt

sich um eine Position, welche mit einem Schweizer Geschäftsführer oder CEO vergleichbar ist. Daneben ist er Verwaltungsrat in einer Schweizer Konzerngesellschaft sowie Verwaltungsrat und Geschäftsführer einer weiteren Konzerngesellschaft in Österreich.



Sozialversicherungsrecht: Es kommt das Sozialversicherungsabkommen CH – EU zur Anwendung. Um beurteilen zu können, unter welches Sozialversicherungsrecht dieser Deutsche fällt, der in mehreren Mitgliedstaaten eine Tätigkeit ausübt (Art. 13 VO 883/2004 [EG]), sind zuerst seine einzelnen Tätigkeiten zu qualifizieren.

→ Die Tätigkeit als *Vorstand in Deutschland* wird nach deutschem Recht als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert [66]. → Die Tätigkeit als *Verwaltungsrat in der Schweiz* stellt eine unselbstständige Erwerbstätigkeit dar [67]. → Die Tätigkeit als *Geschäftsführer und Aufsichtsrat in Österreich* stellt ebenfalls in der Regel eine unselbstständige Erwerbstätigkeit dar [68].

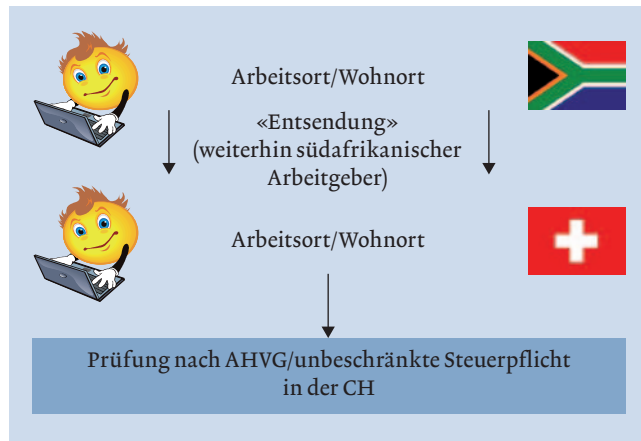
Gemäss Art. 13 Abs. 3, 2. Teilsatz i. V. m. Art. 13 Abs. 1 lit. a, 2. Teilsatz VO 883/2004 unterliegt eine Person, die gewöhnlich in verschiedenen Mitgliedstaaten eine unselbstständige Erwerbstätigkeit und eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften ihres Wohnsitzstaates, wenn sie die unselbstständige Erwerbstätigkeit bei mehreren Unternehmen ausübt und diese ihren Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten haben. Im vorliegenden Fall ist somit für das gesamte Einkommen deutsches Sozialversicherungsrecht anwendbar.

Dieses Beispiel illustriert, dass das anwendbare Sozialversicherungsrecht bei international tätigen Mitarbeitern schnell eine Änderung erfahren kann (z. B. bei einem Wegfall der Tätigkeit in Österreich). Es empfiehlt sich, den sozialversicherungsrechtlichen Status dieser Mitarbeiter in regelmässigen Abständen zu überprüfen.

Steuerrecht: Gestützt auf Art. 16 DBA CH/D und Art. 93 Abs. 1 DBG erhebt die Schweiz bzw. der Sitzkanton des Schweizer

Unternehmens eine Quellensteuer auf dem Verwaltungsratshonorar. Diese Steuer wird auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

4.5 In die Schweiz entsandter Südafrikaner. Ausgangslage: Ein südafrikanischer Spezialist mit Wohnsitz in Südafrika arbeitet in Südafrika für einen südafrikanischen Arbeitgeber. Er soll für ein bestimmtes Projekt zwei Jahre an einen Schweizer Einsatzbetrieb gesandt werden. Er nimmt während dieser Zeit Wohnsitz in der Schweiz.



Vorbemerkungen: Bevor die sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Fragen zu klären sind, ist eine entsprechende Arbeitsbewilligung einzuholen. Es handelt sich um eine Entsendung, bei welcher der südafrikanische Arbeitgeber weiterhin zu Lohnzahlungen an den Arbeitnehmer verpflichtet ist und dieser weiterhin seinem Weisungsrecht untersteht [69]. Erst nach Vorliegen dieser Bewilligung ist der Südafrikaner berechtigt in die Schweiz einzureisen und hier Arbeit zu verrichten.

Sozialversicherungsrecht: Es besteht kein Sozialversicherungsabkommen zwischen der Schweiz und Südafrika. Folglich wird eine Versicherungsunterstellung in der Schweiz gemäss AHVG geprüft. Gemäss Art. 1a Abs. 1 lit. a und b AHVG ist der Südafrikaner aufgrund seines Schweizer Wohnsitzes und seiner in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit dem Schweizer Sozialversicherungssystem unterstellt. Da der südafrikanische Arbeitgeber in der Schweiz nicht beitragspflichtig ist, gilt der Südafrikaner als ANOBAG [70] und muss sich in der Schweiz selber bei der AHV-Ausgleichskasse an seinem Wohnort anmelden und die geschuldeten AHV-Beiträge vollumfänglich selber bezahlen. Ob der Südafrikaner in Südafrika von den dortigen Sozialversicherungsabgaben befreit ist, richtet sich nach südafrikanischem Recht. Sofern der Einbezug in die schweizerische Versicherung eine nicht zumutbare Doppelbelastung bedeuten würde, kann ein Gesuch um Befreiung bei der zuständigen Ausgleichskasse gestellt werden [71].

Dem Schweizer Einsatzbetrieb empfehlen wir Folgendes sicherzustellen:

→ **Aufbewahrung der Arbeitsbewilligung:** Die Aufbewahrung der Arbeitsbewilligung empfiehlt sich nicht nur aus ausländischer

rechtlichen Überlegungen [72]. Die entsprechenden Dokumente werden auch im Rahmen einer AHV-Überprüfung benötigt und dienen als Nachweis, dass der Einsatzbetrieb nicht Arbeitgeber des Südafrikaners ist und mithin auch keine Sozialversicherungsbeiträge abliefern muss. → **Unfallversicherung:** Gemäss Art. 2 Abs. 2 UVG [73] sind Arbeitnehmer, die von einem Arbeitgeber im Ausland für beschränkte Zeit in die Schweiz entsandt werden, nicht versichert. Präzisierung wird in Art. 6 Abs. 2 UVV [74] ausgeführt, dass in die Schweiz entsandte Arbeitnehmer für das erste Jahr nicht versichert sind. Diese Frist kann, falls der Versicherungsschutz anderweitig gewährleistet ist, auf Gesuch hin von der Suva oder der Ersatzkasse bis auf insgesamt sechs Jahre verlängert werden. Wir empfehlen abzuklären, ob der entsandte Arbeitnehmer von seinem ausländischen Arbeitgeber ausreichend unfallversichert ist und ansonsten auf einem für Schweizer Arbeitnehmer üblichen Versicherungsschutz zu bestehen. → **Krankenkasse:** Häufig ist Ausländern nicht bekannt, dass sie sich in der Schweiz selber um einen Versicherungsschutz für Krankheit kümmern müssen. Wir empfehlen, dass der Schweizer Einsatzbetrieb auf diese Pflicht nochmals ausdrücklich hinweist. Bei einem gleichwertigen ausländischen Versicherungsschutz, welcher explizit Behandlungen in der Schweiz einschliesst, besteht die Möglichkeit, ein Gesuch um Befreiung zu stellen [75].

Steuerrecht: Der Arbeitnehmer wird in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Er unterliegt der Quellensteuer (Art. 83 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG), unter Vorbehalt der nachträglich ordentlichen Veranlagung, falls das Bruttoeinkommen CHF 120 000 im Kalenderjahr übersteigt (Art. 90 DBG i. V. m. Art. 4 Abs. 1 der Quellensteuerverordnung [76]).

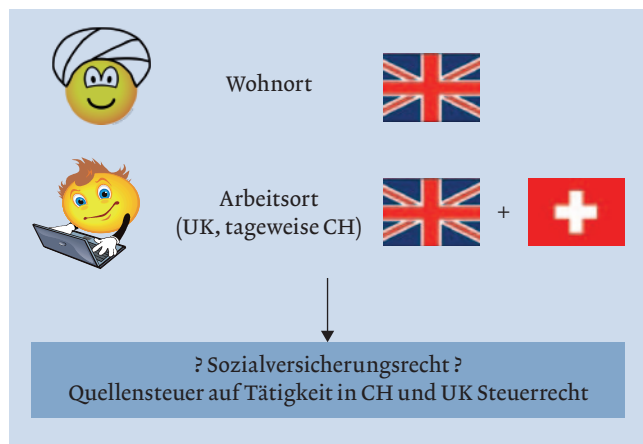
Die Pflicht zur Einbehaltung und Ablieferung der Quellensteuer trifft den Schuldner der steuerbaren Leistung, d. h. des Arbeitslohnes (Art. 88 Abs. 1 DBG). Obschon der Entsandte sein Salär weiterhin von seinem ausländischen Arbeit-

«Hält sich der Arbeitnehmer während nicht mehr als 183 Tagen in der Schweiz auf und erhält er sein Salär von seinem englischen Arbeitgeber, so gelangt vorliegend die sogenannte Monteurklausel zur Anwendung.»

geber erhält, gilt nach Praxis der meisten Kantone der sogenannte Einsatzbetrieb, also das Schweizer Unternehmen, in welches der Arbeitnehmer entsendet wurde, in vielen Fällen als sogenannt faktischer Arbeitgeber. Demgemäss treffen ihn die Pflichten gemäss Art. 88 DBG [77]. Ist der Einsatzbetrieb zur Ablieferung der Quellensteuer verpflichtet, so empfiehlt es sich, dass dieser auch über die Sozialversicherungsbeiträge abrechnet und in der Folge die Quellensteuern

und die Sozialversicherungsbeiträge dem Entsendebetrieb in Rechnung stellt.

4.6 Grenzüberschreitend tätiger pakistanischer Computerspezialist mit Schweizer Arbeitgeber. Ausgangslage: Ein Pakistani mit Wohnsitz in England ist für einen englischen Arbeitgeber tätig. Er arbeitet für diesen hauptsächlich in England, wird aber tageweise in die Schweiz gesandt.



Vorbemerkungen: Bevor die sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Fragen geklärt werden, stellt sich die Frage nach einer Arbeitsbewilligung. Es kommt vorliegend das Meldeverfahren zur Anwendung. Dieses erlaubt es den EU/EFTA-Mitgliedstaaten sowie Arbeitnehmern, die von Unternehmen oder Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU/EFTA in die Schweiz entsandt werden, während eines Aufenthaltes von höchstens 3 Monaten oder 90 Tagen pro Kalenderjahr ohne Bewilligung in der Schweiz Dienstleistungen zu erbringen. Es besteht jedoch eine Meldepflicht. Diese Meldung kann online vorgenommen werden [78].

Bei einer Entsendung von Arbeitnehmern gelten die 90 Tage pro entsendende Firma und pro Entsandten. Für das «Guthaben» der Firma ist es unerheblich, wie viele Mitarbeiter an einem bestimmten Tag entsandt werden, es zählen jeweils die Daten, an denen die Mitarbeiter in die Schweiz entsandt werden [79].

Handelt es sich bei den Dienstleistungserbringern um Drittstaatsangehörige wie den obigen Pakistani, müssen zusätzlich folgende Voraussetzungen erfüllt sein: Drittstaatsangehörige müssen vor der Entsendung bereits dauerhaft auf dem regulären Arbeitsmarkt eines Mitgliedstaates der EU/EFTA zugelassen gewesen sein. Davon wird in der Regel ausgegangen, wenn sie sich während 12 Monaten dort aufgehalten haben.

Sozialversicherungsrecht: Es besteht kein Sozialversicherungsabkommen zwischen der Schweiz und Pakistan. Das Sozialversicherungsabkommen CH – EU kommt nicht zur Anwendung, da dieses an die Staatsangehörigkeit und nicht an den Wohnsitz anknüpft [80]. Folglich müsste der Pakistani in Anwendung von Art. 1 a Abs. 1 lit. a und b AHVG für die in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit dem Schweizer So-

zialversicherungssystem unterstellt werden. Da der englische Arbeitgeber in der Schweiz nicht beitragspflichtig ist, gilt der Pakistani als ANOBAG [81] und müsste sich in der Schweiz selber bei der AHV-Ausgleichskasse anmelden und

«Sind die Voraussetzungen der Monteurklausel nicht erfüllt, so unterliegt der Arbeitnehmer für das Salär, welches auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit entfällt, der Quellenbesteuerung in der Schweiz.»

die geschuldeten AHV-Beiträge vollumfänglich selber bezahlen. Dieses Vorgehen ist kompliziert und führt zu einem Lohnsplitting. Es empfiehlt sich in diesem Fall bei der Ausgleichskasse ein Gesuch um Befreiung von der Versicherungsunterstellung einzureichen.

Steuerrecht: Hält sich der Arbeitnehmer während nicht mehr als 183 Tagen in der Schweiz auf und erhält er sein Salär (ausschliesslich) von seinem englischen Arbeitgeber, so gelangt dieso genannte Monteurklausel zur Anwendung: der Schweiz kommt diesfalls kein Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 2 DBA CH/UK). Sind die Voraussetzungen der Monteurklausel nicht erfüllt, bspw. weil der Arbeitnehmer zumindest einen Teil seines Salärs auch von seiner Schweizer Arbeitgeberin erhält, so unterliegt er für das Salär, welches auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit entfällt, der Quellenbesteuerung in der Schweiz.

Hält sich der Arbeitnehmer insgesamt während mehr als 30 Tagen in der Schweiz auf, so besteht das Risiko, dass er aufgrund des unilateralen Rechts (Art. 3 Abs. 1 lit. a DBG) in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig wird. Nach Massgabe des DBA CH/UK kommt indessen das Recht zur unbeschränkten Besteuerung dennoch dem Vereinigten Königreich zu, d. h. gilt der Arbeitnehmer dort als ansässig, wenn sich dort der eigentliche Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA CH/UK). Der Schweiz verbleibt diesfalls wiederum bloss das beschränkte Besteuerungsrecht für das in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen.

5. FAZIT

Die Anzahl der international tätigen Mitarbeiter nimmt beständig zu und die grenzüberschreitende Tätigkeit stellt Arbeitnehmer, Arbeitgeber, selbstständig Erwerbstätige sowie Dienstleistungserbringer und Einsatzbetriebe vor eine Vielzahl neuer und teilweise komplexer Herausforderungen. Durch entsprechende Sensibilisierung und gewisse Vorkehrungen lassen sich Stolpersteine und unliebsame Überraschungen aber vermeiden und in den Bereichen Ausländerrecht/Arbeitsbewilligungen, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht die gewünschte Planbarkeit und Rechtssicherheit erreichen. ■

Anmerkungen: 1) Es wird vorliegend der besseren Lesbarkeit halber die männliche Form verwendet. Die weibliche Form ist jeweils miteingeschlossen. 2) Bundesamt für Statistik, Medienmitteilung vom 4.3.2013; vgl. auch http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/03/01/new/nip_detail.html?gnpID=2013-263. 3) Bundesamt für Migration, Ausländerstatistik per Ende Dezember 2012; vgl. auch <http://www.bfm.admin.ch/content/bfm/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/2013/2013-02-08.html>. 4) Bundesamt für Statistik; vgl. auch http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/key/schweizer_im_ausland.html. 5) Es wird bewusst keine Harmonisierung der verschiedenen Systeme verfolgt. Jeder Staat soll weiterhin selber darüber bestimmen, wie sein Sozialversicherungssystem ausgestaltet ist, welche Beitragszahlungen zu leisten sind, in welcher Höhe, gestützt auf welche Grundlage und welche Leistungen ausgerichtet werden. Vgl. auch Art. 42 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft; BGE 134 V 428, E. 3.1. 6) FZA Anhang II, SR o.142.112.681; Verordnung EG Nr. 883/2004 (nachfolgend VO 883/2004 [EG]); Verordnung EWG Nr. 1408/71 (nachfolgend VO 1408/71 [EWG]). 7) Eine Liste der gültigen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich auf: <http://www.sif.admin.ch/themen/00502/00740/?lang=de>. 8) AHVG, SR 831.10. 9) FZA, SR o.142.112.681. 10) Art. 2 FZA. 11) SR o.831.109.268.1. 12) SR o.831.109.268.11. 13) SR o.831.109.268.1. 14) SR o.831.109.268.11. 15) Wir weisen darauf hin, dass innerhalb der EU per 1. Juni 2012 die Verordnung (EG) 465/2012 in Kraft getreten ist. Diese Verordnung wurde von der Schweiz noch nicht übernommen und im vorliegenden Aufsatz auch nicht berücksichtigt. Es ergeben sich u.a. Änderungen, was die Anwendung des Begriffs «wesentlich» betrifft. 16) Art. 21 EFTA-Übereinkommen und Anlage 2 zu Anhang K. 17) Art. 2 Abs. 1 VO 883/2004 (EG) bzw. Art. 2 Abs. 1 VO 1408/71 (EWG); vgl. auch WVP, Rz. 2009, 2016; Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 3 f.; <http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/view/3990/lang%3Adeu/category%3A130>. 18) Art. 11 Abs. 1 VO 883/2004 (EG); Art. 13 Abs. 1 VO 1408/71 (EWG); vgl. auch BGE 9C_82/2012, E. 2.3 und E. 4.3, BGE 138 V 533, E. 3.1 und E. 4.2 mit weiteren Hinweisen; Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4. 19) Art. 3 Abs. 1 VO 883/2004 (EG) bzw. Art. 4 Abs. 1 VO 1408/71 (EWG); vgl. auch das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 3. 20) Lehmann Christoph/Villiger Peter, Im Durcheinandertal der Sozialversicherungsunterstellung, S. 7; vgl. auch das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 3. 21) Art. 13 Abs. 3 VO 883/2004 (EG) bzw. Art. 14 c VO 1408/71 (EWG). 22) Für die Schweiz: Wegleitung über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP), Rz. 2013; vgl. auch <http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/view/1635/lang:deu/category:22>. 23) Vgl. nachfolgende Fallbeispiele 3 und 4. 24) Art. 11 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 lit. a VO 883/2004 (EG) bzw. Art. 13 VO 1408/71 (EWG). 25) Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004 (EG); Medienmitteilung des Eidgenössischen Departements des Innern an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen Nr. 301 vom 15. 2. 2012; vgl. auch http://www.bsv.admin.ch/soziale_sicherheit/02788/02848/index.html?lang=de. 26) Art. 13 Abs. 1 lit. b VO 883/2004 (EG). 27) Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004 (EG). 28) Art. 13 Abs. 2 lit. a VO 883/2004 (EG). 29) Art. 13 Abs. 2 lit. b VO 883/2004 (EG). 30) Art. 13 Abs. 3 VO 883/2004 (EG). 31) Art. 1 des Bundesgesetz über die flankierenden Massnahmen bei entsandten Arbeitnehmerinnen

und Arbeitnehmern und über die Kontrolle der in Normalarbeitsverträgen vorgesehenen Mindestlöhne (Entsendegesetz, EntsG; SR 823.20); In Bezug auf die Lohnzahlungspflichten ist zu beachten, dass die Auszahlung des Lohnes an den Einsatzbetrieb delegiert werden kann. Dies kann sinnvoll sein, wenn beispielsweise Quellensteuern abgeführt werden müssen oder ähnliches; vgl. auch das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4 f. 32) Art. 12 Abs. 2 VO 883/2004 (EU) bzw. Art. 14 a Abs. 1 VO 1408/71 (EWG); vgl. auch das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4. 33) Vgl. dazu das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 6; Nef Christoph/Ritz Aurel, Berufliche Mobilität und sozialversicherungsrechtliche Unterstellungsfragen, Teil 1, Steuerrevue, Nr. 9/2011, S. 666; vgl. auch <http://www.bsv.admin.ch/themen/internationales/02765>. 37) Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4. 38) In BGE 134 V 428 hat das Bundesgericht eine Unterstellung eines österreichischen Staatsbürgers unter das Schweizer Sozialversicherungsrecht verneint, weil dieser lediglich zwei Tage einen Einführungskurs in der Schweiz besuchte und anschliessend in Schweden einer Försterstätigkeit nachging. Bei dieser verletzte er sich schwer. Die Suva machte erfolgreich geltend, dass dieser für einen Auslandeinsatz rekrutierte Arbeitnehmer nicht als Entsandter im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. a VO 1481/71 (EWG) gilt und folglich unter das Sozialversicherungsrecht des Beschäftigungslands (Schweden) und nicht der Schweiz fällt; vgl. auch das Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 5. 39) Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4. 40) Es handelt sich beim Formular A1 um das bisher unter der Nummer E 101 bekannte Formular. 41) Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 5. 42) Die entsprechenden Formulare können auf der Homepage des Bundesamtes für Sozialversicherung heruntergeladen werden. <http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/index/category:117/lang:deu>. 43) BGE 138 V 428, E. 4 mit weiteren Hinweisen. 44) Entsendungsmerkblatt CH – EU (Soziale Sicherheit für Entsandte/Schweiz – EU), Ausgabe April 2012, S. 4. 45) Kein Sozialversicherungsabkommen besteht mit dem Kosovo gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2013 (BGE 9C_662/2012). 46) Es handelt sich dabei um folgende Staaten: Argentinien, China und Uruguay (Stand 1.1.2013; www.bsv.admin.ch/themen/internationales). 47) Es kann hier beispielhaft auf das Sozialversicherungsabkommen zwischen der Schweiz und Australien verwiesen werden (SR o.831.109.158.1). Gemäss Art. 3 lit. b des Abkommens gilt das Abkommen «in Bezug auf Australien für jede Person, die Einwohnerin oder Einwohner Australiens ist oder war oder die unabhängig von diesem Abkommen den australischen Rechtsvorschriften unterstehen würde». In Bezug auf die Schweiz gilt es hingegen grundsätzlich nur für Staatsangehörige, Flüchtlinge und Staatenlose. 48) Vgl. Art. 12 Abs. 2 und 3 AHVG; Art. 33 AHVV. 49) Vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 AHVG; Art. 117 Abs. 2 AHVV. 50) Vgl. Urteil des Sozialversicherungsgerichts Zürich vom 20. Dezember 2011 (AL.2011.00089), E. 5.2.1. 51) Vgl. Art. 1j

Abs. 1 lit. a BVV 2. 52) Siehe dazu: Bundesamt für Migration BFM, Sozialversicherungen: Aufenthalt in der Schweiz und Ausreise, Informationen für ausländische Staatsangehörige, S. 14. 53) Informationsstelle AHV/IV, Merkblatt für Arbeitnehmende im Ausland und ihre Angehörigen, Januar 2011, S. 15. 54) Informationsstelle AHV/IV, Merkblatt für Angehörige von Staaten, mit welchen die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen geschlossen hat, Januar 2011, S. 11. 55) Eine Definition des Grenzgängers findet sich bspw. im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland (Art. 15 a Abs. 2 DBA CH/D). 56) Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG; vgl. Stefan Oesterheld, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, Steuer Revue 2010, S. 90 ff., welcher ausführlich die frühere sowie die heutige Rechtsprechung zusammenfasst. 57) Z. B. BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS; vgl. die Übersicht in der Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010 und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010. 58) Laut Bundesgericht bzw. Schweizerischer Steuerkonferenz (siehe Anm. 56) soll nun aber auch wieder eine nachträglich ordentliche Veranlagung denkbar sein. Zahlreiche von den Autoren angefragte Kantone sehen diese Möglichkeit für internationale Wochenaufenthalter jedoch nicht vor. 59) EuGH Rs. C-279/93 (Schumacker), 14. Februar 1995 bzw. EuGH Rs. C-391/97 (Gschwind), 14. September 1999. 60) Wiedergegeben und kommentiert von Stefan Oesterheld in: EuGH Report 3/12, Steuer Revue 2012, S. 608. 61) Medienmitteilung des Eidgenössischen Departements des Innern an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen Nr. 301 vom 15. 2. 2012, <http://www.koordination.ch/de/online-handbuch/elg/mitteilungen/>; vgl. auch http://www.bsv.admin.ch/soziale_sicherheit/02788/02848/index.html?lang=de. 62) <http://www.bsv.admin.ch/themen/ahv>. 63) Vgl. für viele: WVP, Rz. 2081, 3085. 64) Vgl. auch WVP, Rz. 2081, 3085. 65) BGE 9C_62/2013. 66) Gemäss Auskunft eines deutschen Korrespondenzanwalts; vgl. für viele auch: <http://www.frankfurt-main.ihk.de/existenzgruendung/rechtsfragen/ident/ag/index.html>. 67) Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Bern, Art. 17 N 18 DBG; BGE 121 I 259; vgl. obiges Beispiel Nr. 3. 68) Gemäss Auskunft eines österreichischen Korrespondenzanwalts. 69) Zum Begriff der Entsendung vgl. oben. 70) Zum Begriff des ANOBAG vgl. oben. 71) Merkblatt «Soziale Sicherheit für Entsandte – Nichtvertragsstaaten», Januar 2012, S. 4. 72) Vgl. für viele Art. 91 Bundesgesetz über die Ausländerinnen und Ausländer (Ausländergesetz [AuG]) mit der Verpflichtung sich als Dienstleistungsempfänger vor dem Stellenantritt des Ausländers über dessen Berechtigung zur Erwerbstätigkeit in der Schweiz zu vergewissern; Art. 117 AuG mit der Androhung von Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren, wenn eine Dienstleistung in Anspruch genommen wird, ohne dass die entsprechende Bewilligung vorliegt. 73) Bundesgesetz über die Unfallversicherung (SR 832.20; UVG). 74) Verordnung über die Unfallversicherung (SR 832.20; UVV). 75) Merkblatt «Soziale Sicherheit für Entsandte – Nichtvertragsstaaten», Januar 2012, S. 4. 76) Verordnung des EFD über die Einkommensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993. 77) Vgl. z. B. Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft des kantonalen Steueramts Zürich mit Beispielen. 78) Weitere Informationen unter: <https://meweb.admin.ch/meldeverfahren/login.do?lang=de>. 79) <http://www.entsendung.admin.ch/cms/content/info/faq>. 80) Art. 2 Abs. 1 VO 883/2004 (EG) bzw. Art. 2 Abs. 1 VO 1408/71 (EWG). 81) Zum Begriff des ANOBAG siehe oben.