

INTERNATIONALE MITARBEITENDE: STEUERN UND SOZIALVERSICHERUNG

Eine Einordnung aus Arbeitgeberperspektive

Im nachfolgenden Beitrag werden typische Konstellationen im Zusammenhang mit internationalen Mitarbeitenden hinsichtlich Steuerfolgen und anwendbaren Sozialversicherungsrechts beleuchtet. Die Beurteilung erfolgt dabei in erster Linie aus Optik des Arbeitgebers und fokussiert auf grenzüberschreitende Verhältnisse zwischen der Schweiz und Deutschland bzw. EU/EFTA.

1. EINLEITUNG

Seit dem in dieser Zeitschrift erschienenen Beitrag zur grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit, an welchem der Autor vor rund zehn Jahren mitgewirkt hatte [1], sind wir alle nicht nur zehn Jahre älter geworden, sondern haben sich die Themenschwerpunkte, nicht zuletzt im Zuge der Coronapandemie, auch etwas anders akzentuiert. Nebst den klassischen Konstellationen im Zusammenhang mit internationalen Mitarbeitenden – bspw. mit Bezug auf internationale Wochenaufenthaltende, Entsendungen oder die Wahrnehmung von Verwaltungsratsmandaten bei schweizerischen Gesellschaften durch Personen mit Wohnsitz im Ausland – stellen sich heute vermehrt Fragen nach den steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Aspekten im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten, Fragen nach Betriebsstättenrisiken im Licht gesteigerter Mobilität von Mitarbeitenden oder der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von Investitionen in (aus Sicht der Schweiz) fremde Gesellschaftsstrukturen bzw. Beteiligungen daran. Nicht zuletzt fanden auch verschiedene Anpassungen von Gesetzen und Staatsverträgen statt.

Der vorliegende Beitrag versucht, einen Überblick über einige praktische steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen des Einsatzes internationaler Mitarbeitender zu geben, sowohl Inbound (Mitarbeitende mit Wohnsitz im Ausland arbeiten in der Schweiz) als auch Outbound (Mitarbeitende mit Wohnsitz im Inland oder im Ausland arbeiten im Ausland), vornehmlich aus dem Blickwinkel eines

in der Schweiz ansässigen Unternehmens. Aus Platzgründen nicht näher behandelt werden die sich jeweils ergebenden verfahrensrechtlichen Abläufe (z. B. Registrierung bei Sozialversicherungsbehörden, Quellensteuer und Veranlagungsverfahren) und die arbeits- und aufenthaltsrechtlichen Aspekte [2]. Diese sind aber genauso wichtig und sollten bei internationalen Sachverhalten stets mit derselben Sorgfalt berücksichtigt werden.

Im Folgenden sollen verschiedene Szenarien internationaler Mitarbeitender beleuchtet werden. Als Ausgangslage hierfür dient der folgende Sachverhalt:

Jürgen B., verheiratet und Vater zweier minderjähriger Kinder, deutscher Staatsbürger und wohnhaft in Frankfurt, arbeitet als Head Sales für ein Softwareunternehmen (IT Development AG mit Sitz in Zürich). Sein Arbeitsplatz befindet sich in Zürich. Jürgen B. arbeitet von Montag bis Donnerstag in Zürich, wo er eine kleine Wohnung gemietet hat, und am Freitag in seinem Homeoffice in Frankfurt. Neben seiner Tätigkeit für IT Development AG ist Jürgen B. an der B. Familien GmbH & Co. KG beteiligt, einer Familiengesellschaft in Deutschland, welche verschiedene Immobilien der Familie B., bestehend aus Jürgen B. und seinen drei Geschwistern, verwaltet. Jürgen B. übt in der Familiengesellschaft keine operativen Funktionen aus.

2. ERWERBSTÄTIGKEIT IM WOHNSTAZSTAAT UND IM SITZSTAAT DES ARBEITGEBERS

2.1 Steuerfolgen aus Schweizer Sicht. Da Jürgen B. sich lediglich während der Woche (von Montag bis Donnerstag) zu Erwerbszwecken in der Schweiz aufhält und regelmäßig zu seiner Familie zurückkehrt, gilt er als internationaler Wochenaufenthalter, verfügt mithin weder über einen Wohnsitz noch über einen qualifizierten Aufenthalt in der Schweiz. Dementsprechend steht der Schweiz bereits nach unilateralem Recht gestützt auf Art. 91 Abs. 1 DBG lediglich, aber immerhin, das Besteuerungsrecht am Erwerbseinkommen zu, allerdings nur, soweit es auf die tatsächlich in der Schweiz ausgeübten Arbeitstage entfällt. Da Jürgen B. nur an vier von fünf Wochenarbeitsdagen in der Schweiz arbei-



CHRISTOPH NIEDERER,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER ANWALTSKANZLEI
VISCHER

tet, steht der Schweiz somit das Besteuerungsrecht an 80% des Lohns von Jürgen B. zu [3]. In Deutschland ist dieses Einkommen nach Massgabe des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland (DBA CH–DE) freizustellen [4]. Im Verhältnis zu Frankreich stünde der Schweiz bis zu einer Homeoffice-Tätigkeit von 40% das Besteuerungsrecht gemäss jüngster Verständigungsvereinbarung am gesamten Salär zu.

Am Vermögen von Jürgen B. oder an seinen Einkünften aus der Familiengesellschaft hat die Schweiz mangels persönlicher Zugehörigkeit, d. h. mangels unbeschränkter Steuerpflicht, kein Besteuerungsrecht.

Im Zusammenhang mit leitenden, im Handelsregister eingetragenen Mitarbeitenden besteht hierbei ein weitverbreiteter Irrtum: Zwar weist das DBA CH–DE [5] das Besteuerungsrecht am Salär leitender Mitarbeitender vollständig der Schweiz zu, unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wird, doch enthält derselbe Artikel einen Besteuerungsvorbehalt, wonach das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats wieder auflebt, wenn der andere Staat dieses Einkommen nicht besteuert. In Anbetracht dessen, dass das unilaterale Recht der Schweiz wie gesehen lediglich die Besteuerung der tatsächlich in der Schweiz ausgeübten Arbeitstage zulässt, ist es weder ausreichend noch erforderlich, Jürgen B. im Handelsregister einzutragen, damit sein gesamtes Erwerbseinkommen in der Schweiz und nicht in Deutschland besteuert wird. In beiden Fällen verbleibt das Besteuerungsrecht an dem auf die nicht in der Schweiz verbrachten Arbeitstage entfallenden Einkommen seinem Wohnsitzstaat Deutschland.

2.2 Sozialversicherungsrecht. Massgebend für den vorliegenden internationalen Sachverhalt sind gestützt auf das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und die Durchführungs-

verordnung (EG) Nr. 987/2009, welche nicht nur zwischen den EU-Staaten gelten, sondern auch für die Schweiz und die übrigen EFTA-Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) [6]. Im Anwendungsbereich der einschlägigen Verordnungen gilt zum einem das Erwerbortsprinzip [7] und zum anderen das Ausschliesslichkeitsprinzip [8]. Mitarbeitende, welche unter das Abkommen fallen (neben dem Wohnsitz und dem Arbeitsort in einem Vertragsstaat muss der oder die Mitarbeitende die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EFTA-Staats besitzen [9]), unterliegen demgemäss ausschliesslich dem Sozialversicherungsstatut in einem der Vertragsstaaten, wobei sich die Beitragspflicht grundsätzlich nach dem Erwerborts bestimmt.

Übt eine Person in zwei oder mehr Vertragsstaaten eine Erwerbstätigkeit aus, sehen die entsprechenden Koordinationsnormen die Zuständigkeit des Wohnsitzstaats vor, vorausgesetzt, die Person übt dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit aus [10]. Als «wesentlich» gilt dabei eine Tätigkeit von mindestens 25% [11], wobei eine Gesamtwürdigung unter Einbezug von Arbeitszeit und Entlohnung vorgenommen wird. Fehlt es an einer wesentlichen Tätigkeit im Wohnsitzstaat, ist die betreffende Person aber bei zwei oder mehreren Arbeitgebern angestellt, von denen mindestens zwei ihren Sitz in verschiedenen Vertragsstaaten ausserhalb des Wohnsitzstaats haben, untersteht sie gleichwohl dem Sozialversicherungsrecht und damit der Zuständigkeit des Wohnsitzstaats [12]. In allen anderen Fällen untersteht der oder die Mitarbeitende dem Sozialversicherungsrecht des Staats, in dem sich der Sitz des oder der Arbeitgeber befinden. Dies gilt mithin auch dann, wenn die Person einen Arbeitgeber mit Sitz in ihrem Wohnsitzstaat und einen Arbeitgeber mit Sitz ausserhalb des Wohnsitzstaats hat, vorausgesetzt, sie übt wie erwähnt im Wohnsitzstaat keine wesentliche Tätigkeit aus. Massgebend für die Zuordnungsnormen sind lediglich Ar-

beitsverhältnisse, welche nicht marginal [13] sind, wobei ein Arbeitspensum und/oder eine Entlohnung von weniger als 5% als marginal gelten.

Ein weiterer wichtiger Grundsatz der europäischen Koordinationsregeln besteht darin, dass die unselbstständige Erwerbstätigkeit der selbstständigen Tätigkeit vorgeht: Ist eine Person in einem oder mehreren Staaten unselbstständig erwerbstätig und übt sie in einem anderen Staat – selbst wenn es sich dabei um den Wohnsitzstaat handelt – eine selbstständige Erwerbstätigkeit aus, richtet sich die Unterstellung unter das Sozialversicherungsstatut nach der Erwerbstätigkeit bzw. den Erwerbstätigkeiten, die unselbstständig ausgeübt werden [14]. Dies kann auch zu unbefriedigenden Ergebnissen führen, wie gleich noch zu zeigen sein wird. Ob eine Tätigkeit als selbstständig oder unselbstständig qualifiziert, ist nach dem Recht desjenigen Staats zu entscheiden, in welchem die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird. Diese Frage ist etwa bei Verwaltungsratsstätigkeiten von besonderer Bedeutung.

Was bedeutet das nun für Jürgen B. gemäss Ausgangssachverhalt? Da er im Wohnsitzstaat Deutschland lediglich einen Tag und somit weniger als 25% arbeitet, untersteht er für sein gesamtes Salär der IT Development AG ausschliesslich dem Schweizer Sozialversicherungsrecht. Dies bedeutet aber, dass auch Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Jürgen B. – gleichgültig, wo diese ausgeübt wird – in der Schweiz beitragspflichtig sind. Damit stellt sich die Frage, ob allfällige Einkünfte aus der B. Familien GmbH & Co. KG als Einkommen aus (selbstständiger) Erwerbstätigkeit zu behandeln sind oder nicht.

Nach deutschem Recht qualifiziert die Beteiligung eines Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG – gleichgültig, ob es sich um eine kaufmännische oder nicht kaufmännische, sprich lediglich vermögensverwaltende Personengesellschaft handelt, nicht als Erwerbstätigkeit. Damit ergibt sich nach deutschem Recht kein Koordinationskriterium. Auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung scheint kein Unterschied zwischen einer sog. gewerblichen und einer bloss vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu bestehen. Allerdings qualifiziert das Bundesgericht in beiden Fällen Einkünfte aus der Personengesellschaft als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und nicht etwa als Vermögensertrag. Als Folge davon unterwirft es diese Einkünfte der AHV-Beitragspflicht [15]: Nach dem Gesagten unterliegen somit die Einkünfte von Jürgen B. aus der B. Familien GmbH & Co. KG in der Schweiz der Beitragspflicht. Mit anderen Worten hat der in Deutschland wohnhafte Jürgen B. hierauf die AHV-Beiträge als Selbstständigerwerbender zu entrichten.

Würde Jürgen B. nicht bloss einen Tag von zu Hause aus arbeiten, sondern bspw. zwei Tage, so läge eine wesentliche Erwerbstätigkeit in seinem Wohnsitzstaat vor, mit der Folge, dass Jürgen B. bzw. seine Einkünfte nicht dem Schweizer, sondern dem deutschen Sozialversicherungsstatut unterstünden. Dies könnte sich für ihn (und auch für den Arbeitgeber) trotz der dadurch entstehenden geringfügigen zusätzlichen Umtriebe [16] schon deshalb lohnen, da dort anders als in der Schweiz die Beitragspflicht nur bis zu einem

(relativ tiefen) Lohn reicht, während die darüber hinaus gehenden Lohnanteile nicht mehr beitragspflichtig sind. Die während der Coronapandemie eingeführte flexible Anwendung der EU-Unterstellungsregeln wurde allerdings bis zum 30. Juni 2023 verlängert. Zumindest bis zu diesem Zeitpunkt unterliegt somit eine Person, welche ihre Tätigkeit in Form von Telearbeit in ihrem Wohnsitzland ausübt, d. h. im Homeoffice arbeitet, weiterhin den bisherigen und im vorliegenden Fall den schweizerischen Sozialversicherungsvorschriften. Möglicherweise erfolgt ab 1. Juli 2023 eine ähnlich gelagerte dauerhafte Regelung für Homeoffice-Tätigkeiten. Mittels Anpassung des Arbeitsvertrags mit Bezug auf die Arbeitsorte sollten Jürgen B. und die IT Development AG klar festhalten, dass die Arbeit an den 2 Tagen von zu Hause aus als dauerhafte Lösung gedacht ist. Damit sollte es möglich sein, in der vorliegenden Konstellation den Pandemieregeln zu «entfliehen».

Je höher der Umfang der Arbeitstätigkeit von zu Hause, d. h. vom Homeoffice, wird, desto virulenter werden auch allfällige Betriebsstättensrisiken für den Arbeitgeber (siehe auch nachstehend die Ausführungen zum Homeoffice).

Nebst den Koordinationsnormen im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU/EFTA ist nicht zu vergessen, dass die Schweiz auch mit zahlreichen weiteren Staaten Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, welche nebst den Leistungen aus der Sozialversicherung auch die Beitragspflicht regeln. Erwähnenswert ist das neue Sozialversicherungsabkommen zwischen der Schweiz und Grossbritannien (Abkommen zur Koordinierung der sozialen Sicherheit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland), welches seit 1. November 2021 bereits beidseits provisorisch angewandt wird. Das Abkommen orientiert sich weitgehend an den VO (EG) Nr. 883/2004 und VO (EG) Nr. 987/2009, wobei es aber nicht nur für Staatsangehörige der Schweiz oder UK, sondern auch für EU-Staatsangehörige gilt. Soweit ersichtlich folgen die Abkommen mit Bezug auf die Unterstellung unter das Beitragsstatut primär dem Erwerbortsprinzip, welches allerdings anders als im Verhältnis zu EU/EFTA nicht vom Ausschliesslichkeitsprinzip überlagert wird, sondern welches dazu führt, dass im Umfang derjenigen Tätigkeiten, die tatsächlich physisch in der Schweiz ausgeübt werden, das entsprechende Einkommen der Beitragspflicht in der Schweiz untersteht, während das restliche, auf die Tätigkeit im Wohnsitzstaat entfallende Salär dem Sozialversicherungsrecht des Wohnsitzstaats untersteht [17]. Abweichende Grundsätze gelten nach vielen Abkommen für Entsendungsverhältnisse, auf welche hier allerdings aus Platzgründen nicht näher eingegangen werden kann.

In leichter Weiterentwicklung des Ausgangssachverhalts entscheidet sich Jürgen B., noch immer in gleicher Funktion als Head Sales für die schweizerische IT Development AG tätig, fortan ausschliesslich von seinem Zuhause in Frankfurt aus zu arbeiten. Bei seinen unregelmässigen, lediglich sporadischen Anwesenheiten in Zürich steht ihm zwar kein fester Arbeitsplatz mehr zur Verfügung, es ist ihm aber stets möglich, eine Art Co-Working-Platz im Grossraumbüro zu nutzen.

3. HOMEOFFICE

3.1 Einkommenssteuer und Sozialversicherungsrecht.

Während die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung des Salärs keine grösseren Schwierigkeiten bietet – für das Salär von Jürgen B. fehlt es, mit Ausnahme der einzelnen tatsächlich noch in der Schweiz ausgeübten Arbeitstage [18], an einem Besteuerungsrecht der Schweiz; das gesamte Erwerbseinkommen unterliegt grundsätzlich (vgl. aber die Bemerkungen zur Verlängerung der Homeoffice-Regelung oben) dem deutschen Sozialversicherungsstatut –, stellt sich für den Arbeitgeber die Frage nach einer Betriebsstätte in Deutschland. Aus deutscher steuerlicher Sicht ist die IT Development AG als inländischer Arbeitgeber nach § 38 Abs. 1 S. 2 EStG anzusehen und daher im Grundsatz dazu verpflichtet, deutsche Lohnsteuer für die an Jürgen B. gezahlten Gehälter einzubehalten und an das für sie zuständige Betriebsfinanzamt abzuführen.

3.2 Betriebsstättenrisiken. Sodann könnte Jürgen B. für den Schweizer Arbeitgeber eine Betriebsstätte in seiner Eigenschaft als «ständiger Vertreter» i. S. v. § 13 AO begründen. Ein ständiger Vertreter nach § 13 Satz 1 AO ist «eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt». Als Regelbeispiele für einen ständigen Vertreter nennt § 13 Satz 2 AO «eine Person, die für ein Unternehmen Verträge abschliesst oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt».

Die Arbeit von Jürgen B. als Head Sales ist vermutlich vornehmlich darauf ausgerichtet, neue Kundinnen und Kunden zu gewinnen sowie neue Aufträge zu generieren. Diese Tätigkeit ist in Anbetracht des unbefristeten Anstellungsverhältnisses als nachhaltig zu beurteilen und wird weitestgehend aus dem in Deutschland ausgeübten Homeoffice ausgeübt. Vor diesem Hintergrund dürfte Jürgen B. als ständiger Vertreter der IT Development AG in Deutschland i. S. v. § 13 AO qualifizieren.

Durch das Vorliegen eines ständigen Vertreters nach nationalem deutschem Steuerrecht wird eine beschränkte Steuerpflicht der IT Development AG in Deutschland für

Zwecke der deutschen Körperschaftsteuer nach § 2 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) Einkommensteuergesetz (EStG) begründet.

Gleichwohl dürften die Voraussetzungen einer Vertreterbetriebsstätte nach Massgabe des Art. 5 Abs. 4 DBA CH–DE – jedenfalls dann, wenn Jürgen B. keine Abschlussvollmacht hat, die Verträge nicht selbst verhandelt, sondern die eigentliche Vertragsverhandlung mit den Kundinnen sowie Kunden und der Vertragsabschluss dem Management in der Schweiz vorbehalten bleibt, – nicht erfüllt sein und somit ein Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen sein. Folglich unterlägen die von der IT Development AG erzielten Einkünfte zwar keiner Belastung in Deutschland mit der Körperschaftsteuer. Der Arbeitgeber von Jürgen B. wäre jedoch im Grundsatz dazu verpflichtet, sog. Nullerklärungen für Zwecke der deutschen Körperschaftsteuer einzureichen und sich dementsprechend steuerlich bei dem für sie örtlich zuständigen Betriebsfinanzamt (am Ort des ständigen Vertreters) registrieren zu lassen. Zu beachten ist dabei, dass Art. 5 DBA CH–DE deutlich von der Neufassung des OECD-MA (Update 2017) abweicht. Nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (2017) ist eine Abschlussvollmacht für die Vertreterereignis nicht mehr ausschlaggebend. Ausreichend ist hiernach bereits das Innehaben der führenden Rolle beim Abschluss der Verträge. Grundsätzlich hat sich Deutschland dazu entschieden, die dem Update 2017 des OECD-MA zugrunde liegenden Änderungen aus Art. 12 bis 14 des Multilateral Instrument nicht in die deutsche Abkommenspraxis zu übernehmen. Gleichwohl ist naturgemäss nicht auszuschliessen, dass es in der Zukunft zu Änderungen hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte i. S. d. Art. 5 DBA CH–DE kommen kann.

Während somit im Verhältnis zu Deutschland aufgrund der einschlägigen Abkommensbestimmungen keine Steuerpflicht (wohl aber Verfahrenspflichten) des Schweizer Arbeitgebers entstehen sollte, können sich im Zusammenhang von aus dem Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten mit Bezug auf einen anderen Staat, je nach den anwendbaren Abkommensbestimmungen, durchaus Steuerfolgen für den Arbeitgeber qua Betriebsstätte ergeben.

Inwieweit sich für die Arbeitgeber geringere Betriebsstättenrisiken ergeben, solange ihre Mitarbeitenden trotz teilweiser Tätigkeit im Homeoffice als sog. Grenzgängerinnen bzw. Grenzgänger qualifizieren, lässt sich aus heutiger Sicht nur schwer abschätzen. Grundsätzlich sollte das diesbezügliche Risiko aber deutlich geringer sein, da die Grenzgängereigenschaft impliziert, dass der wirtschaftliche Schwerpunkt der Tätigkeit der Mitarbeitenden am Ort der Niederlassung des Arbeitgebers liegt, den Mitarbeitenden weiterhin ein (zumindest flexibler) Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dies sollte nach der hier vertretenen Ansicht auch dann gelten, wenn der Grenzgängerstatus lediglich einen Arbeitstag pro Woche vor Ort erfordert, wie nach neuerer Praxis mit Bezug auf Deutschland, und erst recht, wenn ausdrücklich bis zu zwei Tage pro Woche von zu Hause aus gearbeitet werden darf, ohne den Grenzgängerstatus zu verlieren, so etwa gemäss der jüngst zwischen der Schweiz und Frankreich dauerhaft ausgehandelten Vereinbarung. Anders mag es sich allerdings ggf. bei kleineren Unternehmen verhalten, wenn wichtige Funktionsträgerinnen bzw. Funktionsträger, so etwa Geschäftsführende, Finanzchefinnen und Finanzchefs etc. dauerhaft von ihrem ausländischen Homeoffice aus arbeiten.

Der Ausgangssachverhalt wird nochmals leicht abgewandelt: Jürgen B. arbeitet nun nicht mehr bei der in der Schweiz ansässigen IT Development AG, sondern ist, da er inzwischen selber als Investor in das Unternehmen eingestiegen ist, Verwaltungsrat der IT Development AG. Ein Verwaltungsrats-honorar erhält er nicht. Er lebt im Wesentlichen von den Erträgen aus der B. Familien GmbH & Co. KG, bei welcher er inzwischen die Geschäftsführung übernommen hat. Die Verwaltungsratssitzungen finden meist virtuell statt, d. h., Jürgen B. nimmt sein Amt im Wesentlichen von Deutschland aus wahr.

4. VERWALTUNGSRAT

4.1 Steuerfolgen. Da Jürgen B. kein Verwaltungsrats-honorar erhält, stellt sich die Frage der Besteuerung eines entsprechenden Einkommens von vornherein nicht. Würde er ein entsprechendes Honorar erhalten, stünde das diesbezügliche Besteuerungsrecht sowohl nach unilateralem Recht als auch unter Berücksichtigung des DBA CH-DE der Schweiz zu [19].

Hingegen ist zu prüfen, ob die Verwaltungsrats-tätigkeit, die Jürgen B. physisch in Deutschland ausübt, das Schweizer Unternehmen für Körperschafts- und ggf. sogar Gewerbesteuerzwecke in Deutschland exponiert. Infrage steht einerseits das Beanspruchen der Ansässigkeit, d. h. der unbeschränkten Steuerpflicht über das Unternehmen gestützt auf die tatsächliche Verwaltung, und andererseits zumindest die Besteuerung einer Betriebsstätte. Unabhängig von den einschlägigen unilateralen Normen des deutschen Steuerrechts dürfte aber das Doppelbesteuerungsabkommen, mithin die Kollisionsregel in Art. 4 Abs. 8 DBA CH-DE, der Beanspruchung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Deutschland entgegenstehen, jedenfalls so lange, wie der Verwaltungsrat aus weiteren Mitgliedern mit Wohnsitz in der Schweiz besteht. Ob Jürgen B. durch die Verwaltungsrats-tätigkeit so-

dann eine Betriebsstätte begründet, ist wiederum fraglich, indem es auch in dieser Sachverhaltsvariante an einer festen Geschäftseinrichtung fehlt [20].

4.2 Sozialversicherung. Die Ausübung eines Verwaltungs-ratsmandats gilt nach Schweizer Recht als unselbstständige Erwerbstätigkeit [21]. Dies nach, freilich nicht unumstrittener [22], Praxis des Bundesamts für Sozialversicherungen (BSV) selbst dann, wenn kein Verwaltungsrats-honorar bezahlt wird [23]. Unabhängig von der Höhe des Honorars qualifiziert das BSV die Verwaltungsrats-tätigkeit nicht als marginal, d. h., die im Verhältnis zur EU/EFTA erwähnte 5%-Grenze gilt ebenfalls nicht. Dementsprechend würde, wenn Jürgen B. zumindest einen Teil seiner Verwaltungsrats-tätigkeit in der Schweiz ausüben würde, sein VR-Mandat wiederum, wie im Grundsachverhalt, dazu führen, dass das gesamte Einkommen von Jürgen B. dem Schweizer Sozialversicherungsstatut unterstünde, wenn er nicht in seinem Wohnsitzstaat noch eine wesentliche (25 %) unselbstständige Erwerbstätigkeit ausüben würde. Nun hat aber das BSV seine Praxis immerhin insoweit angepasst, als die Verwaltungsrats-tätigkeit nur noch dann als eine in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit gilt, wenn diese zumindest teilweise tatsächlich physisch in der Schweiz ausgeübt wird [24]. Wird sie nicht in der Schweiz ausgeübt, fehlt es in Anwendung des Erwerbortsprinzips an einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz und kann jedenfalls das betreffende VR-Mandat nicht zur Unterstellung unter das Schweizer Sozialversicherungsstatut führen. Jürgen B. unterliegt somit, wenn er sein Mandat wirklich nur von Deutschland aus ausübt, weiterhin dem deutschen Sozialversicherungsrecht. Ob man darlegen kann, dass eine VR-Tätigkeit für ein Schweizer Unternehmen ausschliesslich im Ausland und nie in der Schweiz ausgeübt würde, erscheint allerdings fraglich. Nicht helfen würde Jürgen B., wenn er seine VR-Tätigkeit zwar nicht vollumfänglich, aber zumindest im Umfang von 25 % in Deutschland ausüben würde. Da Deutschland die VR-Tätigkeit als selbstständig qualifiziert, bliebe es dabei, dass er in Deutschland keine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, sondern lediglich in der Schweiz, womit er wiederum dem Sozialversicherungsstatut der Schweiz unterstehen würde. So jedenfalls die Meinung des BSV.

5. SCHLUSSBEMERKUNG

Die vorstehenden Ausführungen sind bei Weitem nicht erschöpfend, weder in steuerlicher noch in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht. Die Beispiele zeigen aber, dass die heute oftmals bestehenden grenzüberschreitenden Verhältnisse zwischen Unternehmen und Mitarbeitenden zu teils komplexen, teils auch unerwarteten oder unerwünschten Folgen steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Art führen können. Die noch immer bestehenden, inzwischen wiederholt verlängerten, aber mit Bezug auf ihre Geltungsdauer dennoch offenen Sonderregelungen aus der Zeit der Coronapandemie machen die Sache nicht einfacher und erfordern ebenfalls eine konstante Beobachtung der Entwicklungen. ■

Fussnoten: **1)** Niederer Ch./Meyer B., Grenzüberschreitende Erwerbstätigkeit: Aus sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/10, S. 712–722. **2)** Vgl. hierzu etwa Allenspach K./Sturzenegger S., Grenzgänger und Entsandte / A.–B., in SzGZ – Schriften zur Grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, Band Nr. 14, S. 163 ff. **3)** Auch nach Art. 15 Abs. 1 DBA CH–DE steht der Schweiz das Besteuerungsrecht am Salär zu. **4)** Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. d) DBA CH–DE. **5)** Art. 15 Abs. 4 DBA CH–DE. **6)** Für eine umfassende Übersicht der Rechtsgrundlagen: Schneuwly A., Die Koordinierung der Sozialversicherung im Verhältnis Schweiz–EU per 1. Januar 2015: Konsequenzen für Verwaltungsräte, StR 70/2015, S. 198. **7)** Art. 11 Abs. 3 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004. **8)** Art. 11 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004. **9)** Art. 2 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004. **10)** Art. 13 Abs. 1 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004. **11)** Art. 14 Abs. 8 VO (EG) Nr. 987/2009. **12)** Art. 13 Abs. 1 lit. b iv) VO (EG) Nr. 883/2004. **13)** Art. 14 Abs. 5b VO (EG) Nr. 987/2009. **14)** Art. 13 Abs. 3 VO (EG) Nr. 883/2004. **15)** Urteil des Bundesgerichts 9C_688/2011 vom 15. November 2012 und Urteil des Bundesgerichts 9C_65/2018 vom 7. Januar 2019. Siehe zum Ganzen: Rabaglio O., Grenzüberschreitende Erwerbsverhältnisse im Sozialversicherungs- und im Steuerrecht – Ein kritischer Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, LBR – Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft Band Nr. 140, 2020, S. 117–142. **16)** Die IT Development AG müsste sich in Deutschland für Sozialversicherungszwecke registrieren oder diese Registrierungspflicht mittels einer Vereinbarung mit Jürgen B. auf ihren Mitarbeiter übertragen, der fortan dann die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge vornehmen würde. **17)** Liste der von der Schweiz abgeschlossenen Sozialversicherungsabkommen: <https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/sozialversicherungsabkommen.html>. **18)** Die Arbeitstage sollten in einem genauen Kalendarium festgehalten und das Kalendarium von Arbeitnehmer und Arbeitgeber unterzeichnet werden. **19)** Art. 93 Abs. 1 DBG, Art. 16 DBA CH–DE. **20)** Vgl. zur gesamten Thematik Stadtherr-Glättli F., Geissler J., Steuerfragen bei Homeoffice, Handbuch Homeoffice, 2021, S. 153–176. **21)** Für eine umfassende Darstellung: Fracheboud L./Kämpf M., Sozialversicherungspflicht für im Ausland wohnhafte Verwaltungs- und Stiftungsratsmitglieder, StR 77/2022, S. 821 ff. **22)** Schneuwly A., S. 209. **23)** BSV, WVP, Rz 3085. **24)** BSV, WVP, Rz 3088. Vgl. zum Ganzen: Bloch-Riemer R., Sozialversicherung und Vorsorge – der Verwaltungsrat im Recht und in der Pflicht, GesKR 2021, S. 457–465.