

02 | Update zur Besteuerung von Arbeitslohn nach dem Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz

Februar 2025

Das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz vom 21.8.2023 findet im Jahr 2025 noch keine Anwendung. Im Artikel werden die Regelungen des Änderungsprotokolls in Bezug auf die Besteuerung von Arbeitslohn während der Freistellungsphase sowie für Abfindungen näher beleuchtet.



Entgegen ersten Erwartungen findet das Änderungsprotokoll vom 21.08.2023 zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz ab dem 01.01.2025 keine Anwendung. Da die Ratifikation aussteht, werden die geplanten Änderungen voraussichtlich erst ab dem 01.01.2026 anwendbar sein. Das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz enthält im Bereich der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit einige signifikante Änderungen und Ergänzungen, über die wir bereits ausführlich in unserem [Newsletter aus Oktober 2023](#) berichtet hatten.

Im Folgenden soll der Fokus zum einen auf die steuerliche Behandlung von Gehaltszahlungen in Zeiträumen der Arbeitsfreistellung (sogenannter „garden leave“) gerichtet werden und zum anderen auf die steuerliche Behandlung von Abfindungszahlungen – beides im Verhältnis zur Schweiz. Die Behandlung entsprechender Zahlungen wurde im Änderungsprotokoll wesentlich angepasst und kollidiert dadurch mit der Meinung der Finanzverwaltung gemäß dem BMF-Schreiben vom 12.12.2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach DBA (IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, Rn. 362, 254ff.). Fraglich ist nun, wie entsprechende Zahlungen bis zum Inkrafttreten des Änderungsprotokolls behandelt werden sollten.

Arbeitslohn während einer unwiderruflichen Freistellungsphase im Verhältnis zur Schweiz

a. Verwaltungsmeinung und BFH-Urteil

Da im Falle einer unwiderruflichen Arbeitsfreistellung keine Tätigkeitsausübung stattfindet, steht nach Meinung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 12.12.2023, IV B 2 - S 1300/21/10024 :005, Rn. 362) gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Diesem Tenor folgte auch der BFH in seinem Urteil vom 01.08.2024 (VI R 23/22). Dabei ging es um einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, der bis zu seiner Arbeitsfreistellung in der Schweiz beschäftigt war. Mit der Begründung, dass der Steuerpflichtige ab der unwiderruflichen Arbeitsfreistellung nicht mehr in der Schweiz tätig war und unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 12.12.2023 stellte der BFH fest, dass das alleinige Besteuerungsrecht für die Gehaltszahlungen während der unwiderruflichen Arbeitsfreistellung bis zum Ende der Beschäftigung dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zustehe.

b. Gesetzliche Änderung ab dem Veranlagungszeitraum 2024

Der OECD-Kommentar zu Art. 15 OECD-MA folgt dieser Sichtweise nicht. Wenn ein DBA bei der Besteuerung des Arbeitslohns den Regelungen des Art. 15 OECD-MA folgt, wie es im DBA mit der Schweiz der Fall ist, dann sieht Tz. 2.6 des OECD-Kommentars zu Art. 15 vor, das Arbeitslohn während einer Freistellungsphase, in dem Land der Besteuerung zu unterwerfen ist, in dem der Arbeitslohn besteuert worden wäre, wenn der Arbeitnehmende bis zur Aufhebung des Arbeitsvertrages weitergearbeitet hätte. Dieser Kommentarmeinung tragen die mit dem Jahressteuergesetz 2024 eingeführten Regelungen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG und des § 50d Abs. 15 EStG Rechnung (siehe dazu ausführlich [GMS-Newsletter aus Januar 2025](#)). Somit ist Arbeitslohn während einer unwiderruflichen Freistellungsphase ab dem Veranlagungszeitraum 2024 auch nach deutschem nationalem Steuerrecht der Besteuerung in dem Land zu unterwerfen, in dem er ohne Arbeitsfreistellung steuerpflichtig gewesen wäre. Es muss also geprüft werden, wo der Mitarbeitende gearbeitet hätte, wäre er nicht freigestellt gewesen.

Da das Jahressteuergesetz 2024 erst am 02.12.2024 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde, konnte der BFH sich in dem oben genannten Urteil vom 01.08.2024 noch nicht auf diese rückwirkend ab 01.01.2024 anzuwendende Neuregelung beziehen.

c. Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz

Auch das Änderungsprotokoll vom 21.08.2023 nimmt Stellung zur Behandlung von Arbeitslohn während einer widerruflichen und unwiderruflichen Freistellungsphase und folgt dabei zum Teil dem OECD-Kommentar zu Art. 15 OECD-MA und zum Teil der deutschen gesetzlichen Neuregelung. Danach steht das Besteuerungsrecht für Arbeitslohn, den ein widerruflich oder unwiderruflich freigestellter Arbeitnehmender bis zur Beendigung seines Beschäftigungsverhältnisses erhält, dem Vertragsstaat zu, in dem die Arbeit ausgeübt worden wäre, wäre der Arbeitnehmer nicht freigestellt worden. Das Besteuerungsrecht fällt jedoch an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmenden zurück, sofern der Vertragsstaat, in dem die Arbeit ausgeübt worden wäre, den Arbeitslohn nicht besteuert.

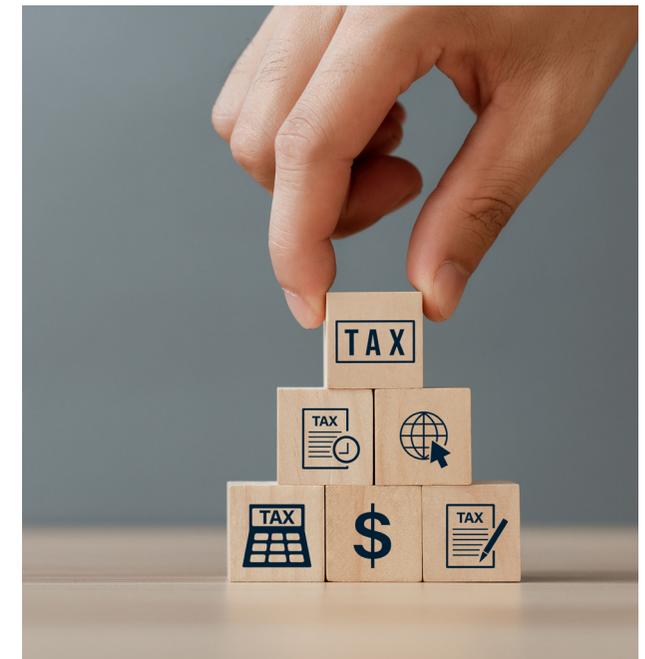
Dieses Prinzip soll auch für sogenannte Grenzgänger:innen gelten: Nach der Änderung des DBA-Protokolls sollen Grenzgänger:innen während des Zeitraums der Arbeitsfreistellung steuerlich so behandelt werden, als wären sie Grenzgänger:innen geblieben. Dementsprechend soll die Ermittlung der für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Nichtrückkehrtage mit Beginn der Freistellung enden (zeitanteilige Ermittlung).

d. Anwendung im Veranlagungszeitraum 2025

Zwar findet das Änderungsprotokoll vom 21.08.2023 im Veranlagungszeitraum 2025 noch keine Anwendung; in Bezug auf die Besteuerung von Arbeitslohn

während einer unwiderruflichen Freistellungsphase ist die Regelung aufgrund der entsprechenden deutschen nationalen (Neu-) Regelungen aber bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anwendbar.

Konkret bedeutet das im deutsch-schweizerischen Kontext, dass bei der Besteuerung von Arbeitslohn, der während einer unwiderruflichen Freistellungsphase bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, geprüft werden muss, wo der Arbeitslohn steuerpflichtig gewesen wäre, wenn der Mitarbeitende nicht freigestellt worden wäre.



Abfindungen im Verhältnis zur Schweiz

a. Verwaltungsmeinung

Gemäß BMF-Schreiben vom 12.12.2023, Rn. 253 ff. sind Abfindungen, die Arbeitnehmenden anlässlich des Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gezahlt werden, grundsätzlich Vergütungen aus unselbständiger Arbeit i.S. des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA. Sie gelten nach § 50d Abs. 12 EStG als für eine frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Dementsprechend sind Abfindungen insoweit im ehemaligen Tätigkeitsstaat zu besteuern, als diesem für die frühere Tätigkeit des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht zustand. Für die Aufteilung der Vergütung ist die Ansässigkeit des Arbeitnehmenden im Zuflusszeitpunkt maßgeblich und grundsätzlich nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen.

Allerdings weist das BMF-Schreiben vom 12.12.2023 in Randnummer 256 sowie auch § 50d Abs. 12 S. 2 EStG darauf hin, dass sofern ein DBA eine davon abweichende Regelung trifft, diese vorrangig anzuwenden ist.

Beispiel:

Der mit Hauptwohnsitz in der Schweiz wohnende A, der bei einer deutschen Gesellschaft angestellt ist, wohnt und arbeitet unter der Woche in Deutschland. A versteuert sein gesamtes Gehalt gem. Art. 15 DBA Schweiz im Tätigkeitsstaat Deutschland. Ab März bis Ende Juli wird A von der Arbeit unter Fortzahlung des monatlichen Arbeitslohns unwiderruflich freigestellt. Zum 31.07. endet das Arbeitsverhältnis. Anfang März gibt A den deutschen Wohnsitz auf und lebt bis Ende Juli ausschließlich in seinem Wohnsitz in der Schweiz. Das während der Freistellungsphase ausgezahlte Gehalt muss auch weiterhin in Deutschland versteuert werden, weil A ohne die Freistellung auch weiterhin in Deutschland gearbeitet hätte. Obwohl das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz noch keine Anwendung findet, unterliegt aufgrund der gesetzlichen Neuregelung des § 50d EStG das Arbeitsentgelt der Besteuerung in Deutschland.

b. Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz

Auch gemäß dem Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz steht dem Tätigkeitsstaat das (anteilige) Besteuerungsrecht zu, wenn die Abfindungszahlung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gewährt wird. Darüber hinaus wird im neuen Protokoll zum DBA Schweiz festgehalten, dass sich das Besteuerungsrecht grundsätzlich nach dem Besteuerungsrecht im Erdienungszeitraum richtet, wobei jedoch maximal das Jahr der Zahlung der Abfindung sowie die fünf vorangegangenen Jahre der aktiven Tätigkeit zu berücksichtigen sind. In diesem Punkt widerspricht das Änderungsprotokoll des DBA Schweiz somit der Verwaltungsauffassung, wonach grundsätzlich auf die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses abzustellen ist. Zwar weist das BMF-Schreiben vom 12.12.2023 darauf hin, dass sofern ein DBA abweichende Regelungen trifft, diese vorrangig anzuwenden sind. Da das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz jedoch noch keine Anwendung findet, ist die Finanzverwaltung auch noch nicht an die im Änderungsprotokoll aufgeführte Regelung gebunden.



c. Anwendung im Veranlagungszeitraum 2025

Wird im Jahr 2025 als Erdienungszeitraum für die Beurteilung einer Abfindung unter Verweis auf das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz die Abfindung nur das Jahr der Zahlung der Abfindung und die fünf vorausgegangenen Jahre herangezogen, so ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 12.12.2023 davon abweichen und stattdessen die Dauer des gesamten Beschäftigungsverhältnisses als Erdienungszeitraum zugrunde legen wird.

Fazit

Das Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz findet voraussichtlich erst ab dem 01.01.2026 Anwendung. Während die darin enthaltene Neuregelung zur Besteuerung von Arbeitslohn während einer unwiderruflichen Freistellung aufgrund entsprechender deutscher nationaler Regelungen bereits analog angewendet wird, ist die Neuregelung in Bezug auf Abfindungen für die deutsche Finanzverwaltung im Veranlagungszeitraum 2025 noch nicht bindend.

Ansprechpartner:



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.