

Die Auswirkungen der Covid-19-Konsultationsvereinbarungen auf die Besteuerung nachlaufender Zahlungen am Beispiel der Schweiz

November 2024

Gilt die Besteuerungsfiktion aus den Konsultationsvereinbarungen zu Covid-19 auch für nachlaufende Zahlungen?

Während der Corona-Zeit hatte Deutschland mit fast allen Nachbarländern Konsultationsvereinbarungen in Bezug auf die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns während der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie abgeschlossen. Ziel der Vereinbarungen war es, das Ausmaß der persönlichen Belastungen für alle grenzüberschreitend tätigen Arbeitskräfte möglichst gering zu halten und insbesondere Steuersatzunterschiede durch eine Arbeitsortfiktion auszugleichen. Solche Vereinbarungen gab es beispielsweise mit Österreich, der Schweiz, den Niederlanden, Luxemburg etc. In den meisten dieser Einigungen wurde festgehalten, dass Arbeitstage, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie im Homeoffice verbracht wurden, in dem Vertragsstaat geltend gemacht werden können, in dem sich der Arbeitsort ohne diese Maßnahmen befunden hätte. Bei den Ländern mit einer besonderen Grenzgängerregelung wurde für die Zeiten der Covid-19-Maßnahmen fingiert, dass die Arbeit dennoch am Arbeitsort verbracht worden wäre. Was aber geschieht jetzt

mit nachlaufenden Zahlungen, die sich auf eben diese Zeiträume beziehen und erst jetzt im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerpflichtig werden? Die Problematik soll an folgendem Beispiel mit der Schweiz verdeutlicht werden:

Sachverhalt:

Ein in Deutschland wohnender Mitarbeitender der deutschen XY GmbH wurde befristet vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2021 in die Schweiz zu einer Tochtergesellschaft der XY GmbH entsandt. Die schweizerische Tochtergesellschaft trug das Gehalt während der Entsendung wirtschaftlich. Seine Familie hat ihn nicht begleitet, sondern blieb am Familienwohnsitz in Deutschland. Der Mitarbeitende hatte während der Entsendung einen kleinen Zweitwohnsitz in der Schweiz. Der Mitarbeitende sollte gemäß einer Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber jeweils von Montag bis Donnerstag am Sitz der schweizerischen Tochtergesellschaft arbeiten und am Freitag aus seinem Homeoffice in Deutschland. Aufgrund der Covid-19-Maßnahmen arbeitete der Mitarbeitende in 2020 und 2021 jedoch tatsächlich an jeweils sechs Monaten ausschließlich aus seinem Homeoffice in Deutschland.

Steuerliche Beurteilung:

Der Steuerpflichtige galt während der Entsendung als in Deutschland ansässig sowohl nach

nationalem deutschem Steuerrecht als auch im Sinne des Art. 4 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland/Schweiz. Grundsätzlich wäre für den Zeitraum der Entsendung gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Schweiz Gehalt, das auf in der Schweiz verbrachte Arbeitstage entfällt, von der Besteuerung in Deutschland freizustellen gewesen, weil sich der wirtschaftliche Arbeitgeber im Zeitraum der Entsendung in der Schweiz befand.



Gemäß der Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020 (IV B 2 – S 1301-CHE/07/10015-01) und der darauf folgenden Verlängerungen dieser Konsultationsvereinbarungen, hatte der Mitarbeitende im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 jedoch die Wahl, die aufgrund der Covid-19-Reiserestriktionen von Montag bis Donnerstag im Homeoffice in Deutschland verbrachten Arbeitstage als in der Schweiz verbracht geltend zu machen. Für den Mitarbeitenden wäre die Schweiz der vereinbarte Arbeitsort gewesen, an dem er ohne die Covid-19-Maßnahmen tätig geworden wäre. Der Mitarbeitende hat in den Steuererklärungen 2020 und 2021 von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht. Dadurch wurden die anteiligen Vergütungen, die auf die – nunmehr fiktiv in der Schweiz verbrachten

– Arbeitstage von Montag bis Donnerstag entfielen, jeweils von der deutschen Besteuerung gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz freigestellt und in der Schweiz besteuert. In Deutschland erfolgte lediglich eine Berücksichtigung dieser Vergütungen für die Ermittlung des deutschen Steuersatzes (sog. Progressionsvorbehalt).

Nachlaufende Zahlung in 2024:

Im Jahr 2024 erhält der Mitarbeitende eine Auszahlung aus einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm, dessen Erdienungszeitraum von 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2023 war. Die Besteuerung dieser Auszahlung erfolgt im Zuflusszeitpunkt, d.h. im Jahr 2024. Unter Berücksichtigung der Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt sind für die Beurteilung der Steuerpflicht die Arbeitstage im Erdienungs-

zeitraum zu betrachten. Dementsprechend ist der geldwerte Vorteil aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufzuteilen.

Die Frage, die sich für die Ermittlung des Aufteilungsmaßstabes stellt, ist nunmehr, welchem Staat die Arbeitstage zuzurechnen sind, die durch die Ausübung des Wahlrechts aus der Konsultationsvereinbarung fiktiv als in der Schweiz ausgeübt behandelt wurden (obwohl diese ja faktisch in Deutschland ausgeübt wurden). Bleibt es bei der sich aus der Konsultationsvereinbarung ergebenden Fiktion der Tätigkeit in der Schweiz oder ist für die Aufteilung der Auszahlung auf die tatsächlich verbrachten Arbeitstage abzustellen?

Die Konsultationsvereinbarung in Bezug auf die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns während der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie mit der Schweiz vom 11. Juni 2020 und ihren jeweiligen Verlängerungen wurde von beiden Staaten einvernehmlich gekündigt. Sie trat mit Ablauf des 30. Juni 2022 außer Kraft.

Nachlaufende Zahlungen werden nicht explizit erwähnt. Jedoch ermöglichte die Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz den Arbeitnehmenden (auf Antrag) das Wahlrecht, dass Tage, für die Arbeitslohn bezogen wurde und an denen Mitarbeitende nur aufgrund von Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausgeübt oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausgeübt haben und am Wohnsitz verbleiben sind, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage berücksichtigt werden, in dem sich der Arbeitsort ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie befunden hätte. Wurde mit der Abgabe der persönlichen Einkom-



mensteuererklärung ein solches Wahlrecht hinsichtlich des fiktiven Arbeitsortes getroffen, ist im Sinne der steuerlichen Konsistenz diese Arbeitsortfiktion nun auch für die Ermittlung des Aufteilungsmaßstabes der Mitarbeiterbeteiligung beizubehalten.

Fazit

Wurden die Regelungen aus den Konsultationsvereinbarungen während der Covid-19-Pandemie angewendet, hat dies auch Auswirkungen auf nachlaufende Zahlungen, die diesen Zeitraum betreffen. Der Mitarbeitende hatte seinen Arbeitgeber über die Anwendung der Arbeitsortfiktion während der Covid-19-Pandemie zu unterrichten und der Arbeitgeber war verpflichtet, die Anwendung der Regelung zu bestätigen. Für eine korrekte Allokation von nachlaufenden bzw. mehrjährigen Vergütungen sind Arbeitgeber auch noch Jahre nach der Beendigung der Covid-19-Maßnahmen gefordert, pandemische Sonderregelungen für die Ermittlung des (korrekten) Aufteilungsmaßstabes zu kennen und zu berücksichtigen.

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

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.

© 2024 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.