

03 | Konsultationsvereinbarung zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz läuft aus

April 2025

Die Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023 nimmt Stellung zum Anwendungsbereich der Sonderregelung für leitende Angestellte im DBA Deutschland-Schweiz. Diese Konsultationsvereinbarung könnte jedoch Ende 2025 auslaufen. In diesem Beitrag erläutern wir Ihnen, welche steuerlichen Konsequenzen sich daraus für leitende Angestellte und Unternehmen ergeben würden.



Mit der Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023 haben Deutschland und die Schweiz den Anwendungsbereich der Sonderregelung für leitende Angestellte gemäß Artikel 15 Absatz 4 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Deutschland und der Schweiz begrifflich konkretisiert. Wir haben dazu bereits in unserem [Newsletter von Juni 2023](#) berichtet.

Inhalt des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz:

Unter Artikel 15 Absatz 4 DBA-Schweiz fallen natürliche Personen, die in einem Vertragsstaat (zum Beispiel Deutschland) ansässig sind, aber im anderen Staat (hier: Schweiz) als Vorstand, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft tätig und keine Grenzgänger im Sinne des DBA sind. Die Vergütung aus dieser Tätigkeit kann dann in dem Staat besteuert werden, in dem die Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat (hier: Schweiz). Dies gilt nur, wenn die Tätigkeit des leitenden Angestellten nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb des anderen Staates (im Beispiel: der Schweiz) umfasst. Die gesamte Vergütung wäre in diesem Falle in Deutschland steuerfrei, sofern diese Einkünfte im anderen Staat (im Beispiel: der Schweiz) auch tatsächlich besteuert werden.

Werden sie im anderen Staat nicht besteuert, fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat (im Beispiel: Deutschland) zurück.

„Alte“ Konsultationsvereinbarung vom 18. September 2008:

Mit der Verständigungsvereinbarung vom 18. September 2008 hatten sich die zuständigen deutschen und schweizerischen Behörden darauf geeinigt, in den nach dem 31. Dezember 2008 beginnenden Veranlagungszeiträumen Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens nur noch auf Personen anzuwenden, deren Prokura oder Funktion (als Vorstandsmitglied, Direktor oder Geschäftsführer beziehungsweise als stellvertretender Direktor/ Vizedirektor und Generaldirektor mit Prokura oder weitergehenden Vertretungsbefugnissen) im Handelsregister eingetragen ist.

„Neue“ Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023:

Gemäß der neuen Konsultationsvereinbarung ist Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz auch auf Personen anzuwenden, die mit Einzelunterschrift oder Kollektivunterschrift ohne Bezeichnung ihrer Funktion im Schweizer Handelsregister eingetragen sind.

Darüber hinaus soll die Regelung des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz auch für Personen anwendbar sein, die zwar nicht als Vorstand, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist im Handelsregister eingetragen sind, aber aus zivilrechtlicher Sicht eine ähnliche – nach den Gesamtumständen des Einzelfalls mit den ausdrücklich in Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens genannten Personen vergleichbare – Stellung innehaben. Damit zogen die Finanzbehörden die Konsequenzen aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. September 2020 (I R 60/17), gemäß dem eine Eintragung der Funktion der Steuerpflichtigen ins Handelsregister keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Artikel 15 Absatz 4 DBA sei. Die Leitungs- und Vertretungsbefugnis muss mindestens der einer Prokura entsprechen. Darüber hinaus müssen bestimmte Umstände unter Berücksichtigung der Unternehmensgröße und -branche sowie der Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe dargelegt und gewichtet werden (wie zum Beispiel die Höhe des Arbeitslohns, die Anzahl der weisungsgebundenen Personen, die Einordnung in eine der obersten Gehaltsstufen innerhalb des Unternehmens etc.).

Dieser neue Ansatz macht eine Beurteilung, inwiefern die Tatbestandsvoraussetzungen für für leitende Angestellte im Sinne des Artikel 15 Absatz 4 DBA erfüllt sind, nicht einfacher. Die Aufzählung der zu berücksichtigenden Umstände lässt darauf schließen, dass die Finanzbehörden hier entsprechende Nachweise anfordern werden, was eine Abschätzung von deren Einordnung des Sachverhalts noch schwieriger macht.

Es wurde vereinbart, dass die Konsultationsvereinbarung zeitlich befristet, nur bis zum 31. Dezember 2025 gilt. An dieser Stelle blicken wir aus deutscher Perspektive voraus, welche Konsequenzen sich nun für leitende Angestellte ergeben, sollte die Konsultationsvereinbarung nicht über den 31. Dezember 2025 hinaus verlängert werden.

Besteuerung von Arbeitnehmenden, die keine leitenden Angestellten im Sinne des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz sind

Ist die Regelung des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz nicht einschlägig, sind die grundsätzlichen Abkommensregelungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Arbeitnehmenden anzuwenden. Aus deutscher Perspektive verbleibt das Besteuerungsrecht demnach bei Deutschland, sofern die Arbeitnehmenden in Deutschland ansässig sind und ihre Tätigkeit ausüben. Sind sie in Deutschland ansässig, üben ihre Tätigkeit aber physisch in der Schweiz aus, geht das Besteuerungsrecht für diese Arbeitstage auf die Schweiz über (Artikel 15 Absatz 1 DBA-Schweiz). Das Besteuerungsrecht fällt allerdings unabhängig von der Tätigkeit in der Schweiz in Gänze an Deutschland zurück, wenn die nachfolgenden drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Arbeitnehmende halten sich in der Schweiz insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres auf und
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in der Schweiz ansässig ist (Stichwort: Gehaltskostenweiterbelastung) und

- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Auslaufen der Konsultationsvereinbarung

Sollte die Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023 nicht über den 31. Dezember 2025 hinaus verlängert werden, stellt sich die Frage, welche Kriterien künftig für die Beurteilung des Vorliegens eines leitenden Angestellten im Sinne des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz heranzuziehen sind.

Wichtig ist daher für alle leitenden Angestellten im deutsch-schweizerischen Kontext ohne bisherige Eintragung ihrer Funktion im Handelsregister, dass sie gemeinsam mit ihren Arbeitgebern bis zum 31. Dezember 2025 prüfen, ob ein Handelsregister eintrag notwendig und sinnvoll ist, um Rechtssicherheit hinsichtlich der Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz zu erlangen.



Ist oder erscheint ein Handelsregistereintrag nicht möglich beziehungsweise sinnvoll, sollten die in der „neuen“ Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023 aufgeführten Kriterien zur Bestimmung der leitenden Angestellten herangezogen werden, um die entsprechende Funktion mittels geeigneter Nachweise zu dokumentieren. Eine Lohnsteueranrufungsauskunft kann im Bereich der Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung in Einzelfällen weitere Sicherheit bringen.

Wie die BFH-Entscheidung vom 30. September 2020, I R 60/17 zeigt, orientiert sich der BFH am Wortlaut des Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz selbst und verweist bezüglich jeglicher weiterer Auslegung des Artikels durch Konsultationsvereinbarungen auf den im Grundgesetz verankerten Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes. Insofern erscheint ein Wiederaufleben der „alten“ Konsultationsvereinbarung vom 18. September 2008 ohne eine gesetzliche Neuregelung am DBA-Text selbst als eher unwahrscheinlich.

Zwar gibt es bereits ein noch nicht ratifiziertes Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz, aus diesem ergeben sich jedoch keine Änderungen am Artikel 15 Absatz 4 DBA Schweiz.

Fazit

Sollte die Konsultationsvereinbarung vom 25. April 2023 nicht über den 31. Dezember 2025 hinaus verlängert werden, stellt sich also die Frage, wie eine Position als leitender Angestellter am besten nachgewiesen werden kann. Hier geben uns die in der Konsultationsvereinbarung aufgeführten Kriterien für die Beurteilung in Einzelfällen zumindest einen Rahmen vor, an dem man sich auch nach Auslaufen der Konsultationsvereinbarung orientieren kann. Leitende Angestellte, die keinen Handelsregistereintrag oder keine Funktionsbezeichnung bei der Eintragung ins Handelsregister haben, sollten auf alle Fälle entsprechende Nachweise vorlegen können, die ihre Tätigkeit als leitende Angestellte im Sinne des Artikel 15 Absatz 4 DBA-Schweiz belegen. Zusätzliche Sicherheit schafft unter Umständen auch eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden.

Sollte es zu einer Verlängerung der Konsultationsvereinbarung kommen oder zu einer neuen Konsultationsvereinbarung, halten wir Sie an dieser Stelle auf dem Laufenden.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.