

来自德国的通勤者的征税：第 15a 条

Dr Alexander Ressos, TEP
Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),
Solicitor (England & Wales)

跨境受雇所得的征税原则上受经济合作与发展组织（OECD）《税收协定范本》第 15 条规范，根据该条，工资在受雇活动所在国纳税。对于跨境通勤者，瑞士与其邻国之间的协定以不同方式偏离了这一原则。1971 年 8 月 11 日瑞士与德国之间的双重征税协定（DTC）在第 15a 条中载有针对边境劳动者的特别规则，该条由 1992 年 12 月 21 日的议定书增补，自 1994 年起适用。¹ 该规则遵循居住地原则。居住在德国、受雇于瑞士的跨境通勤者在德国纳税，而瑞士可征收以总工资 4.5% 为上限的源泉税。

德国税务机关将瑞士税款抵免德国所得税，因此总税负原则上相当于德国所得税。通勤者提交德国纳税申报表，并在其中申报瑞士工资，而瑞士雇主代扣 4.5% 的源泉税并出具税款证明。² 雇主还必须取得德国税务机关出具的居民身份证明，否则可以适用全额的瑞士源泉税。因此，这一行政程序需要雇员、雇主和两国税务机关之间的合作，在实践中大多数情况下运作顺畅。

边境劳动者身份取决于定期返回住所。第 15a 条第 2 款将边境劳动者定义为居住在一国、工作地点在另一国并定期从工作地返回居住地的人。如果该人在一个日历年内因工作原因有超过 60 个工作日未返回住所，则丧失该身份，这一规则被称为“60 天规则”。³ 未返回日包括在国外或在工作地过夜的出差，而病假或休假日不

来自德国的通勤者的征税：第15a条

计算在内。因此，对于经常出差的管理人员，60天规则可能导致其丧失边境劳动者身份，其结果是适用第15条的一般规则，瑞士对在瑞士工作的天数取得完全征税权。

第15a条还载有针对高级管理人员的特别规则。根据该协定第15条第4款，居住在德国、作为瑞士公司管理层成员工作的人，例如担任董事或持有在商业登记簿中登记的授权签字权的人，其报酬在瑞士纳税，但以其活动并非完全在瑞士境外进行为前提。⁴这一规定优先于边境劳动者规则，使相关管理人员在瑞士全额纳税。在一个其生命科学集团雇用众多居住在南巴登、具有签字权的管理人员的城市中，这一规定具有相当大的实际分量。

多年来，德国方面对这些规则作出了自己的解释，尤其是关于居家工作日的处理。由于在德国居家工作的通勤者按定义已经返回住所，居家办公日不会危及其在60天规则下的边境劳动者身份。对于不属于第15a条意义上的边境劳动者的通勤者，例如因超过60天限额或因其为高级管理人员，这一问题就变得重要了，因为根据一般规则，居家办公日会将这些天数的征税权转移给德国。⁵下一节转向法国，将表明法瑞之间的安排遵循的是另一种模式。

1 注释

1. 1971年8月11日瑞士联邦与德意志联邦共和国关于对所得和财产避免双重征税的协定（SR 0.672.913.62），第15a条，由1992年12月21日议定书增补。待核实。
2. 瑞德DTC第15a条第1款和第3款a项，关于瑞士有限源泉税及在德国的抵免。关于程序，参见联邦税务局关于源泉税的通函以及德国联邦财政部关于Grenzgänger的指南。待核实。
3. 瑞德DTC第15a条第2款以及1993年关于其适用的协商协议（Verständigungsvereinbarung），该协议界定了未返回日以及出差和不满一年就业的处理。待核实。

4. 瑞德 DTC 第 15 条第 4 款，关于对另一国居民公司的高级管理人员（leitende Angestellte）的征税。关于其与第 15a 条的关系，参见有关该协定的文献，例如瑞德 DTC 的评注。待核实。
5. 关于瑞德 DTC 第 15 条和第 15a 条下居家办公日的处理，参见疫情期间缔结的协商协议及随后 2023 年的安排，以及联邦税务局和德国联邦财政部的指南。现状待核实。

仅供一般参考。本文不构成法律或税务意见，不能替代针对个案的专业意见，亦不建立律师与客户关系。本文反映截至 2026 年 9 月的法律状况。

在线版本: cn.helveticaregister.com/basel-taxing-commuters-from-germany-article-15a