

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DEU-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**INT - Convention fiscale entre la France et l'Allemagne en matière  
d'impôts sur le revenu et sur la fortune – Règles d'imposition des  
traitements et salaires privés**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Titre 4 : Allemagne

Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Section 3 : Règles d'imposition des traitements et salaires privés

**Sommaire :**

I. Principe d'imposition des traitements et salaires privés

II. Dérogations au principe d'imposition

A. Travailleurs frontaliers

1. Définition des travailleurs frontaliers

2. Justification de la qualité de frontalier

a. Revenus de source française : travailleurs frontaliers résidant en République fédérale d'Allemagne et exerçant leur activité en France

b. Revenus de source allemande : travailleurs frontaliers résidant en France et exerçant leur activité en République fédérale d'Allemagne

c. Assistance administrative concernant les travailleurs frontaliers

3. Régime d'imposition

B. Salariés intérimaires

1. Salariés concernés

2. Modalités d'imposition

3. Cas des travailleurs intérimaires résidant en zone frontalière

C. Salariés en mission temporaire

III. Activités exercées à bord d'un aéronef, d'un navire ou d'un bateau

**I. Principe d'imposition des traitements et salaires privés**

## 1

Les traitements et salaires d'origine privée ne sont, en règle générale, imposables que dans l'État où s'exerce l'activité professionnelle, source de ces revenus (Convention, art. 13 § 1).

Le paragraphe 7 de l'article 13 de la convention prévoit que la règle de l'imposition au lieu d'exercice de l'activité est notamment applicable aux rémunérations des dirigeants ou gérants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les conventions fiscales bilatérales ont, parmi leurs principaux objectifs, l'élimination des doubles impositions et la répartition de l'assiette imposable entre États. Dans le cas particulier d'un plan social de préretraite, les rémunérations versées à l'intéressé, dans le cadre d'un contrat de travail, constituent pendant toute la période durant laquelle les liens entre le salarié et l'entreprise subsistent, la contrepartie de l'exercice d'une activité dépendante au sens de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée et relèvent des stipulations de l'article 13 de ladite convention.

Or, l'article 13 - 1 de la convention fiscale précitée dispose, sous réserve que le contribuable résident de France ne puisse se prévaloir des stipulations de l'article 13 - 5 de la convention relatives aux travailleurs frontaliers, que les revenus provenant d'un travail dépendant sont imposables exclusivement dans l'État où s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus. Il en résulte une imposition en Allemagne des salaires de source allemande pendant toute la durée du plan social de préretraite.

L'article 20 - 1 a) de la convention fiscale précitée ne s'oppose pas à l'application par l'Allemagne d'éventuelles dispositions de sa législation interne visant à préserver la progressivité du taux d'imposition et consistant en la prise en compte de l'ensemble des revenus du foyer fiscal, quelle qu'en soit la source, lors de l'imposition dudit salarié, étant précisé que le revenu de source française perçu par son épouse demeure imposé exclusivement en France.

De telles modalités d'imposition en Allemagne des salaires de source allemande perçus par un salarié résident de France ne créent pas de double imposition.

Réponse Zimmermann : AN 13 octobre 2009 page : 9710 n° : 49851 ; dans le même sens : réponse Wojciechowski : AN 23 février 2010 page 2049 n° 59177.

## II. Dérogations au principe d'imposition

Diverses dérogations au principe de l'imposition dans l'État d'exercice de l'activité professionnelle sont prévues dans les cas ci-après.

### A. Travailleurs frontaliers

---

#### 1. Définition des travailleurs frontaliers

---

Il s'agit des salariés qui ont leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière d'un État contractant, exercent leur activité professionnelle dans la zone frontalière de l'autre État contractant et retournent normalement chaque jour dans le premier État.

## 20

Par accord amiable conclu le 16 février 2006 (reproduit ci-dessous), les autorités compétentes française et allemande se sont accordées sur de nouvelles règles applicables aux travailleurs frontaliers tels que définis à l'article 13 (5) de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée.

Elles s'appliquent à compter de la date de signature de l'accord.

### **Accord amiable du 16 février 2006 relatif aux dispositions applicables en matière de travail temporaire et aux travailleurs frontaliers**

« En application de l'article 25 paragraphe 3 de la convention du 21 juillet 1959 modifiée, les autorités compétentes des deux États contractants sont convenues de ce qui suit en ce qui concerne les dispositions applicables aux travailleurs frontaliers (article 13 § 5 de la convention) :

**Règle des 183 jours-** Aux termes de l'article 13 par. 4 de la Convention, les revenus tirés d'une activité salariée ne sont imposables que dans l'État contractant dont le bénéficiaire est résident si celui-ci séjourne dans l'autre État à titre temporaire, pendant une période n'excédant pas au total 183 jours au titre d'une année civile. D'autres conditions doivent par ailleurs être remplies. Pour le calcul de la durée du séjour, les dimanches et jours fériés, les jours de congé et les journées d'arrêts de travail pour cause de maladie ainsi que les brèves interruptions liées à des déplacements dans l'Etat de résidence ou dans des Etats tiers sont inclus dans le nombre de jours passés dans l'État où est exercée l'activité professionnelle dans la mesure où ils coïncident avec un contrat de travail existant et où, compte tenu des circonstances dans lesquelles ils surviennent, ils ne peuvent être considérés comme mettant un terme au séjour temporaire.

**Dispositions applicables aux travailleurs frontaliers :** L'article 13 paragraphe 5 de la convention s'applique aux salariés qui exercent leur activité dans la zone frontalière de l'un des États contractants et dont le lieu de résidence, dans lequel ils retournent normalement chaque jour, est situé dans la zone frontalière de l'autre État contractant (travailleurs frontaliers). Dans ces cas, le droit d'imposer les revenus tirés de l'activité salariée revient exclusivement à l'État de résidence. Dans le cas où un salarié ne rentre pas tous les jours à son domicile, ou s'il exerce son activité pendant des journées complètes à un lieu de travail situé hors de la zone frontalière, il conserve le bénéfice de la qualité de travailleur frontalier :

- dès lors qu'il exerce son activité dans la zone frontalière durant toute l'année civile et que, durant cette période, il ne rentre pas à son domicile pendant un nombre de jours n'excédant pas 45 jours ou travaille pour le compte de son employeur en dehors de la zone frontalière pendant un nombre de jours n'excédant pas 45 jours, ou ;

- dès lors que, le salarié ne travaillant pas dans la zone frontalière pendant toute la durée de l'année civile, le nombre de jours pendant lesquels il ne rejoint pas son

domicile ou exerce son activité en dehors de la zone frontalière n'excède pas 20% de l'ensemble des jours du contrat de travail (contrat de travail), et en aucun cas n'excède 45 jours.

Les activités exercées dans la zone frontalière de l'État de résidence du salarié sont réputées effectuées dans la zone frontalière. Sont considérés comme des jours de travail au même titre que tous les autres jours où le salarié exerce son activité, les jours de travail convenus contractuellement (jours calendaires moins les jours où, aux termes de son contrat de travail, le salarié n'est pas tenu de travailler, comme par exemple, jours de congé, jours de repos hebdomadaire, fêtes légales). Par ailleurs, les jours d'arrêt pour cause de maladie ne sont pas comptés comme des jours de non-retour au domicile. Un jour ouvré ne peut être considéré comme un jour de non-retour au motif que le temps de travail du salarié excède un jour civil en raison de l'heure d'embauche ou de la durée du travail (par exemple travail posté ou de nuit). Dans le cas de missions sur plusieurs jours, les jours consacrés à l'aller et au retour sont toujours assimilés à des jours de non-retour au domicile. Dans le présent accord, la notion d'employeur s'entend au sens économique.

### Exemples

Situation de départ : Un travailleur frontalier réside à Strasbourg (zone frontalière française). Son lieu de travail habituel se trouve à Kehl (zone frontalière allemande).

Cas n° 1 : Le salarié quitte son domicile le lundi matin et rejoint son lieu de travail habituel situé dans la zone frontalière. Il voyage ensuite hors de la zone frontalière pour des raisons professionnelles. Le soir, il retourne sur son lieu de travail situé dans la zone frontalière, puis rejoint son domicile. Le travailleur frontalier exerce aussi son activité dans la zone frontalière. Il ne travaille donc pas en dehors de la zone frontalière pendant une journée de travail complète. Ce jour ne doit pas être pris en compte.

Cas n° 2 : Le travailleur frontalier quitte son domicile le lundi matin et rejoint son lieu de travail habituel situé dans la zone frontalière. Il sort ensuite de la zone frontalière pour des raisons professionnelles. Le soir, il se rend directement à son domicile. La réponse est la même que pour le cas n° 1.

Cas n° 3 : Le salarié quitte son domicile le lundi matin et rejoint directement un lieu de travail situé en dehors de la zone frontalière. A la fin de sa journée de travail, il retourne directement à son domicile. Le salarié travaille en dehors de la zone frontalière pendant une journée de travail complète. Par conséquent il convient de comptabiliser un jour.

Cas n° 4 : Le salarié exerce son activité la nuit entre 20 heures et 4 heures du matin. Il quitte son domicile le lundi soir, se rend sur son lieu de travail habituel dans la zone frontalière puis quitte la zone frontalière pour des raisons professionnelles. Le mardi matin, il retourne sur son lieu de travail situé dans la zone frontalière, puis rejoint son domicile. Le travailleur frontalier exerce une partie de ses activités dans la zone frontalière et n'effectue donc pas une journée de travail complète en dehors de cette zone. Par conséquent, ce jour ne doit donc pas être pris en compte. Le fait que les heures de travail s'étendent sur deux jours

calendaires n'est pas pertinent (voir cas n° 5).

Cas n° 5 : Le salarié exerce son activité la nuit entre 20 heures et 4 heures du matin. Il quitte son domicile le lundi soir pour se rendre sur un lieu de travail situé en dehors de la zone frontalière. Le mardi matin, il rejoint directement son domicile. Le salarié travaille en dehors de la zone frontalière pendant une journée de travail complète. Il convient par conséquent de comptabiliser un jour. Même si les heures de travail s'étendent sur deux jours calendaires, le nombre de jours à comptabiliser n'augmente pas.

Cas n° 6 : Le salarié quitte son domicile le lundi matin et se rend sur son lieu de travail habituel situé dans la zone frontalière. Il quitte ensuite la zone frontalière pendant plusieurs jours pour des raisons professionnelles. Le jeudi soir, il rejoint son domicile. Dans le cas de missions de plusieurs jours, chaque jour de déplacement doit être comptabilisé comme un jour (en l'espèce 4 jours), à condition qu'il s'agisse d'un jour de travail. Que le salarié ait ou non exercé son activité dans la zone frontalière avant de commencer sa mission n'est pas pertinent.

Cas n° 7 : Le salarié quitte son domicile le jeudi matin, se rend sur son lieu de travail habituel, puis quitte la zone frontalière pendant plusieurs jours pour des raisons professionnelles. Il rejoint son domicile le mardi suivant. Son contrat ne prévoit pas qu'il travaille les samedis et dimanches. Toutefois, sur instruction de son employeur, le salarié doit travailler le samedi pendant son déplacement. Dans le cas de missions sur plusieurs jours, chaque jour de déplacement doit être compté comme un jour au sens du point 2, à condition qu'il s'agisse d'un jour de travail. Le salarié étant tenu de travailler aussi le samedi, ce jour devra être considéré comme un jour de non-retour au domicile. Dans ce cas, cela porte à cinq le nombre de jours. Si les dispositions de la Convention viennent à ne plus s'appliquer, le présent accord amiable cesse lui aussi de s'appliquer.»

## 2. Justification de la qualité de frontalier

---

30

L'exonération de l'impôt dans l'État d'emploi ne pourra être accordée au travailleur frontalier que suivant la procédure arrêtée de concert par les autorités compétentes des deux États et dont les modalités sont exposées ci-après.

### **a. Revenus de source française : travailleurs frontaliers résidant en République fédérale d'Allemagne et exerçant leur activité en France**

---

40

La procédure prévue du côté français concerne les rémunérations versées aux travailleurs qui exercent leur activité dans la zone frontalière française et qui ont leur résidence dans la zone frontalière allemande.

Pour obtenir l'exonération de l'impôt français, les travailleurs frontaliers résidant en République fédérale d'Allemagne doivent souscrire une demande formulée sur un imprimé bilingue n° S 2-240

spécialement conçu à cet effet (cf. [BOI-FORM-000011](#)).

Ces imprimés peuvent être obtenus auprès du bureau des impôts (Finanzamt) dont relève le lieu de la résidence en Allemagne du travailleur frontalier.

## 50

Les conditions d'établissement, de présentation et d'utilisation de la demande sont précisées dans une notice explicative également reproduite au [BOI-FORM-000011](#).

L'attention est toutefois appelée sur le fait que pour permettre à l'employeur français de s'abstenir de pratiquer la retenue à la source prévue par l'[article 182 A du code général des impôts](#) sur les salaires payés à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France, la demande devra être présentée par le travailleur frontalier dans le courant du mois de janvier de chaque année civile. Si le travailleur entre au service d'un employeur en cours d'année, la demande devra être présentée dans le délai de un mois suivant la date de l'embauche.

### **b. Revenus de source allemande : travailleurs frontaliers résidant en France et exerçant leur activité en République fédérale d'Allemagne**

## 60

Pour obtenir l'exonération de l'impôt allemand (impôt sur les salaires) les travailleurs frontaliers résidant en France doivent souscrire une demande sur l'imprimé bilingue portant le n° 5011 (cf. [BOI-FORM-000012](#)).

Ces imprimés peuvent être obtenus auprès du service des impôts des particuliers dont relève le lieu de leur résidence en France.

Les conditions d'établissement, de présentation et d'utilisation de ces formulaires sont précisées dans une notice explicative également jointe au [BOI-FORM-000012](#).

## 70

L'attention est toutefois appelée sur le fait que l'employeur allemand du travailleur frontalier résident de France ne peut s'abstenir de prélever à la source l'impôt allemand que s'il a obtenu l'autorisation (attestation d'exonération : « Freistellungsbescheinigung ») du bureau des impôts allemand (Finanzamt) dont il dépend. En conséquence, la demande souscrite par le travailleur frontalier français sur l'imprimé indiqué ci-dessus, doit être introduite en temps utile pour que l'employeur puisse disposer de l'attestation d'exonération avant le paiement des rémunérations afférentes à la première période de paiement du salaire (semaine, mois).

En règle générale, l'attestation d'exonération délivrée par le Finanzamt est valable pour une durée de trois ans. Toutefois, le travailleur est tenu de faire certifier chaque année par son employeur allemand les énonciations du cadre II du formulaire et de remettre les trois exemplaires au chef de centre dont il relève en France.

### **c. Assistance administrative concernant les travailleurs frontaliers**

## 80

Pour permettre au service, en cas de besoin, d'identifier plus facilement les frontaliers, il est demandé, comme par le passé, aux employeurs soit de les faire figurer à part sur l'état DAS 1, soit de porter dans la marge de celui-ci une mention spéciale (lettre F par exemple) pour chacun de ces frontaliers.

### 3. Régime d'imposition

---

90

Conformément aux dispositions du paragraphe 5, alinéa a, de l'article 13 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée, les revenus provenant du travail dépendant de personnes qui travaillent dans la zone frontalière d'un État contractant et qui ont leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre État contractant où elles rentrent normalement chaque jour sont exclusivement imposables dans cet autre État.

Ces dispositions concernent les personnes qui sont des résidents de France et ont leur foyer d'habitation permanent dans un département français limitrophe de la frontière (Bas-Rhin, Haut-Rhin et Moselle) et qui travaillent dans les communes allemandes dont tout ou partie du territoire est situé à une distance de la frontière n'excédant pas trente kilomètres (cf. **liste des communes allemandes** au [BOI-ANXX-000337](#)) et inversement.

Remarque : La liste des villes et des communes allemandes situées jusqu'à trente kilomètres de la frontière a été publiée le 10 juillet 1996 par une instruction de l'administration allemande en date du 11 juin 1996. Les communes ajoutées en 1996 sont signalées par un renvoi (1) dans cette liste.

## B. Salariés intérimaires

---

100

Le paragraphe 6 de l'article 13 de la convention concerne les salariés résidents d'un État contractant qui exercent leur activité dans l'autre État contractant dans le cadre d'un contrat conclu avec un professionnel du travail intérimaire.

### 1. Salariés concernés

---

Ce sont les personnes résidentes de l'un ou l'autre État :

- qui ont conclu un contrat de travail temporaire avec un professionnel du travail intérimaire. Peu importe à cet égard que ce professionnel soit résident d'Allemagne ou de France (ou le cas échéant d'un État tiers) ;

- et qui exercent leur activité de travail temporaire dans l'État dont ils ne sont pas résidents.

### 2. Modalités d'imposition

---

110

Les rémunérations perçues au titre de l'emploi intérimaire sont imposables dans l'État d'exercice de l'activité et dans l'État de résidence.



Lorsque la France est l'État d'exercice de l'activité, les rémunérations versées aux salariés intérimaires sont imposables en France conformément aux dispositions de l'article 182 A du CGI.

L'Allemagne en tant qu'État de résidence du travailleur impose en second et élimine la double imposition par imputation de l'impôt français sur l'impôt allemand dans les conditions prévues par l'article 20 § 1 c) de la convention.

Lorsque la France est l'État de résidence du travailleur intérimaire, elle impose en second les rémunérations perçues et accorde un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé en Allemagne dans la limite du montant de l'impôt français correspondant à ces revenus (art. 20 § 2 a) bb) de la convention).

Le paragraphe 6 de l'article 13 de la convention prévoit par ailleurs que chaque État peut, conformément à sa législation, réclamer le paiement de l'impôt afférent à ces rémunérations soit au loueur, soit au preneur, ou les tenir tous deux responsables du paiement de l'impôt.

### **3. Cas des travailleurs intérimaires résidant en zone frontalière**

---

#### **120**

Lorsqu'ils résident en zone frontalière, les travailleurs intérimaires bénéficient des dispositions applicables aux travailleurs frontaliers.

Dès lors, lorsqu'ils satisfont aux conditions énoncées plus haut, les rémunérations des personnels intérimaires qui ont leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française sont exclusivement imposables en France. Ces dispositions sont bien entendu applicables indépendamment de la nationalité, française ou allemande, de l'employeur.

Les mesures d'assouplissement prévues pour tenir compte du travail qui peut être accompli sur ordre de l'employeur hors de la zone frontalière sont directement transposables à la situation des travailleurs intérimaires.

Conformément aux dispositions de l'article 13 paragraphe 5 (a) de la convention fiscale entre la France et l'Allemagne du 21 juillet 1959 modifiée, les revenus provenant du travail dépendant de salariés intérimaires qui travaillent dans la zone frontalière allemande et qui ont leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière française, où ils rentrent normalement chaque jour, ne sont imposables qu'en France. En 1980, les autorités compétentes des deux États sont parvenues à un accord aux termes duquel la qualité de travailleur frontalier des personnes concernées n'est pas remise en cause lorsque le salarié a été contraint, durant une période n'excédant pas quarante-cinq jours de travail par an (ou 20 % des jours de travail effectué), soit à ne pas rejoindre son domicile, soit à se rendre, sur ordre de son employeur, à un lieu de travail situé hors de la zone frontalière allemande.

Dès lors, les salaires des frontaliers résidents de France qui exercent dans le cadre d'un contrat de travail avec une société d'intérim leur activité professionnelle pour le compte d'un employeur allemand plus de quarante-cinq jours en dehors de la zone frontalière allemande sont imposables dans les deux États pour la fraction de leurs salaires qui correspond à une activité exercée sur le territoire allemand, en application du paragraphe 6 de l'article 13 de la convention franco-allemande.



La double imposition est alors éliminée, selon les modalités prévues par l'article 20, paragraphe 2 (a) bb, de la convention, par l'imputation sur l'impôt français d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé en Allemagne.

Si, comme dans les cas évoqués par l'auteur de la question, l'activité exercée hors de la zone frontalière allemande est exécutée sur le territoire d'États tiers (Suisse, États-Unis notamment), le régime fiscal applicable aux salaires perçus à raison de cette activité doit être déterminé au regard des règles de la convention fiscale conclue entre la France et chacun de ces États relatives aux revenus des professions dépendantes (article 15 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 et article 17 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée). En application de ces dispositions, rédigées selon les principes retenus en la matière dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE, ces salaires sont imposables dans l'État d'exercice de l'activité sauf si les conditions relatives aux missions temporaires, prévues par les paragraphes 2 des articles précités des conventions franco-américaine et franco-suisse, sont satisfaites. Dans une telle hypothèse, l'imposition de ces salaires revient exclusivement à la France. Les dispositions des conventions fiscales conclues par la France avec les trois pays concernés répondent donc aux préoccupations de l'auteur de la question.

Toutefois, dans l'hypothèse où la quote-part des salaires afférente au travail effectué hors d'Allemagne aurait été imposée dans cet État, les personnes concernées sont invitées à demander, auprès de la direction de la législation fiscale, (sous-direction E, bureau E 1, Télédéc 568), 139, rue de Bercy, 75572 Paris Cedex 12, l'ouverture de la procédure amiable prévue par l'article 25 de la convention fiscale franco-allemande précitée en vue de remédier à la double imposition qu'elles supportent à ce titre.

Réponse Schreiner : AN 1er janvier 2001 n°35068 page 64.

## C. Salariés en mission temporaire

### 130

L'État contractant dont le salarié est un résident a seul le droit d'imposer la rémunération d'une activité autre que le travail intérimaire exercée pendant le séjour temporaire de l'intéressé dans l'autre État si trois conditions sont simultanément remplies :

- le bénéficiaire de la rémunération séjourne dans l'autre État contractant pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;
- la rémunération dont il s'agit est payée par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'État contractant où l'activité est exercée ;
- cette rémunération n'est pas à la charge d'un établissement stable ou d'une installation permanente de l'employeur situés dans l'État contractant où séjourne temporairement le salarié.

### 140

Par accord conclu le 16 février 2006 (reproduit ci-dessus) les autorités compétentes française et allemande se sont accordées sur les règles applicables aux travailleurs frontaliers tels que définis à l'article 13 (5) de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 modifiée et sur l'application de l'article 13 (4) (missions temporaires).

### **III. Activités exercées à bord d'un aéronef, d'un navire ou d'un bateau**

#### **150**

Il résulte des dispositions du paragraphe 2 de l'article 13 de la convention que les revenus professionnels des salariés autres qu'intérimaires qui sont employés à bord d'un navire, d'un aéronef en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise qui les emploie.

Dans le cas où l'État auquel le droit d'imposer ces rémunérations est ainsi dévolu se trouverait privé par sa propre législation de la possibilité de les soumettre effectivement à l'impôt, lesdites rémunérations seraient imposables, en vertu d'une disposition du paragraphe 2 de l'article 13 de la convention, dans l'État contractant dont les bénéficiaires sont les résidents.

Compte tenu de la règle prévue sur un plan plus général par le [2° de l'article 4 bis du code général des impôts](#), les rémunérations des salariés qui sont employés par des entreprises de navigation dont le siège de direction effective est en France et qui sont en service à bord d'un moyen de transport, dans les conditions prévues par la convention, sont imposables dans notre pays, même si l'activité des intéressés est en fait exercée en totalité hors du territoire français.