



## **Merkblatt**

# **zur Besteuerung des Erwerbseinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein**

### Inhalt

<b>1.</b>	<b>Rechtliche Grundlagen .....</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Besteuerung der Grenzgänger .....</b>	<b>2</b>
<b>2.1.</b>	<b>Begriff des Nichtrückkehrtages .....</b>	<b>2</b>
<b>2.2.</b>	<b>Begriff des Arbeitstages .....</b>	<b>3</b>
<b>2.3.</b>	<b>Berufliche Gründe für die Nichtrückkehr .....</b>	<b>3</b>
<b>2.4.</b>	<b>Sonderfälle Schichtarbeit, Bereitschaftsdienst und Home-Office .....</b>	<b>3</b>
<b>2.5.</b>	<b>Anpassung der Grenze der 45 Nichtrückkehrtage .....</b>	<b>4</b>
<b>2.6.</b>	<b>Nachweis der Nichtrückkehrtage .....</b>	<b>4</b>
2.6.1.	Bescheinigung des Arbeitgebers .....	4
2.6.2.	Nachweis .....	5
<b>3.</b>	<b>Besteuerung der Personen ohne Grenzgängereigenschaft .....</b>	<b>5</b>

## 1. Rechtliche Grundlagen

Die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Arbeit im Privatsektor ist in Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Liechtenstein (DBA) sowie im Protokoll zum DBA geregelt:

### **DBA**

#### *Art. 15 Unselbstständige Arbeit*

*1. Unter Vorbehalt von Absatz 4 und der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.*

...

*4. Unter Vorbehalt von Artikel 19 Absatz 1 können Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Personen, die in einem Vertragsstaat ihren Wohnsitz und im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz an den Arbeitsort begeben (Grenzgänger), nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie ansässig sind.*

### **Protokoll zum DBA**

5. Zu Art. 15 Abs. 4

a) Der Ausdruck «Arbeitsort» bedeutet der Ort, an dem die Person in den Betrieb ihres Arbeitgebers eingegliedert ist.

b) Der Ausdruck «Wohnsitz» bedeutet der Ort, an dem die Person ihr Hauptsteuerdomizil hat.

c) Die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

## 2. Besteuerung der Grenzgänger

Gemäss der Regelung des DBA kann das Einkommen von Grenzgängern aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (vorbehältlich Staatsbedienstete) nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Zur Präzisierung des Anwendungsbereichs der Grenzgängerregelung und insbesondere zur Schwelle von 45 Nichtrückkehrtagen haben die Schweiz und Liechtenstein am 14. November 2016 eine Verständigungsvereinbarung geschlossen<sup>1</sup>. Diese enthält verschiedene Klarstellungen, auf die im Folgenden eingegangen wird.

### 2.1. Begriff des Nichtrückkehrtages

Als Nichtrückkehrtage werden die Arbeitstage gezählt, nach welchen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Gezählt werden daher jeweils die auswärtigen Übernachtungen. Wenn jedoch ein Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer

<sup>1</sup>[https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/liechtenstein/25112016\\_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf.download.pdf/25112016\\_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/liechtenstein/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf.download.pdf/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf)

Geschäftsreise noch einige Ferientage oder sonstige freie Tage bezieht, so zählen diese privaten Übernachtungen nicht als Nichtrückkehrtage. Als Wohnsitz gilt das Hauptsteuerdomizil. Als auswärtige Übernachtungen gelten daher auch Übernachtungen an Zweitwohnsitzen, die zwecks Wochenaufenthalt unterhalten werden.

## 2.2. Begriff des Arbeitstages

Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Frage, die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbart sind. Samstage, Sonntage und Feiertage zählen nur dann zu den in Frage kommenden Arbeitstagen, wenn eine Arbeit an diesen Tagen angeordnet wurde oder wenn es sich um Reisetage handelt.

## 2.3. Berufliche Gründe für die Nichtrückkehr

Gemäss der Verständigungsvereinbarung zur Grenzgängerbesteuerung vom 14. November 2016 sind bei folgenden Sachverhalten berufliche Gründe für die Nichtrückkehr zu vermuten (keine abschliessende Aufzählung):

- Die Übernachtung des Arbeitnehmers auf Geschäftsreisen.
- Die Übernachtung des Arbeitnehmers in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz mit dem in der Regel verwendeten Transportmittel eine Fahrzeit von 45 Minuten überschreitet. Liegt die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort darunter, so ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen. Namentlich ist es möglich, in Fällen hoher beruflicher Belastung, bei welcher die Normalarbeitszeit erheblich überschritten wird, Übernachtungen als beruflich veranlasst anzusehen. Geschäftsessen können als Begründung für eine berufliche Veranlassung für die Nichtrückkehr gelten.
- Die Übernachtung des Arbeitnehmers in der Nähe des Arbeitsortes in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, durch einen Arbeitnehmer mit Rufbereitschaft (Pikettdienst), sofern die Bereitschaft bei einer Übernachtung am Wohnsitz nicht gewährleistet wäre.
- Die Übernachtung des Arbeitnehmers während Weiterbildungsaufenthalten, wenn der Arbeitgeber die Übernachtungskosten übernimmt.

## 2.4. Sonderfälle Schichtarbeit, Bereitschaftsdienst und Home-Office

Ein beruflich veranlasster Tag der Nichtrückkehr an den Wohnsitz liegt nicht vor, wenn die Arbeitszeit eines Arbeitnehmers bedingt durch die Anfangszeiten oder durch die Dauer der Arbeitszeit über die Tagesgrenze hinausgeht, und der Arbeitnehmer nach beendeter Arbeit an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Namentlich **Schichtarbeiter und Personal mit Nachtdienst oder Bereitschaftsdienst** sind daher nicht bereits aufgrund ihrer spezifischen Arbeitszeiten von der Anwendung der Grenzgängerregelung ausgeschlossen.

Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer **an seinem Wohnsitz arbeitet**, zählen nicht als Nicht-rückkehrtage.

## 2.5. Anpassung der Grenze der 45 Nichtrückkehrtage

Bei **unterjähriger Dauer des Arbeitsverhältnisses** werden die Nichtrückkehrtage anteilmässig berechnet. Damit ein Arbeitnehmer nicht als Grenzgänger gilt, sind daher mehr als 3,75 Nichtrückkehrtage im Monat nötig.

Beispiel: Tritt ein Arbeitnehmer auf den 1. Mai eine Stelle in einem Vertragsstaat an und war er vorher nicht in diesem Vertragsstaat tätig, so muss der Arbeitnehmer mehr als 30 Nichtrückkehrtage nachweisen, um im betreffenden Zeitraum nicht als Grenzgänger zu gelten.

Ausgenommen davon ist der Wechsel des Arbeitgebers im selben Vertragsstaat. Bei einem Arbeitgeberwechsel mit Arbeitsort im selben Vertragsstaat wird die Zählung der Nichtrückkehrtage für das Jahr fortgesetzt. Es findet in diesem Fall keine gesonderte Beurteilung für die einzelnen Arbeitsverhältnisse statt. Folglich sind für das gesamte Jahr mehr als 45 Nichtrückkehrtage nötig. Liegen im betreffenden Jahr mehr als 45 Nichtrückkehrtage vor, so entfällt die Grenzgängereigenschaft für das gesamte Jahr.

Beispiel: Eine in Liechtenstein ansässige Arbeitnehmerin arbeitet vom 1. Januar bis 31. Juli beim Arbeitgeber A in der Schweiz und wechselt dann zum Schweizer Arbeitgeber B, bei welchem sie bis Ende Jahr tätig ist. Die Arbeitnehmerin hat bei beiden Arbeitgebern ihren Arbeitsort in der Schweiz. Während ihrer Tätigkeit beim Arbeitgeber A weist sie 5 Nichtrückkehrtage auf und beim Arbeitgeber B 50 Nichtrückkehrtage. Die Grenzgängereigenschaft der Arbeitnehmerin entfällt in diesem Fall für das gesamte Jahr.

Liegt eine **Teilzeitbeschäftigung** vor und wird die Arbeit nicht an jedem Arbeitstag ausgeübt, werden die für den Wegfall der Grenzgängereigenschaft nötigen Nichtrückkehrtage verhältnismässig zu den vereinbarten Arbeitstagen berechnet.

Beispiele: Ein Arbeitnehmer hat ein Arbeitspensum von 50%, das er an jeweils drei Tagen pro Woche ausübt. Er ist Grenzgänger, sofern er nicht mehr als 27 Nichtrückkehrtage aufweist.

Verteilt sich das Arbeitspensum von 50% hingegen auf fünf Wochentage, so gilt der Arbeitnehmer als Grenzgänger, sofern er nicht mehr als 45 Nichtrückkehrtage aufweist.

Bei vertraglich vereinbarter **Tätigkeit am Wohnsitz (Home-Office)** beträgt die Höchstzahl der für die Anwendung der Grenzgängerregelung zulässigen Nichtrückkehrtage 45. Es ist keine Anpassung der Grenze von 45 Nichtrückkehrtagen vorzunehmen.

## 2.6. Nachweis der Nichtrückkehrtage

### 2.6.1. Bescheinigung des Arbeitgebers

Liegen mehr als 45 Nichtrückkehrtrage, oder die verminderte Zahl in besonderen Fällen (siehe Ziff. 2.5 oben) vor, so hat der Arbeitgeber bis spätestens Ende Februar des Folgejahres folgende Unterlagen der für die Quellenbesteuerung seiner Arbeitnehmer zuständigen Behörde einzureichen:

- Bescheinigung des Arbeitgebers über die Anzahl der Nichtrückkehrtage im betreffenden Jahr bzw. Zeitraum auf dem von den schweizerischen Steuerbehörden für schweizerische Arbeitgeber vorgesehenen Formular;

- Aufstellung über die Nichtrückkehrtage, wobei diese zwingend folgende Angaben enthalten muss: Datum der Abreise und Rückkehr, Ort und Land der Arbeitstätigkeit, Anzahl der auswärtigen Übernachtungen sowie Zweck des Aufenthaltes;
- Lohnausweis.

Die Aufstellung über die Nichtrückkehrtage wird von der Behörde des Arbeitsstaates mit einem Sichtvermerk versehen. Der Sichtvermerk dient dem Ansässigkeitsstaat als Nachweis der Einreichung der Unterlagen bei der Steuerverwaltung durch den Arbeitgeber.

Bei Personen mit Wochenaufenthalt in der Nähe des Arbeitsortes in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, ist ein Hinweis auf den Wochenaufenthalt auf der Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend.

### 2.6.2. Nachweis

Es bleibt dem Ansässigkeitsstaat unbenommen, die bescheinigten Nichtrückkehrtage zu überprüfen und entsprechende Nachweise zu verlangen. Dies gilt gleichermassen für den Wochenaufenthalt.

## 3. Besteuerung der Personen ohne Grenzgängereigenschaft

Ist ein Arbeitnehmer nicht Grenzgänger im Sinn von Artikel 15 Absatz 4 DBA, so wird das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach den Absätzen 1, 2 und 3 von Artikel 15 DBA besteuert. Im Grundfall von Absatz 1 hat der Arbeitsstaat das Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen im Umfang der Arbeit, die physisch in diesem Staat ausgeübt wird. Das Erwerbseinkommen, das auf Arbeit entfällt, die im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten ausgeübt wird, kann bei Personen ohne Grenzgängereigenschaft der Ansässigkeitsstaat besteuern.

Für unselbständig erwerbstätige Personen, die nicht im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA) tätig sind, ist für die Zwecke der Besteuerung nach Artikel 15 Absatz 1 DBA eine Aufteilung des Lohnes im Verhältnis zu der im Arbeitsstaat und der ausserhalb des Arbeitsstaates verbrachten Arbeitszeit vorzunehmen.

Beispiele: Ein in Liechtenstein ansässiger Arbeitnehmer hat seinen Arbeitsort in der Schweiz. Er weist mehr als 45 Nichtrückkehrtage auf und ist daher nicht Grenzgänger. Er arbeitete im betreffenden Jahr an 2/3 seiner Arbeitstage in der Schweiz, an 1/6 seiner Arbeitstage in Liechtenstein und 1/6 seiner Arbeitstage in Deutschland. Die Schweiz hat nach Artikel 15 Absatz 1 DBA das Besteuerungsrecht für 2/3 des Lohnes und Liechtenstein für den verbleibenden 1/3.

Eine in der Schweiz ansässige Arbeitnehmerin hat ihren Arbeitsort in Liechtenstein. Sie weist mehr als 45 Nichtrückkehrtage auf und ist daher nicht Grenzgängerin. Sie verbrachte im betreffenden Jahr 2/5 ihrer Arbeitstage in Liechtenstein, 1/5 ihrer Arbeitstage in der Schweiz, 1/5 ihrer Arbeitstage in Deutschland und 1/5 in den Niederlanden. Die Schweiz hat nach Artikel 15 Absatz 1 DBA das Besteuerungsrecht für 3/5 des Lohnes und Liechtenstein für die verbleibenden 2/5.

Für in Liechtenstein ansässige Arbeitnehmer, haben die Arbeitgeber in der Schweiz im Rahmen der Quellenbesteuerung die entsprechende Aufteilung der Arbeitstage vorzunehmen. Es ist für jeden Arbeitnehmer ein Kalendarium zu führen, das Aufschluss über die in der Schweiz, in Liechtenstein und in Drittstaaten geleisteten Arbeitstage gibt.

In der Schweiz ansässige Arbeitnehmer, die für einen Liechtensteiner Arbeitgeber tätig sind und nicht als Grenzgänger im Sinn von Artikel 15 Absatz 4 DBA gelten, müssen nachweisen, in welchen Staaten sie ihre Erwerbstätigkeit erbracht haben. Das Führen eines vom Arbeitgeber visierten Kalendariums wird empfohlen. Ersichtlich sollten sein: Die Anzahl Arbeitstage in Liechtenstein, in der Schweiz und in Drittstaaten.