

Grenzgänger und Home Office im Dreiländereck: Liechtenstein – Schweiz – Österreich

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Prof. Dr. Mathias Oertli

Dienstag, 22. Juni 2021

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Inhalt

1. Grenzgänger und Nicht-Grenzgänger nach DBA FL-CH
2. Besteuerung von Nicht-Grenzgängern
3. Besteuerung von Grenzgängern
4. Steuerliche Eigenheiten bei Home Office von Grenzgängern
5. COVID19 Grenzgänger-Regelung im Verhältnis FL-CH
6. Begründung von Betriebsstätten durch Home Office-Tätigkeit?
7. Schlussbemerkungen

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

1. Grenzgänger und Nicht-Grenzgänger

Regelung DBA FL-CH

Art. 15 Abs. 4 DBA FL-CH

Unter Vorbehalt von Artikel 19 Absatz 1 können Einkünfte aus unselbstständiger 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 vom 15. Juli 2015 zum DBA FL-CH, Ziff. 5 zu Art. 15 Abs. Abs. 4

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

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Grenzgänger

Personen, die in der Schweiz ansässig sind und

- in FL einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Privatwirtschaft nachgehen, und
- sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) in der CH an den Arbeitsort in FL begeben.

Nicht-Grenzgänger

- Personen mit Wohnsitz CH und Arbeitsort FL, welche die Grenzgänger-Kriterien nicht erfüllen insb.
- Arbeitnehmer, die an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehren.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

2. Besteuerung von Nicht-Grenzgängern

Berufliche Gründe für Qualifikation als Nichtrückkehrtag (nicht abschliessende Aufzählung):

- Übernachtung des Arbeitnehmers auf Geschäftsreisen.
- 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 unter 45 Minuten, so ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen (hohe beruflicher Belastung, Geschäftsessen).
- Bei Pikettdienst, sofern die Bereitschaft bei einer Übernachtung am Wohnsitz nicht gewährleistet wäre.
- Übernachtung des Arbeitnehmers während Weiterbildungsaufenthalten, wenn der Arbeitgeber die Übernachtungskosten übernimmt.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Besteuerung von Nicht-Grenzgängern

Ermittlung der Anzahl der Nichtrückkehrtage u.a.:

- Nur Arbeitstage (Samstage, Sonntage und Feiertage nur, wenn die Arbeit vom Arbeitgeber angeordnet wurde oder es sich um Reisetage handelt).
- **Arbeitstage am Wohnsitz zählen als Rückkehrtage.**
- Bei unterjähriger Dauer des Arbeitsverhältnisses pro rata Berechnung (3.75 Nichtrückkehrtage pro Monat).
- Bei Teilzeitbeschäftigung anteilige Berechnung der Nichtrückkehrtage.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Besteuerung von Nicht-Grenzgängern

Nachweis der Nichtrückkehrtage u.a.:

- Bescheinigung und Aufstellung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehrtage.

Ermittlung der massgebenden FL und CH Arbeitstage (zweistufiges Vorgehen):

1. Bestimmung der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage; falls mehr als 45
2. Bestimmung der in FL und in der CH steuerbaren Tage (Wechsel vom Wohnorts- zum Arbeitsortsprinzip)

Arbeitstage in FL: steuerbar in FL

Arbeitstage in der CH und in Drittländern: steuerbar in der CH

→ Aufteilung des steuerbaren Einkommen auf FL und die CH aufgrund der zurechenbaren Arbeitstage.

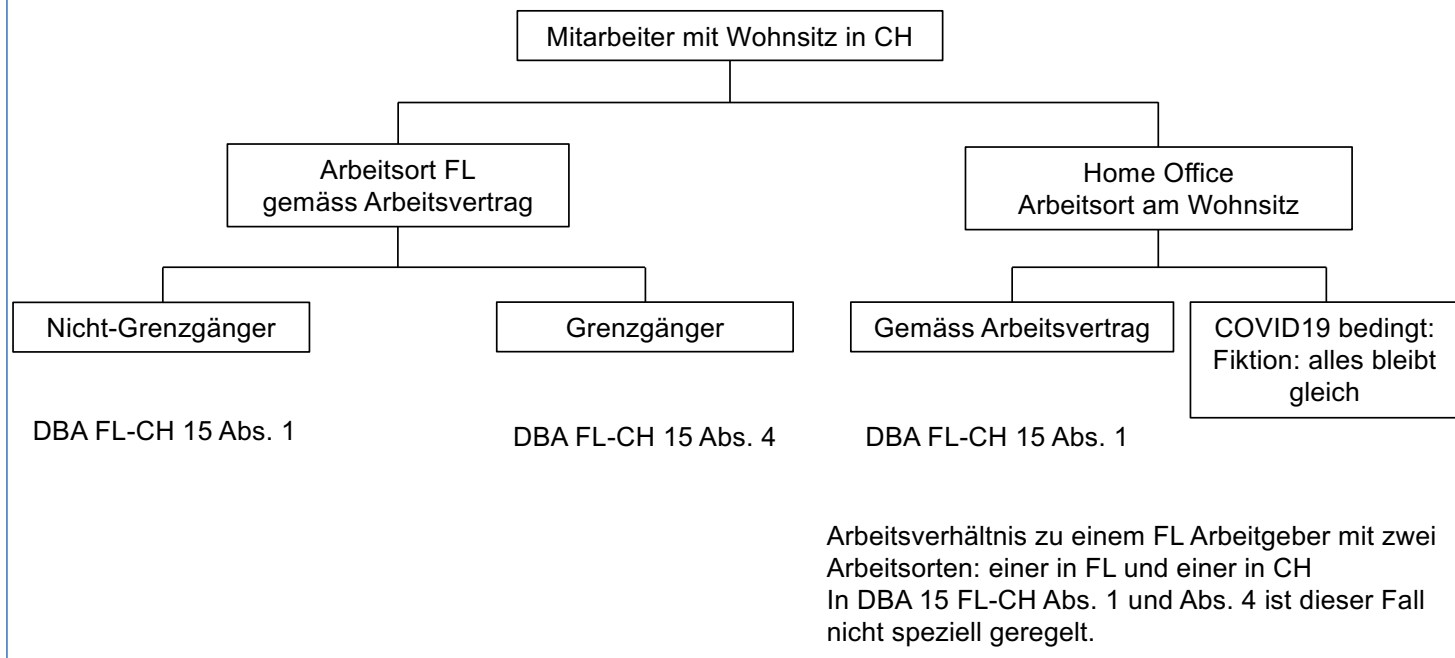
Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

3. Besteuerung von Grenzgängern:

Grenzgänger sind für ihr Erwerbseinkommen ausschliesslich in der CH steuerpflichtig (Art. 15 Abs. 4 DBA FL-CH).

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

4. Steuerliche Eigenheit bei Home Office von Grenzgängern



Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

5. COVID19 Grenzgänger-Regelung im Verhältnis FL

Verständigungsvereinbarung vom 20. Oktober 2020

- Kann ein Grenzgänger wegen den COVID19-Massnahmen nicht mehr täglich pendeln, gilt die Fiktion, als wäre er dennoch pendelt.
- Nächtigt ein Grenzgänger wegen den COVID19-Massnahmen am Arbeitsort, führt dies trotzdem zu einem Rückkehrtag.
- Die 45 Nichtrückkehrtage werden für den Zeitraum der Anwendung von COVID19-Massnahmen quotal gekürzt, d.h. dieser Zeitraum wird für die Prüfung der Grenzgänger-Eigenschaft nicht berücksichtigt.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

5. COVID19 Grenzgänger-Regelung im Verhältnis FL

Verständigungsvereinbarung vom 20. Oktober 2020

Beispiel

2020 war ein Arbeitnehmer während 122 Tagen im Home Office.

Kürzung der Nichtrückkehrtage: $45 / 366 * 122 = 15$ d.h. $45 - 15 = 30$ Nichtrückkehrtage

Die Nichtrückkehrtage müssen ausserhalb der COVID19 bedingten Home Office Periode liegen.

Die Covid19 bedingten Home Office Tage und COVID19 bedingten Verbleibtage-am-Arbeitsort sind vom Arbeitgeber zu bestätigen.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

Auswirkungen der COVID19 Massnahmen auf die Besteuerung von CH-Grenzgänger

Folgen und Beurteilung

- Weil für CH Grenzgänger nach FL der CH das ausschliessliche Besteuerungsrecht zusteht, bewirkt eine Home Office-Tätigkeit daran keine Änderung, weil der Schweiz auch ohne spezielle COVID19 Regelung das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA FL-CH zusteht.
- Nicht-Grenzgänger sind für die Home Office-Tage in der CH steuerpflichtig.
- Bisherige Nicht-Grenzgänger dürften 2020 die 45 Nichtrückkehrtage bzw. die entsprechend gekürzten Nichtrückkehrtage oftmals nicht erreichen und damit vollumgänglich in der Schweiz steuerpflichtig sein.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

6. Begründung von Betriebsstätten durch Home Office Tätigkeit?

- Die Frage stellt sich, ob durch internationale Home Office Tätigkeit für den Arbeitgeber im Ausland eine Betriebsstätte begründet wird.
- Betriebsstätten erfordern eine fest Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (DBA FL-CH 5 Abs. 1, OECD-MA 5 Abs. 1). Dies kann erfüllt sein kann, wenn z.B. GL-Mitglieder im Home Office arbeiten und dafür eine Entschädigung bezahlt wird.
- International wird diskutiert, ob Home Office-Tätigkeiten nicht eine sog. unechte Dienstleistungsbetriebsstätte begründen können.
- Es ist davon auszugehen, dass Home Office-Tätigkeit auch ohne COVID19 Massnahmen vermehrt bleiben, womit sich diese Frage je nach Konstellation stellen dürfte.

Besteuerung von Grenzgängern nach Liechtenstein aus Schweizer Sicht

7. Schlussbemerkungen

- Im Verhältnis FL-CH ergeben sich in steuerlicher Hinsicht für Grenzgänger in der Privatwirtschaft aufgrund der COVID19-Massnahmen keine wesentlichen Änderungen, weil das Besteuerungsrecht ausschliesslich der Schweiz zusteht.
- Bei den Nicht-Grenzgängern sind die Home Office Tage grundsätzlich der Schweiz zuzuteilen. Bei COVID19 gilt die Fiktion des Tätigkeitsortes (mit Einzelfallbeurteilung).
- Fragen stellen sich bei Nicht-Grenzgängern insbesondere bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage.
- Gemäss Praxis des Kantonalen Steueramtes St. Gallen können die CH Arbeitnehmer für die Zeit der Home Office-Tätigkeit keine Berufskosten geltend machen.