

---

# DBA Schweiz-Liechtenstein

## Grenzgängerbesteuerung

Als Grenzgänger gilt eine Person, die in einem Staat wohnt (Ansässigkeitsstaat), in einem anderen Staat arbeitet (Tätigkeitsstaat) und regelmässig zwischen Wohn- und Arbeitsort über die dazwischen liegende Ländergrenze pendelt. Der Begriff des «Grenzgängers» wird in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterschiedlich definiert. Es ist nicht unüblich, dass sich in DBA ganze Artikel dem Status des Grenzgängers und dessen Besteuerungsmodalitäten widmen. Das neue DBA zwischen der Schweiz (CH) und Liechtenstein (FL), welches am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist, enthält ebenfalls eine detaillierte Regelung zur Besteuerung von Grenzgängern.

### 1 Einleitung

Vor Inkrafttreten des neuen DBA oblag gemäss geltendem Rumpfabkommen aus dem Jahre 1995 dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bei Qualifikation als Grenzgänger das Besteuerungsrecht des im Rahmen der Arbeitstätigkeit erzielten Einkommens. Mit dem neuen DBA



**Martin Meyer**

lic. oec. HSG, eidg. dipl. Steuerexperte, dipl. Treuhandexperte (Liechtenstein), Leiter Steuern und Recht, PwC GmbH, Liechtenstein



**Tobias Endres**

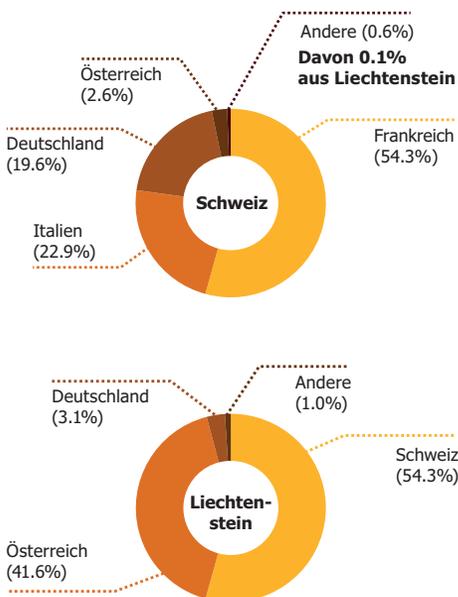
Assistant Steuern und Recht, PwC AG, Schweiz

---

wurde eine «Sonderregelung» für Grenzgänger eingeführt, welche in besonderen Fällen dem Staat, in welchem die Arbeit ausgeübt wird (Tätigkeitsstaat), das Besteuerungsrecht zuweist. Wie die anschliessende Abbildung verdeutlicht, haben gegenseitige Grenzgänger für beide Staaten eine grosse Bedeutung. Zwar sind nur 0.1% der ausländischen Grenzgänger in der Schweiz aus Liechtenstein (rund 450 Arbeitnehmer), dafür gehen über 10000 Schweizer einer Arbeit in Liechtenstein nach (rund 54% aller Grenzgänger in Liechtenstein).<sup>1</sup> Dieser Artikel beleuchtet die Ausgestaltung der Grenzgängerbesteuerung im DBA CH-FL unter Berücksichtigung eines internationalen Kontexts und vergleicht sie mit DBA verschiedener Nachbarländer beider Staaten.

## Herkunft ausländischer Grenzgänger

(Stand: 31.12.2016)



## INHALTSVERZEICHNIS

### 1 Einleitung

### 2 Grenzgängerbesteuerungen im internationalen Vergleich

- 2.1 Grenzgängerbesteuerung der Schweiz mit Deutschland und Österreich
- 2.2 Grenzgängerbesteuerung Liechtenstein mit Deutschland und Österreich
- 2.3 Übersicht Ländervergleich zur Grenzgängerbesteuerung
- 2.4 Grenzgängerbesteuerung zwischen der Schweiz und Liechtenstein
  - 2.4.1 Methode gemäss Merkblatt Liechtenstein
  - 2.4.2 Methode gemäss Merkblatt Schweiz
  - 2.4.3 Auswirkungen der unterschiedlichen Berechnungsmethoden zur Bestimmung der Besteuerungsquoten im DBA CH-FL

### 3 Fazit

## 2 Grenzgängerbesteuerungen im internationalen Vergleich

Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen kurzen Überblick über die Methodik der Besteuerung der Grenzgänger zwischen der Schweiz, Deutschland, Österreich und Liechtenstein geben, welche in einer tabellarischen Übersicht veranschaulicht wird. Im Anschluss wird die zwischen Liechtenstein und der Schweiz gewählte Methodik im Detail erläutert und auf wichtige Unterschiede eingegangen.

### 2.1 Grenzgängerbesteuerung der Schweiz mit Deutschland und Österreich

Gemäss DBA zwischen der Schweiz und Deutschland darf der Ansässigkeitsstaat die Löhne und ähnlichen Vergütungen aus unselbst-

ständiger Arbeit besteuern, sofern ein Arbeitnehmer als Grenzgänger eingestuft wird. Der Grenzgängerstatus entfällt, ähnlich wie beim DBA CH-FL, ab einer bestimmten Anzahl an Nichtrückkehrtagen. Diese Schwelle ist im Verhältnis zu Deutschland mit 60 Tagen definiert.<sup>2</sup> Bei einer Überschreitung von 60 Tagen kommt im Tätigkeitsstaat die Quellenbesteuerung zur Anwendung.<sup>3</sup> Bei den Grenzgängern ist der Tätigkeitsstaat berechtigt, eine Quellensteuer auf

<sup>1</sup> Vgl. Liechtenstein in Zahlen, 2018; Bundesamt für Statistik, 2018.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 15a Abs. 2 DBA CH-DE.

<sup>3</sup> Vgl. Grenzgänger-Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verband, o.D.

dem Lohn und ähnlichen Vergütungen zu erheben. Diese Steuer darf viereinhalb Prozent nicht übersteigen. Der Ansässigkeitsstaat besteuert die Einkünfte unter Anrechnung der erhobenen Quellensteuer. Die Ansässigkeit muss durch eine amtliche Bescheinigung des Ansässigkeitsstaats nachgewiesen werden.<sup>4</sup>

Das DBA zwischen der Schweiz und Österreich hingegen enthält keine Sonderregelungen für Grenzgänger. Das Besteuerungsrecht wird dem Tätigkeitsstaat zugewiesen.<sup>5</sup> Allerdings sieht das DBA eine Ausgleichszahlung zugunsten von Österreich vor. Die Schweiz hat auf den Steuereinnahmen von Grenzgängern, die in Österreich ansässig sind, eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 12,5 Prozent an Österreich zu leisten.<sup>6</sup>

## 2.2 Grenzgängerbesteuerung Liechtenstein mit Deutschland und Österreich

Das DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein sieht wie das DBA zwischen der Schweiz und Österreich keine spezielle steuerliche Behandlung von Grenzgängern vor. In beiden Staaten kommt die Quellenbesteuerung auf Vergütungen von Grenzgängern zur Anwendung. Im DBA mit Österreich wurde ebenfalls eine Grenzgängerregelung vereinbart. Es kommt allerdings keine explizite Schwellenregelung zur Anwendung. Es wird von einer Grenz­tätigkeit ausgegangen, sofern die Tätigkeit ausserhalb der Grenzzone nicht überwiegt.<sup>7</sup> Zudem ist bei Grenzgängern der Tätigkeitsstaat berechtigt,

eine Quellensteuer von bis zu vier Prozent zu erheben mit Anrechnung im Ansässigkeitsstaat.<sup>8</sup>

## 2.3 Übersicht Ländervergleich zur Grenzgängerbesteuerung

Die nachfolgende tabellarische Übersicht fasst die Methodik zur Besteuerung der Grenzgänger zwischen der Schweiz, Liechtenstein und den gemeinsamen Nachbarstaaten Deutschland und Österreich zusammen. In der Übersicht wird die Sichtweise des jeweiligen Tätigkeitsstaats eingenommen. Es zeigt sich eindrücklich, dass international keine einheitlichen Regelungen existieren und die jeweiligen Bestimmungen zur Grenzgängerbesteuerung zwischen sämtlichen Ländern individuell ausgestaltet wurden.

Auf Basis der meisten DBA werden Einkünfte von Arbeitnehmern durch die ordentliche Quellenbesteuerung erfasst. Zwischen der Schweiz und Deutschland sowie zwischen Liechtenstein und Österreich wurde der Quellensteuersatz im Tätigkeitsstaat limitiert. Zwischen der Schweiz und Liechtenstein findet eine quotenmässige Aufteilung des Einkommens für Nicht-Grenzgänger statt. Im Umfang der Besteuerungsquote kommt dem Tätigkeits- wie auch dem Ansässigkeitsstaat das volle Besteuerungsrecht zu. Die Qualifikation als Grenzgänger im DBA CH-FL stellt auf die Anzahl Nichtrückkehrtage ab und wird somit ähnlich definiert wie im Abkommen CH-DE. Im Nachfolgenden wird im Detail auf die Ausgestaltung der Grenzgängerbesteuerung zwischen der Schweiz und Liechtenstein eingegangen.

Übersicht Ländervergleich zur Grenzgängerbesteuerung (Besteuerung durch Tätigkeitsstaat)

Kriterium	CH-FL	CH-DE	FL-AT	FL-DE	CH-AT
Quellensteuer?	-	4.5% <sup>9</sup>	4%	Ja	Ja
Schwellenregelung?	Ja	Ja	Keine explizite	n/a	n/a
Höhe der Schwelle?	45 Tage (Nichtrückkehr)	60 Tage (Nichtrückkehr)	-	-	-
Bei Überschreitung?	Quotenmässige Besteuerung <sup>10</sup>	Quotenmässige Besteuerung	-	-	-

Quelle: DBA zwischen den einzelnen Ländern



## 2.4 Grenzgängerbesteuerung zwischen der Schweiz und Liechtenstein

Ein Arbeitnehmer hat regelmässig zwischen Tätigkeitsstaat und Ansässigkeitsstaat hin und her zu pendeln, um aus Sicht des DBA CH-FL als Grenzgänger anerkannt zu werden. Artikel 15 des DBA CH-FL präzisiert den Umstand der Regelmässigkeit, indem er verlangt, dass ein Arbeitnehmer in der Regel an jedem Arbeitstag über die Grenze pendelt.

Das Protokoll des DBA CH-FL bestimmt, wann die Eigenschaft als Grenzgänger entfällt und das Besteuerungsrecht im Resultat nicht aus-

### Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL

Unter Vorbehalt von Artikel 19 Absatz 1 (Anm. d. Aut.: Vergütungen aus öffentlichem Dienst) 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.

<sup>4</sup> Vgl. Art. 15a Abs. 1 DBA CH-DE.

<sup>5</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 1 DBA CH-AT.

<sup>6</sup> Vgl. Schlussprotokoll 4. Punkt DBA CH-AT.

<sup>7</sup> Vgl. EAS-Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen vom 05.06.2015.

<sup>8</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA FL-AT.

<sup>9</sup> Nur auf 4.5% begrenzt, sofern eine Ansässigkeitsbescheinigung des Wohnsitzstaates vorgelegt wird. Ansonsten folgt eine volle Quellenbesteuerung im Arbeitsortstaat.

<sup>10</sup> Vgl. Merkblätter der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein betreffend die Besteuerung von Grenzgängern aufgrund des DBA.

schliesslich dem Ansässigkeitsstaat zufällt. Ein Arbeitnehmer verliert den Status als Grenzgänger, wenn er an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt. Bei den sogenannten Nichtrückkehrtagen handelt es sich der Definition entsprechend nicht um eigentliche Arbeitstage, sondern vielmehr um die jeweiligen Übernachtungen am Ende des jeweiligen Arbeitstages. Zur Präzisierung der Grenzgängerregelung, insbesondere in Bezug auf die Schwelle der 45 Nichtrückkehrtage, wurde denn auch eine separate Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 zwischen der CH und FL abgeschlossen. Beispielsweise hält die Verständigungsvereinbarung fest, dass bei folgendem Sachverhalten das Vorliegen von Nichtrückkehrtagen vermutet werden kann:

- Übernachtungen auf Geschäftsreisen;
- Übernachtung in einem Hotel oder einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes bei einer Fahrzeit mit dem üblicherweise verwendeten Transportmittel von mehr als 45 Minuten; beträgt die Fahrzeit üblicherweise weniger als 45 Minuten muss die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr begründet werden (bspw. durch aussergewöhnliche Arbeitsbelastung oder Geschäftsessen);
- Übernachtungen bei Pikettdiensten;
- Übernachtungen bei Weiterbildungsaufenthalten, sofern die Übernachtungskosten vom Arbeitgeber übernommen werden.

Bei der Verständigung auf eine Fahrzeit von 45 Minuten handelt es sich auf den ersten Blick um eine sogenannte Rayon-Regelung. Faktisch haben die beiden Staaten aber aufgrund der Kleinräumigkeit der Verhältnisse auf eine echte Rayon-Lösung verzichtet. Vielmehr dient die 45 Minuten Grenze als Orientierung, in welchem Umfang das Vorliegen von beruflichen Gründen mit zusätzlicher Dokumentation durch den Ar-

beitnehmer nachzuweisen ist. Insbesondere bei Zweitwohnsitzen in der Nähe der Grenze ist die Frage eines allfälligen missbräuchlichen Verhaltens zu klären. Sollte der hauptsächliche Zweck einer Zweitwohnung darin bestehen, die Steuerbelastung aktiv zu gestalten, ist eine berufliche Veranlassung zu verneinen.

Bei Arbeitstätigkeiten, bei denen die übliche Arbeitszeit über die Tagesgrenze hinaus dauert (bspw. Nachtdienste), wird nicht grundsätzlich von Nichtrückkehrtagen ausgegangen. Zu beachten ist zudem, dass bei unterjährigen Arbeitsverhältnissen und Teilzeit-Mitarbeitenden eine anteilmässige Reduzierung der 45-Tage-Schwelle vorzunehmen ist.<sup>11</sup>

### Protokoll DBA CH-FL

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.

Sofern ein Arbeitnehmer die 45-Nichtrückkehrtage-Schwelle überschreitet, ist bis spätestens im Februar des Folgejahres durch den Arbeitgeber ein Nachweis über die Überschreitung an die zuständige Steuerverwaltung einzureichen. Dieser Nachweis muss eine Aufstellung über die Nichtrückkehrtage durch den Arbeitgeber inklusive Angaben zu An- und Abreisedatum, Ort, Land, Zweck des Aufenthalts, Anzahl Nichtrück-

kehrtage und einen Lohnausweis enthalten. Entfällt der Grenzgängerstatus, wird in den Merkblättern beider Staaten die quotenmässige Aufteilung des Besteuerungsrechts des steuerbaren Einkommens geregelt. Beide Merkblätter sehen vor, dass beim Verlust des Grenzgängerstatus das Besteuerungsrecht zwischen dem Ansässigkeits- und dem Tätigkeitsstaat aufgeteilt wird. Dabei wird jeweils dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der in diesem Vertragsstaat erbrachten Arbeitsleistung zugesprochen und der Ansässigkeitsstaat kann das Erwerbseinkommen aus der Arbeitsverrichtung ausserhalb des Tätigkeitsstaats besteuern.

#### **Exkurs zu Artikel 16: Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen**

Gemäss Artikel 16 des DBA CH-FL wird das Besteuerungsrecht für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen dem Sitzstaat der zahlenden Gesellschaft zugewiesen unabhängig von der Qualifikation der empfangenden Person als Grenzgänger. Als Gesellschaft im Sinne des Artikel 3 Ziffer 1 litera d des DBA CH-FL gilt eine juristische Person oder ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird. Das Besteuerungsrecht für die Vergütung einer in der Schweiz ansässigen Person, z. B. Mitglied eines Verwaltungsrates einer in Liechtenstein ansässigen Aktiengesellschaft oder Stiftungsrat einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung, fällt somit Liechtenstein zu. Die Schweiz stellt diese Vergütungen gemäss Artikel 23 DBA CH-FL frei.<sup>12</sup>

Zu beachten gilt, dass Organenschädigungen von sogenannten Privatvermögensstrukturen nicht unter Artikel 16, sondern vielmehr unter die Auffangklausel von Artikel 21 DBA CH-FL fallen. Aufgrund fehlender Ansä-

sigkeit von Privatvermögensstrukturen, da sie ausschliesslich der jährlichen Mindesttragssteuer von CHF 1800.– unterliegen und nicht veranlagt werden, fällt das Besteuerungsrecht in diesen Fällen dem Ansässigkeitsstaat des Organmitglieds zu, d. h. der Schweiz.

#### **2.4.1 Methode gemäss Merkblatt Liechtenstein**

Liechtenstein stellt in erster Linie auf eine vereinfachte Methode ab, wie sie in der Praxis bspw. auch durch Deutschland im Verhältnis mit der Schweiz regelmässig angewendet wird. Liechtenstein stellt als Annahme auf ein pauschales Total von 240 Arbeitstagen für jeden Steuerpflichtigen ab. Davon werden die Anzahl Nichtrückkehrtage abgezogen. Da es sich bei den Nichtrückkehrtagen – wie angemerkt – eigentlich um Übernachtungen handelt, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob allfällige zusätzliche Reisetage mitzuberechnen sind. Die verbleibenden Tage im Verhältnis zu den pauschalen 240 Arbeitstagen ergeben die Besteuerungsquote, mit welcher das Einkommen in Liechtenstein bzw. der Schweiz besteuert wird.

#### **2.4.2 Methode gemäss Merkblatt Schweiz**

Die Schweiz empfiehlt auf die effektiv geleisteten Arbeitstage abzustellen. In jeder Steuerperiode

<sup>11</sup> S. Rz. 16 Merkblatt der Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein betreffend die Besteuerung von Grenzgängern aufgrund des DBA

<sup>12</sup> Vgl. auch MAUTE, Besteuerung von grenzüberschreitenden Stiftungsratsvergütungen, in STR 2017 S. 356 ff.

wird zudem empfohlen, mittels Dokumentation (sog. Kalendarium) nachzuweisen, welche Arbeitstage in Liechtenstein und der Schweiz bzw. ausserhalb Liechtensteins geleistet worden sind. Es ergibt sich pro Steuerpflichtigem ein individuelles Total von Arbeitstagen pro Steuerperiode. Vom Total werden die in Liechtenstein geleisteten Arbeitstage abgezogen. Die Nicht-rückkehrtage finden bei dieser Methode für die Bestimmung der Besteuerungsquote keine Anwendung. Das Einkommen wird auf Basis des Verhältnisses der verbleibenden Arbeitstage zum individuellen Total der Arbeitstage besteuert.

### 2.4.3 Auswirkungen der unterschiedlichen Berechnungsmethoden zur Bestimmung der Besteuerungsquoten im DBA CH-FL

An einem einfachen Beispiel kann die Auswirkung der unterschiedlichen Berechnungsmethoden illustriert werden. Herr Müller ist in Zürich in der Schweiz wohnhaft und pendelt regelmässig an seinen Arbeitsort in Vaduz in Liechtenstein. Im Jahr 2017 hat Herr Müller insgesamt an 240 Tagen gearbeitet, wovon er an 145 Tagen in Liechtenstein und an 95 Tagen in Italien tätig war. Herr Müller hat dabei aus beruflichen Gründen 95 Mal nicht an seinem Wohnsitz in der Schweiz übernachtet.<sup>13</sup>

Dieses Beispiel führt zu einem identischen Resultat aus Sicht der Schweiz und Liechtenstein:

	<i>Merkblatt FL</i>	<i>Merkblatt CH</i>
<i>Besteuerungsrecht Tätigkeitsstaat (Liechtenstein)</i>	145 von 240 Tagen = <b>60 Prozent</b>	145 von 240 Tagen = <b>60 Prozent</b>
<i>Besteuerungsrecht Ansässigkeitsstaat (Schweiz)</i>	95 von 240 Tagen = <b>40 Prozent</b>	95 von 240 Tagen = <b>40 Prozent</b>

In einem zweiten Beispiel wird angenommen, dass Herr Müller im Jahr 2017 insgesamt 250 Arbeitstage geleistet hat, davon 192 Tage in Liechtenstein, 15 Tage in der Schweiz und 40 Tage in Italien. Er hat aus beruflichen Gründen 48 Mal nicht an seinem Wohnsitz übernachtet, wobei der Grossteil der Übernachtungen auf Italien entfällt. Diese Übernachtungen sind als Nichtrückkehrtage unbestritten.<sup>14</sup> Herr Müller musste zudem einige Male in der Nähe des Arbeitsorts Vaduz übernachten. Auch diese Übernachtungen sind vermutungsweise geschäftlich begründet, da die Fahrzeit üblicherweise mehr als 45 Minuten beträgt. Es wird im vorliegenden Beispiel somit von 48 Nichtrückkehrtagen ausgegangen. Aus Sicht des Ansässigkeits- und des Tätigkeitsstaates ergeben sich folgende Sichtweisen:

	<i>Merkblatt FL</i>	<i>Merkblatt CH</i>
<i>Besteuerungsrecht Tätigkeitsstaat (Liechtenstein)</i>	192 von 240 Tagen = <b>80 Prozent</b>	195 von 250 Tagen = <b>78 Prozent</b>
<i>Besteuerungsrecht Ansässigkeitsstaat (Schweiz)</i>	48 von 240 Tagen = <b>20 Prozent</b>	55 von 250 Tagen = <b>22 Prozent</b>

Dieses zweite Beispiel verdeutlicht, dass sich durch die Berechnungsmethoden Unterschiede ergeben können und dass diese insbesondere auf zwei Faktoren zurückzuführen sind:

**Total der Anzahl effektiver Arbeitstage und in der Schweiz geleistete Arbeitstage.**<sup>15</sup>

Liechtenstein wählt einen Praxisansatz, der die Steuerpflichtigen von einem jährlichen, detaillierten Nachweis der effektiv geleisteten Arbeitstage befreien soll sowie den administrativen Aufwand der Steuerbehörden reduziert. In der Realität führt dieser Ansatz denn auch regelmässig zu einem annähernd identischen Ergebnis im Vergleich zu dem durch die Schweiz gewählten detaillierteren Ansatz. Je nach Höhe der Anzahl effektiv und in der Schweiz geleisteten Arbeitstage kann dies zu einem vor- oder nachteiligen Ergebnis führen. Der Ansatz der Schweiz führt unbestrittenermassen zu einem rechnerisch korrekteren Ergebnis. Der Nachteil liegt in einem zum Teil erheblichen Aufwand für den Steuerpflichtigen, jährlich den Nachweis des Orts der Arbeitsleistung für sämtliche Arbeitstage zu erbringen. Abhängig von den jeweiligen Verhältnissen muss dem Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen ein Nachweis der effektiven Gegebenheiten in jedem Fall offen bleiben, um eine sachgerechte Besteuerung zu gewährleisten.

Die unterschiedliche Ausgestaltung der Berechnungsmethodik kann zu einer potentiellen Doppelbesteuerung führen, was eine zusätzliche Abstimmung der Steuerbehörden notwendig macht. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist es wünschenswert, dass in der Praxis die in den Merkblättern festgelegten Berechnungsmethoden mit Augenmass angewendet werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Falls der Steuerpflichtige eine Doppelbesteuerung erleidet, kann er einerseits den Rechtsmittelweg in Form einer Einsprache wählen oder ein Verständigungsverfahren beschreiten. Bei letzterem müssen sich die Schweiz und Liechtenstein im

jeweiligen Fall auf ein deckungsgleiches Vorgehen einigen, welches die jeweilige kantonale Veranlagungsbehörde umzusetzen hat.

### 3 Fazit

International bestehen in den geltenden DBA keine einheitlichen Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern bzw. Nicht-Grenzgängern. Zwischen der Schweiz und Liechtenstein wird das Besteuerungsrecht am Einkommen von Grenzgängern dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Bei mehr als 45 Nicht-rückkehrtagen wird das Besteuerungsrecht zwischen den beiden Ländern aufgeteilt. Durch eine unterschiedliche Ausgestaltung der Berechnungsmethodik zur Bestimmung der Besteuerungsquote ist eine effektive Doppelbesteuerung bei den betroffenen Steuerpflichtigen nicht auszuschliessen. Es ist wünschenswert, dass sich in der Praxis ein gemeinsames Vorgehen durchsetzt. Den Steuerpflichtigen bleiben im Falle einer Doppelbesteuerung sowohl der Rechtsmittelweg wie auch das Verständigungsverfahren.

<sup>13</sup> Vereinfachend wird angenommen, dass diese Übernachtungen den Nichtrückkehrtagen entsprechen und dass aus liechtensteinischer Sicht keine zusätzlichen Reisetage als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind.

<sup>14</sup> Wiederum wird vereinfachend angenommen, dass aus liechtensteinischer Sicht keine zusätzlichen Reisetage als Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind.

<sup>15</sup> Bzw. in der Schweiz oder ausserhalb Liechtensteins geleistete Arbeitstage ohne Übernachtungen, d. h. keine Qualifikation als Nichtrückkehrtage. Ein Beispiel hierfür wären Arbeitstage im Home-Office.