



Merklblatt

betreffend die Besteuerung von Grenzgängern und Nicht-Grenzgängern aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein und der Schweiz (DBA FL-CH)

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|--|----|
| I | Rechtliche Grundlagen | 3 |
| II | Arbeitnehmer aus der Schweiz mit Arbeitgeber in Liechtenstein | 3 |
| 1 | Abgrenzung zwischen Grenzgänger und Nicht-Grenzgänger | 3 |
| 1.1 | Grenzgänger | 3 |
| 1.2 | Nicht-Grenzgänger | 4 |
| 1.2.1 | <i>Berufliche Gründe für die Nichtrückkehr</i> | 4 |
| 1.2.2 | <i>Ermittlung der Anzahl der Nichtrückkehrtage</i> | 5 |
| 1.2.3 | <i>Nachweis der Nichtrückkehrtage bei Nicht-Grenzgängern</i> | 6 |
| 2 | Besteuerung in Liechtenstein | 6 |
| 2.1 | Grenzgänger | 6 |
| 2.2 | Nicht-Grenzgänger | 7 |
| 2.2.1 | <i>Allgemein</i> | 7 |
| 2.2.2 | <i>Ermittlung der Tätigkeitstage</i> | 7 |
| 2.2.3 | <i>Quellensteuerabzug</i> | 7 |
| 2.2.4 | <i>Ordentliche Veranlagung</i> | 8 |
| 2.2.5 | <i>Einhebung der Steuer</i> | 8 |
| III | Arbeitnehmer aus Liechtenstein mit Arbeitgeber in der Schweiz | 8 |
| 1 | Grenzgänger | 8 |
| 2 | Nicht-Grenzgänger | 9 |
| IV | Verständigungsvereinbarung betreffend die Auswirkungen der Corona-Pandemie ... | 9 |
| 1 | Grenzgänger | 9 |
| 1.1 | Fiktion des täglichen Pendelns | 9 |
| 1.2 | Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie | 9 |
| 2 | Abgrenzung Grenzgänger/Nicht-Grenzgänger | 10 |
| 2.1 | Aliquote Kürzung der 45 Nichtrückkehrtage | 10 |

| | |
|--|----|
| 2.2 «Nachweis 1: Vorliegen von Corona-Massnahmen» | 10 |
| 3. Nicht-Grenzgänger | 10 |
| 3.1 Fiktion der Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat..... | 10 |
| 3.2 «Nachweis 2: Corona-bedingte Arbeitsausübung im Ansässigkeitsstaat» | 11 |
| 3.3 Besteuerungsnachweis..... | 11 |
| 4. Kurzarbeitsentschädigung und andere staatliche Unterstützungsleistungen | 11 |
| 5. Zeitlicher Geltungsbereich | 11 |

I Rechtliche Grundlagen

1. Die rechtliche Grundlage ist das Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA FL-CH). Die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Arbeit im Privatsektor ist dabei in Art. 15 DBA FL-CH sowie im Protokoll zum DBA geregelt:

Art. 15 Abs. 1 und 4 DBA FL-CH:

„1) Unter Vorbehalt von Abs. 4 und der Art. 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 Art. 19 Abs. 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.“

Ziff. 5 des Protokolls zum DBA FL-CH:

„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. Die folgenden Regelungen gelten ausschliesslich für Personen, die in der Schweiz respektive in Liechtenstein nach nationalem Recht steuerlich ansässig sind. Die Grenzgängerregelung ist somit für Personen, die ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Drittstaat haben, nicht anwendbar. In diesen Fällen richtet sich die Besteuerung nach dem liechtensteinischen DBA mit dem jeweiligen Drittstaat.

II Arbeitnehmer aus der Schweiz mit Arbeitgeber in Liechtenstein

1 Abgrenzung zwischen Grenzgänger und Nicht-Grenzgänger

3. Je nachdem, ob eine Person als Grenzgänger oder als Nicht-Grenzgänger gilt, hat dies unterschiedliche steuerliche Folgen. Daher ist in einem ersten Schritt zwischen „Grenzgängern“ und „Nicht-Grenzgängern“ zu unterscheiden.

1.1 Grenzgänger

4. Als Grenzgänger aus der Schweiz gelten Personen, die in der Schweiz ansässig sind, und
 - die in Liechtenstein einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Privatwirtschaft nachgehen, und
 - sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) in der Schweiz an den Arbeitsort in Liechtenstein begeben.

5. Als regelmässige Rückkehr wird die Rückkehr nach dem Ende des aktiven Arbeitstages verstanden. Vorausgesetzt wird grundsätzlich ein tägliches Pendeln über die Grenze.

1.2 Nicht-Grenzgänger

6. Personen, die die in Ziff. I/1.1 angeführten Kriterien nicht erfüllen, gelten als Nicht-Grenzgänger.
7. Eine Person gilt auch dann als Nicht-Grenzgänger, wenn sie in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz in der Schweiz zurückkehrt.¹

1.2.1 Berufliche Gründe für die Nichtrückkehr

8. Die Nichtrückkehr muss beruflich bedingt sein. Bei folgenden Sachverhalten sind berufliche Gründe für die Nichtrückkehr zu vermuten (beispielhafte Aufzählung):
 - a) Die Übernachtung des Arbeitnehmers auf Geschäftsreisen.
 - b)
 - (i) Die Übernachtung des Arbeitnehmers in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes,² wenn die Rückkehr an den Wohnsitz mit dem in der Regel verwendeten Transportmittel eine Fahrzeit von 45 Minuten überschreitet.
 - (ii) Liegt die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort bei 45 Minuten oder darunter, so ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen. Namentlich ist es möglich, in Fällen hoher beruflicher Belastung, bei der die Normalarbeitszeit erheblich überschritten wird, Übernachtungen als beruflich veranlasst anzusehen. Geschäftsessen können als Begründung für eine berufliche Veranlassung für die Nichtrückkehr gelten.
 - c) Die Übernachtung des Arbeitnehmers in der Nähe des Arbeitsortes durch einen Arbeitnehmer mit Rufbereitschaft (Pikettdienst), sofern die Bereitschaft bei einer Übernachtung am Wohnsitz nicht gewährleistet wäre.
 - d) Die Übernachtung des Arbeitnehmers während Weiterbildungsaufenthalten, wenn der Arbeitgeber die Übernachtungskosten übernimmt.
9. In Fällen, in denen bei regelmässigen Übernachtungen am selben Ort in der Nähe des Arbeitsortes das Vorliegen von beruflichen Gründen für Zwecke der Nichtrückkehr an den Wohnsitz beurteilt werden muss, kann sich die betroffene Person vorgängig an die für Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA FL-CH zuständige schweizerische Behörde, das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF),³ wenden. Diese nimmt in Absprache mit der zuständigen kantonalen oder kommunalen Behörde eine Einschätzung vor. Diese Einschätzung behält bei im Wesentlichen unveränderten Verhältnissen auch für zukünftige Steuerjahre ihre Gültigkeit. Kommt die Einschätzung nicht zu einem eindeutigen Schluss oder zeichnet sich ausgehend von dieser Einschätzung und der Besteuerung in Liechtenstein eine Doppelbesteuerung ab, so kann die Einleitung eines

¹ Siehe auch Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 betreffend die Anwendung von Art 15 Abs. 4 DBA FL-CH.

² Arbeitsort bedeutet gemäss dem Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen der Ort, an dem die Person in den Betrieb ihres Arbeitgebers eingegliedert ist.

³ Sektion Bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Bundesgasse 3, 3003 Bern, dba@sif.admin.ch, Telefon +41 58 462 71 29.

Verständigungsverfahrens beantragt werden. Im Rahmen des Verständigungsverfahrens bemühen sich die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten um eine einvernehmliche Lösung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung.

1.2.2 Ermittlung der Anzahl der Nichtrückkehrtage

10. Um bei Personen, die zwar die Kriterien in Ziff. I/1.1 erfüllen, aber in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz in der Schweiz zurückkehren, die Eigenschaft als Nicht-Grenzgänger festzustellen, hat eine Ermittlung der Anzahl der Nichtrückkehrtage zu erfolgen. Als Nichtrückkehrtage gelten jene Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt.
11. Grundsätzlich liegen Arbeitstage vor, solange ein Arbeitsverhältnis besteht und entweder ein Lohn oder eine (steuerpflichtige) Leistung des Arbeitgebers oder eine Ersatzleistung an den Arbeitnehmer bezahlt wird. Dies gilt bei längerer Krankheit (Krankentaggeld) ebenso wie bei Militärdienst, für die der Arbeitnehmer eine Entschädigung erhält. Selbiges gilt auch beim Mutterschutz. Bei unbezahltem Urlaub liegen mangels Arbeitsentgelt jedoch keine Arbeitstage vor.
12. Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Frage, die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbart sind. Samstag, Sonntag und Feiertage zählen nur dann als Arbeitstage, wenn eine Arbeit an diesen Tagen angeordnet wurde oder es sich um Reisetage handelt.
13. Ein beruflich veranlasster Nichtrückkehrtag 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.
14. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer an seinem Wohnsitz arbeitet, zählen nicht als Nichtrückkehrtage.
15. Bei unterjähriger Dauer des Arbeitsverhältnisses werden die Nichtrückkehrtage anteilmässig berechnet (3.75 Nichtrückkehrtage pro Monat).
Beispiel: Tritt ein Arbeitnehmer am 1. Mai eine Stelle an und war er vorher nicht im gleichen Land tätig, so muss der Arbeitnehmer mehr als 30 Nichtrückkehrtage ($3.75 \cdot 8$ Monate) nachweisen, um im betreffenden Jahr als Nicht-Grenzgänger zu gelten.
16. Liegt eine Teilzeitbeschäftigung vor und wird die Arbeit nicht an jedem Arbeitstag ausgeübt, werden die Nichtrückkehrtage anteilmässig berechnet.
Beispiel: Ein Arbeitnehmer hat ein Arbeitspensum von 50%, das er an jeweils drei Wochentagen ausübt. Er ist Grenzgänger, sofern er nicht mehr als 27 Nichtrückkehrtage ($45 / 5 \cdot 3$) 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.
17. Bei einem Arbeitgeberwechsel innerhalb desselben Landes wird die Zählung der Nichtrückkehrtage für das Jahr fortgesetzt.

1.2.3 Nachweis der Nichtrückkehrtage bei Nicht-Grenzgängern

18. Für den Nachweis der Überschreitung der 45-Tage-Schwelle hat der liechtensteinische Arbeitgeber bei Schweizer Nicht-Grenzgängern bis spätestens Mitte Februar des Folgejahres folgende Unterlagen bei der Steuerverwaltung einzureichen:

- **Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage** (siehe Anhang)

Die Bescheinigung ist 4-fach auszufertigen (ein Exemplar für den Arbeitgeber, den Arbeitnehmer, die Steuerbehörde des Staates, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, und die Steuerbehörde des Staates, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist).

Die Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage wird von der Steuerverwaltung mit einem Stempelaufdruck versehen. Der Stempelaufdruck dient dem Ansässigkeitsstaat als Nachweis der Einreichung der Unterlagen bei der Steuerverwaltung durch den Arbeitgeber;

- **Aufstellung über die Nichtrückkehrtage** (Muster-Formular siehe Anhang)

Diese hat zwingend folgende Angaben zu enthalten: An- und Rückreisedatum, Aufenthaltsort und -land, Anzahl der Nichtrückkehrtage (Übernachtungen) sowie Zweck des Aufenthaltes.

Ausnahme: Bei Personen mit Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes bedarf es keiner Aufstellung über die Nichtrückkehrtage. Stattdessen hat der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer eine Erklärung einzuholen, dass dieser als Nicht-Grenzgänger gilt. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, den Inhalt seiner Erklärung angemessen zu dokumentieren (bspw. durch die Mietkostenabrechnung, Stromrechnung, etc.);

19. - **Lohnausweis.**

2 Besteuerung in Liechtenstein

2.1 Grenzgänger

20. Grenzgänger aus der Schweiz sind mit ihrem in Liechtenstein erzielten Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit in Liechtenstein nicht steuerpflichtig, sie sind ausschliesslich in der Schweiz steuerpflichtig (vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA FL-CH).

21. Der liechtensteinische Arbeitgeber hat in diesen Fällen keinen Steuerabzug vorzunehmen.

Der Arbeitgeber hat jährlich eine Liste mit den Namen aller Grenzgänger aus der Schweiz inklusive Adressangaben an die Steuerverwaltung zu übermitteln. Die Liste mit den Namen aller Grenzgänger ist bis Mitte Februar des folgenden Jahres an die Steuerverwaltung zu übermitteln, sofern diese nicht bereits anderweitig eingereicht wurde (beispielsweise im Rahmen der Lohnsteuerabrechnung).

22. Es liegt in der Verantwortung des Arbeitgebers, den Arbeitnehmer in Bezug auf die Grenzgänger-Eigenschaft zu befragen. Hierfür hat er die Ansässigkeit des Arbeitnehmers (Hauptsteuerdomizil; Mittelpunkt der Lebensinteressen) zu überprüfen. Als geeigneter Nachweis für eine Ansässigkeit in der Schweiz gilt eine aktuelle amtliche Bescheinigung der zuständigen Steuerbehörde in der Schweiz (Ansässigkeitsbescheinigung)⁴, welche der Arbeitgeber bei neu angestellten Arbeitnehmern mit Wohnadresse in der Schweiz nach

⁴ Nicht zu verwechseln mit der Wohnsitzbestätigung, welche von der Wohnsitzbehörde ausgestellt wird.

Stellenantritt verpflichtend einmalig einzufordern hat.

23. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, Änderungen der Ansässigkeit dem Arbeitgeber mitzuteilen. Liegen dem Arbeitgeber konkrete Hinweise auf eine Änderung der Ansässigkeit vor, insbesondere indem der Arbeitnehmer eine Adressänderung mitteilt, so ist der Arbeitgeber gehalten, erneut eine aktuelle Ansässigkeitsbescheinigung vom Arbeitnehmer einzufordern.

2.2 Nicht-Grenzgänger

2.2.1 Allgemein

24. Für Nicht-Grenzgänger sind die Regelungen nach Art. 15 Abs. 1 DBA FL-CH anwendbar. Demnach steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für jene Arbeitstage zu, an denen die Tätigkeit dort ausgeübt wird. Wird die Tätigkeit hingegen ausserhalb dieses Staates verrichtet, so kommt das Besteuerungsrecht für diese Tage dem Ansässigkeitsstaat zu.

2.2.2 Ermittlung der Tätigkeitstage

25. Für die Ermittlung der Tätigkeitstage werden dem Jahr 240 Arbeitstage zugrunde gelegt. Zur Bestimmung der Tätigkeitstage in Liechtenstein sind davon jene Arbeitstage abzuziehen, die ausserhalb Liechtensteins ausgeübt wurden.

Beispiel: Wird die Arbeit an 50 Tagen ausserhalb Liechtensteins ausgeübt, so steht Liechtenstein das Besteuerungsrecht für 190 von insgesamt 240 Arbeitstagen zu, d.h. 79.17% des Einkommens ist in Liechtenstein zu versteuern, der Rest in der Schweiz.

26. Die Berechnung der Tätigkeitstage ausserhalb von Liechtenstein kann grundsätzlich auf Basis der Aufstellung der Nichtrückkehrtage erfolgen, wobei zu berücksichtigen ist, ob die Arbeit am An-/Abreisetag innerhalb oder ausserhalb Liechtensteins zur Hauptsache ausgeübt wurde.
27. Der Steuerpflichtige kann alternativ ein Kalendarium zum Nachweis seiner liechtensteinischen und ausländischen Arbeitstage führen. In diesem Fall wird – abweichend von der Pauschalformel – auf die effektiven Arbeitstage abgestellt.

2.2.3 Quellensteuerabzug

28. Steht bereits zu Beginn des Jahres mit hoher Wahrscheinlichkeit fest, dass ein Arbeitnehmer die Grenzgängereigenschaft (bspw. wegen Überschreitung von 45 Nichtrückkehrtagen aus beruflichen Gründen) nicht erfüllen wird, so kann der liechtensteinische Arbeitgeber bereits ab Beginn des Jahres nach Rücksprache mit dem Arbeitnehmer den Quellensteuerabzug vornehmen.
29. Steht erst ab einem späteren Zeitpunkt fest, dass der Arbeitnehmer die 45-Tage-Grenze erreichen wird, kann der Arbeitgeber ab diesem Zeitpunkt bei den monatlichen Lohnzahlungen nach Rücksprache mit dem Arbeitnehmer einen Quellensteuerabzug vornehmen.
30. Die Bemessungsgrundlage für die Höhe des Quellensteuerabzuges bildet der Jahresbruttoerwerb und nicht nur der in Liechtenstein steuerpflichtige Erwerb. Betreffend die Höhe des Quellensteuerabzuges wird auf das „Merkblatt betreffend die Erhebung der Quellensteuer auf Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit und Ersatzeinkünfte (Lohnsteuer)“ verwiesen (www.stv.llv.li).

2.2.4 Ordentliche Veranlagung

31. Arbeitnehmer können eine ordentliche Veranlagung⁵ im Sinne von Art. 23 Abs. 3 SteG beantragen, sofern der Erwerb weniger als CHF 200'000 beträgt (Art. 23 Abs. 2 Bst. c SteG).
Der Antrag ist bis Ende des entsprechenden Steuerjahres zu stellen (Art. 19 SteV). Das Antragsformular ist auf der Internetseite der Steuerverwaltung (www.stv.llv.li) abrufbar.
32. Beträgt der Erwerb mehr als CHF 200'000, hat eine ordentliche Veranlagung⁶ von Gesetzes wegen zu erfolgen (Art. 23 Abs. 2 Bst. a SteG).

2.2.5 Einhebung der Steuer

33. Hat der Arbeitgeber keinen Quellensteuerabzug vorgenommen und erfolgt keine ordentliche Veranlagung, wird die geschuldete Quellensteuer dem Arbeitnehmer in Rechnung gestellt.
34. Hat der Arbeitgeber keinen Quellensteuerabzug vorgenommen und erfolgt eine ordentliche Veranlagung, wird die Steuer im Rahmen der ordentlichen Veranlagung erhoben.
35. Hat der Arbeitgeber einen Quellensteuerabzug vorgenommen und erfolgt keine ordentliche Veranlagung, weil der Bruttoerwerb (Jahresbruttoerwerb) weniger als CHF 200'000 beträgt und auch keine ordentliche Veranlagung beantragt wurde, erfolgt durch die Steuerverwaltung eine Vergleichsberechnung zwischen der bereits bezogenen Quellensteuer und der geschuldeten Quellensteuer. Die allenfalls zu wenig erhobene Quellensteuer wird dem Arbeitnehmer in Rechnung gestellt, die zu viel erhobene Quellensteuer wird rückerstattet.
36. Hat der Arbeitgeber einen Quellensteuerabzug vorgenommen und erfolgt eine ordentliche Veranlagung, weil der Bruttoerwerb (Jahresbruttoerwerb) mehr als CHF 200'000 beträgt oder eine ordentliche Veranlagung beantragt wurde, wird dem Arbeitnehmer eine Steuerklärung zugestellt. Im Rahmen der ordentlichen Veranlagung wird die erhobene Quellensteuer angerechnet. Ergibt die ordentliche Veranlagung, dass zu viel Quellensteuer eingehoben wurde, wird diese rückerstattet.
37. Wurde der Steuerpflichtige in der Schweiz bereits veranlagt, ist die entsprechende Steuererklärung bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung einzureichen.

III Arbeitnehmer aus Liechtenstein mit Arbeitgeber in der Schweiz

1 Grenzgänger

38. Als Grenzgänger aus Liechtenstein gelten Personen, die in Liechtenstein ansässig sind, und
- die in der Schweiz einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Privatwirtschaft nachgehen, und
 - sich in der Regel (sh. Ziff. II/1.1 an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) in Liechtenstein an den Arbeitsort in der Schweiz begeben.
39. Diese Personen sind gemäss Art. 6 SteG in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtig.

⁵ Vgl. Merkblatt betreffend die Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Personen.

⁶ Siehe FN 5.

2. Nicht-Grenzgänger

40. Für die Qualifikation als Nicht-Grenzgänger gilt Ziff. II/1.2 sinngemäss.
41. Hinsichtlich der Besteuerung eines Arbeitnehmers, der aufgrund des Überschreitens von 45 Nichtrückkehrtagen aus beruflichen Gründen als Nicht-Grenzgänger qualifiziert, kommt Art. 15 Abs. 1 DBA FL-CH zu Anwendung. Demnach steht der Schweiz als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für jene Arbeitstage zu, an denen die Tätigkeit in der Schweiz verrichtet wird. Wird die Tätigkeit hingegen ausserhalb der Schweiz verrichtet, so kommt das Besteuerungsrecht für diese Tage Liechtenstein als Ansässigkeitsstaat zu.

IV Verständigungsvereinbarung betreffend die Auswirkungen der Corona-Pandemie

42. Die zuständigen Behörden haben Ende Oktober 2020 eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen (im Folgenden «VV»), um die Auswirkungen der Corona-Pandemie klarzustellen.⁷ Der Inhalt dieser Verständigungsvereinbarung wird im Folgenden kurz erläutert.

1. Grenzgänger

1.1 Fiktion des täglichen Pendelns

43. Kann ein Arbeitnehmer aufgrund von Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie nicht mehr täglich vom Wohnsitz an den Arbeitsort (Ort der Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers) pendeln, so wird die Fiktion aufgestellt, dass er dennoch gependelt ist. Dies gilt sowohl für den Fall, dass der Arbeitnehmer seine Tätigkeit aufgrund der Corona-Pandemie am Wohnsitz ausübt, als auch für den Fall, dass der Arbeitnehmer unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausgeübt hat (Tz. 1 Abs. 1 VV).
44. Die Fiktion gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie ohnehin am Wohnsitz verbracht worden wären oder arbeitsfrei gewesen wären (z.B. Homeoffice auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung unabhängig von Corona) (Tz. 1 Abs. 2 VV).

1.2 Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie

45. Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie sind insbesondere solche, die zur Bekämpfung der Corona-Pandemie Beschränkungen oder Auflagen für betriebliche Abläufe, den Zugang zum Arbeitsort oder die Rückkehr zum Wohnsitz vorsehen, zum Beispiel für die Nutzung des öffentlichen Personenverkehrs einschliesslich entsprechender Empfehlungen.
46. Diese «Corona-Massnahmen» können von einem Vertragsstaats, seiner Gebietskörperschaften oder auch vom Arbeitgeber ausgesprochen werden oder aufgrund einer mit dem Arbeitgeber getroffenen Absprache gelten.
47. Massnahmen des Arbeitgebers umfassen u.a. Spezialregelungen für Risikogruppen, Rotation der Arbeitnehmer, Zugangsbeschränkungen zu den Büroräumlichkeiten, Reisebeschränkungen, spezielle Hygienemassnahmen, Pausenregelungen, Abstandsregelungen.

⁷ <https://www.llv.li/files/stv/int-vv-schweiz.pdf>.

2. Abgrenzung Grenzgänger/Nicht-Grenzgänger

2.1 Aliquote Kürzung der 45 Nichtrückkehrtage

48. Die Ermittlung der 45 Nichtrückkehrtage für die Frage, ob eine Person Grenzgänger oder Nicht-Grenzgänger ist (vgl. Ziff. 5 Bst. c des Protokolls zum DBA), soll gemäss der VV unter Berücksichtigung der Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie erfolgen. Die 45 Nichtrückkehrtage werden für den Zeitraum der Anwendung von Corona-Massnahmen (siehe Ziff. IV/1/1.2) aliquot gekürzt, und zwar um $45 / 366$ für den übrigen Zeitraum des Kalenderjahres (Tz. 1 Abs. 3 VV). Der Zeitraum, in dem ein Arbeitnehmer von den Massnahmen betroffen ist, wird für die Prüfung der Grenzgänger-Eigenschaft nicht berücksichtigt. Während dieses Zeitraums werden somit Arbeitstage, an denen die Arbeitskraft tatsächlich nicht an den Wohnsitz zurückkehrt, nicht berücksichtigt.
49. Beispiel 1:
Im Kalenderjahr 2020 war ein Arbeitnehmer über einen Zeitraum von 122 Tagen von Corona-Massnahmen eines Landes bzw. des Arbeitgebers betroffen. Die 45 Nichtrückkehrtage sind daher auf 30 zu kürzen ($45/366*122=15$; $45-15=30$). Im Zeitraum der Massnahmen (122 Tage) können keine Nichtrückkehrtage vorliegen. Nichtrückkehrtage können nur im übrigen Zeitraum des Kalenderjahres (30 Tage innerhalb der restlichen 244 Tage) vorliegen. Liegen im übrigen Zeitraum mehr als 30 Nichtrückkehrtage vor, ist der Arbeitnehmer als Nicht-Grenzgänger einzustufen. Bei 30 oder weniger Nichtrückkehrtagen gilt er als Grenzgänger.
50. Beispiel 2:
Sind auf einen Arbeitnehmer Corona-Massnahmen für die Periode vom 11. März bis zum 31. Dezember 2020 (296 Tage) anwendbar, kürzt sich die Anzahl der Nichtrückkehrtage, die im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 10. März 2020 für die Eigenschaft als Nicht-Grenzgänger erreicht werden müssen, von 45 auf 9 Nichtrückkehrtage ($45/366*296=36.4$; $45-36.4=8.6$; gerundet 9). Innerhalb der 296 Tage können keine Nichtrückkehrtage vorliegen.
51. Nächtigt ein Grenzgänger aufgrund von Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie am Arbeitsort und trägt sein Arbeitgeber in diesem Zusammenhang Wohn- oder Übernachtungskosten, führt dies nicht zu einem Nichtrückkehrtag im Sinne von Ziff. 5 Bst. c des Protokolls zum DBA. Hierfür gilt ebenfalls die Fiktion nach Tz. 1 Abs. 2 VV, dass er dennoch gependelt ist.

2.2 «Nachweis 1: Vorliegen von Corona-Massnahmen»

52. Der Zeitraum, in dem ein Arbeitnehmer von Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie betroffen ist, ist vom Arbeitgeber in schriftlicher Form unter Hinweis auf die jeweils anwendbare Massnahme zu bestätigen (Tz. 1 Abs. 3 VV). Diese Bestätigung kann für einzelne Mitarbeiter, für Gruppen von Mitarbeitern oder für sämtliche Mitarbeiter, die von den jeweiligen Corona-Massnahmen betroffen sind, ausgestellt werden.

3. Nicht-Grenzgänger

3.1 Fiktion der Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat

53. Sofern ein Arbeitnehmer als Nicht-Grenzgänger gilt (siehe Ziff. IV/2/2.1), gelten Arbeitstage, welche nur aufgrund von Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie (siehe Ziff. IV/1/1.2) im Ansässigkeitsstaat verbracht werden, bei der Ermittlung des

Aufteilungsschlüssels als in dem Staat ausgeübt, in dem sie ohne die Massnahmen ausgeübt worden wäre (Tz. 2 Abs. 1 VV).

54. Diese Fiktion gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Massnahmen im Ansässigkeitsstaat verbracht worden wären oder aus anderen Gründen arbeitsfrei gewesen wären (zum Beispiel Homeoffice auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung unabhängig von Corona).
55. Für Zeiträume, in denen ein Nicht-Grenzgänger unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausgeübt hat, sind der Besteuerung – besondere Umstände vorbehalten – die Orte der Arbeitsausübung im selben Zeitraum des Jahres 2019 zugrunde zu legen.

3.2 «Nachweis 2: Corona-bedingte Arbeitsausübung im Ansässigkeitsstaat»

56. Die Umstände, insbesondere die Anzahl der Arbeitstage, an denen die Arbeitskraft ihre Tätigkeit aufgrund der Corona-Pandemie im Ansässigkeitsstaat ausgeübt hat, oder die Tage ohne Arbeitsausübung unter Lohnfortzahlung, sind anhand von Aufzeichnungen unter Beibringung einer Bestätigung des Arbeitgebers nachzuweisen (Tz. 2 Abs. 1 VV).

3.3 Besteuerungsnachweis

57. Die Fiktion der Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat tritt nur ein, wenn die Arbeitskraft nachweist, dass der Arbeitslohn, der auf die Arbeitstage entfällt, die nur aufgrund der Corona-Pandemie im Ansässigkeitsstaat verbracht wurden, vom Tätigkeitsstaat besteuert wird. Die Einkünfte gelten als vom Tätigkeitsstaat «besteuert», wenn sie in der Bemessungsgrundlage einbezogen werden, anhand derer die Steuer berechnet wird (Tz. 2 Abs. 2 VV).

4. Kurzarbeitsentschädigung und andere staatliche Unterstützungsleistungen

58. Die von einem Vertragsstaat ausgezahlte Kurzarbeitsentschädigung für entfallene Arbeitsstunden oder ähnliche Vergütungen, die aufgrund der Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie von staatlicher Seite entweder direkt oder über den Arbeitgeber erstattet werden, sind als Vergütungen für unselbständige Arbeit im Sinne von Art. 15 des DBA zu qualifizieren und steuerlich gleich wie der reguläre Lohn zu behandeln (Tz. 3 VV).

5. Zeitlicher Geltungsbereich

59. Die VV findet Anwendung auf Vergütungen für den Zeitraum vom 11. März 2020 bis zur Kündigung der VV durch die zuständigen Behörden (Tz. 4 VV).
60. Betreffend das Steuerjahr 2020 gilt sie somit vom 11. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020.

Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage⁸

Der Arbeitgeber

| | |
|---------------|----------------------|
| Name / Firma: | Name Ansprechperson: |
| Adresse: | E-Mail Adresse: |
| PLZ / Ort: | Telefonnummer: |

bescheinigt, dass der Arbeitnehmer

| | |
|-----------------|-------------|
| Vorname / Name: | PEID: |
| Adresse: | Zivilstand: |
| PLZ / Ort: | |

vom [DD.MM.JJJJ] bis [DD.MM.JJJJ] mit einem Pensum von XXX % in [Gemeinde] beschäftigt war und (Zutreffendes bitte ankreuzen):

- dass an [xxx] Arbeitstagen eine Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen unterblieb (eine Aufstellung der Nichtrückkehrtage liegt bei)

und/oder

- der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber erklärt hat, dass er aus beruflichen Gründen in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes übernachtet hat.

Beruflich veranlasste Übernachtungen im Hotel sind in der Aufstellung über die Nichtrückkehrtage aufzuführen.

Im Falle einer Zweitwohnung ist keine Aufstellung über die Nichtrückkehrtage erforderlich, stattdessen ist die Adresse der Zweitwohnung anzugeben: [PLZ / Ort]

Ort, Datum

Unterschrift Arbeitgeber

Einzureichende Unterlagen:

- Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage (in 4-facher Ausfertigung)
 Aufstellung über die Nichtrückkehrtage (ausgenommen bei einer Zweitwohnung)
 Lohnausweis

Sichtvermerk der zuständigen Steuerbehörde (nicht vom Arbeitgeber auszufüllen):

Amt

Ort, Datum

Stempel

⁸ Gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA FL-CH in Verbindung mit Ziff. 5 des Protokolls zum DBA und der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016.

Muster-Formular zur Aufstellung über die Nichtrückkehrtage

| Vor-/Nachname des Steuerpflichtigen: [...] | | | | Steuerperiode: [JJJJ] [DD.MM.JJJJ] bis [DD.MM.JJJJ] |
|--|---------------------|-------------------------|---|--|
| Datum Abreise | Datum Rückreise | Aufenthaltort und -land | Anzahl Nichtrückkehrtage (Übernachtungen) | Zweck des Aufenthalts |
| <i>[DD.MM.JJJJ]</i> | <i>[DD.MM.JJJJ]</i> | <i>[...]</i> | <i>[...]</i> | <i>[...]</i> |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| Total Nichtrückkehrtage: | | | <i>[Summe Nichtrückkehrtage]</i> | |

Ort, Datum

Unterschrift