
Übersicht über die schweizerischen DBA-Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern, Verwaltungsräten und Renten im Verhältnis zu den Nachbarstaaten



Andreas Kolb

Rechtsanwalt, Zürich/Bern,
Schriftleitender Co-Herausgeber
DBA-Kommentar D-CH



Wolfgang Maute

Dr. iur. HSG, eidg. dipl. Steuerexperte,
Chefredaktor der Steuer Revue,
First Tax AG, Vaduz/Kreuzlingen/Zürich

Nachfolgend soll ein Überblick über die Besteuerung von Grenzgängern, Verwaltungsräten und Ruhegehältern gegeben werden. Insbesondere erstere stehen seit geraumer Zeit im Fokus der Politik¹. Zusätzlich werden einzelne Sonderfragestellungen aufgegriffen.

1 Grenzgänger²

1.1 Begriffsbestimmungen

Die Definition des Grenzgängers gemäss allgemeiner Definition, insb. im Bereich des Aufenthaltsrechts, ist in der Regel weiter gefasst als die steuerrechtliche Definition.

1.1.1 Steuerliche Legaldefinition

Unter Berücksichtigung der einschränkenden geografischen, zeitlichen und tätigkeitsbeschreibenden Merkmale sowie basierend auf der allgemeinen Legaldefinition ergibt sich eine allgemeine steuerliche Definition: Ein Grenzgän-

ger ist eine natürliche Person, die regelmässig für eine unselbständige Erwerbstätigkeit von ihrem Wohnsitz über die Grenze in einen Nachbarstaat pendelt und nach Arbeitsende wieder zurückkehrt³.

1.1.1.1 Zeitliches Merkmal

Grenzgänger halten sich nur für Erwerbszwecke im Arbeitsortsstaat auf. Unterschiedlich ist gere-

¹ U. a. Grenzgänger-Besteuerung: Das Tessin ergreift die Initiative (NZZ vom 30.1.2014); Liechtenstein entdeckt Schweizer Grenzgänger als Geldquelle (Tagesanzeiger vom 21.9.2013).

² Vgl. Anhang 1 Tabellarische Übersicht zu den Grenzgängern.

³ Marc Enz, Grenzgängerregelungen, Bern 2012, N. 38.

Inhaltsverzeichnis

1 Grenzgänger

- 1.1 Begriffsbestimmungen
 - 1.1.1 Steuerliche Legaldefinition
 - 1.1.2 Regelung in der Schweiz
 - 1.1.3 Regelungen in der EU
 - 1.1.4 Regelungen in der OECD
- 1.2 Deutschland
 - 1.2.1 Begriff des Grenzgängers
 - 1.2.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 1.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 1.2.4 Verfahren
 - 1.2.5 Gründe für die getroffene Regelung
 - 1.2.6 Sonderproblem Nichtrückkehrtage
- 1.3 Frankreich
 - 1.3.1 Begriff des Grenzgängers
 - 1.3.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 1.3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 1.3.4 Verfahren
 - 1.3.5 Gründe für die getroffene Regelung
- 1.4 Italien
 - 1.4.1 Begriff des Grenzgängers
 - 1.4.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 1.4.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 1.4.4 Verfahren
 - 1.4.5 Gründe für die getroffene Regelung
- 1.5 Liechtenstein
 - 1.5.1 Begriff des Grenzgängers
 - 1.5.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 1.5.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 1.5.4 Verfahren
 - 1.5.5 Gründe für die getroffene Regelung
- 1.6 Österreich
 - 1.6.1 Begriff des Grenzgängers
 - 1.6.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 1.6.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 1.6.4 Verfahren
 - 1.6.5 Gründe für die getroffene Regelung

2 Verwaltungsräte

- 2.1 Begriffsbestimmungen
- 2.2 Deutschland
 - 2.2.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - 2.2.3 Sonderproblem leitender Angestellter
 - 2.2.4 Sonderproblem Doppeltansässigkeit der Gesellschaft
- 2.3 Frankreich
 - 2.3.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 2.3.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 2.4 Italien
 - 2.4.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 2.4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 2.5 Liechtenstein
- 2.6 Österreich
 - 2.6.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 2.6.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

3 Ruhegehälter

- 3.1 Begriffsbestimmungen
- 3.2 Deutschland
 - 3.2.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 3.2.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 3.3 Frankreich
 - 3.3.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 3.3.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 3.4 Italien
 - 3.4.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 3.4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 3.5 Liechtenstein
 - 3.5.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 3.5.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 3.6 Österreich
 - 3.6.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts
 - 3.6.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

4 Zusammenfassung

Tabellarische Übersichten

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

gelt, in welchen zeitlichen Intervallen ein Grenzgänger die Landesgrenze überqueren muss, um nicht die Grenzgängereigenschaft zu verlieren⁴.

1.1.1.2 Geografisches Merkmal

Voraussetzung ist, dass es sich um einen Nachbarstaat handeln muss⁵. Örtliche Einschränkungen einer Grenzzone sind nicht (mehr) vorgesehen in den CH-DBA.

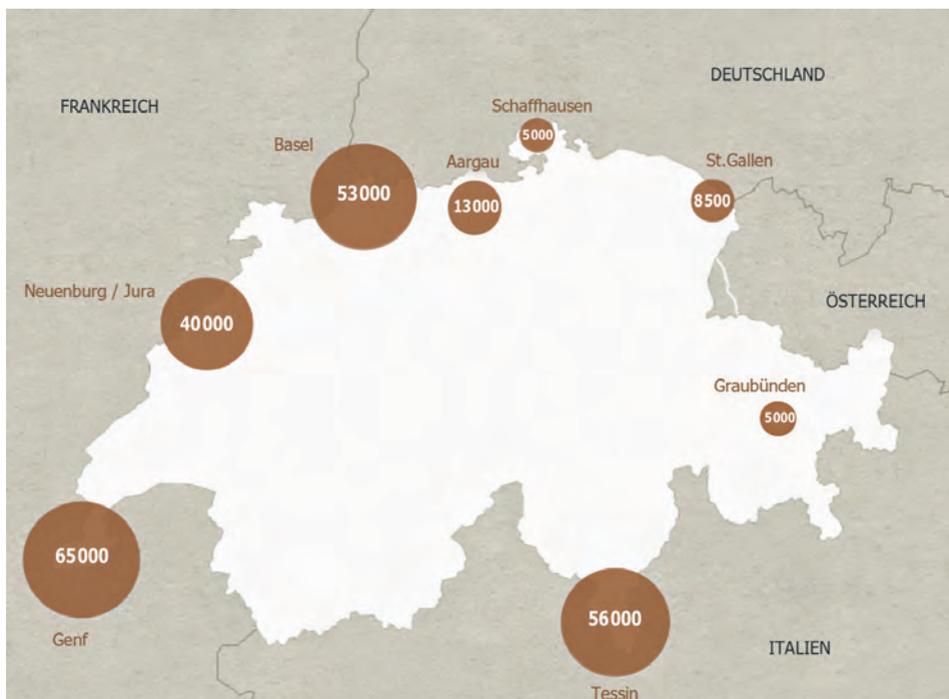
1.1.1.3 Tätigkeitsbeschreibendes Merkmal

Grenzgängerregelungen gelten im internationalen Steuerrecht nicht für selbständig Erwerbstätige⁶.

1.1.2 Regelung in der Schweiz

1.1.2.1 Schweizerisches Steuerrecht

Der Begriff Grenzgänger wird lediglich in Art. 91 DBG verwendet, nicht aber definiert. Dieser Artikel bestimmt, dass u. a. Grenzgänger in unselbständiger Stellung für die Entrichtung der Einkommenssteuer der Quellensteuer unterliegen. In der Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 wird ausgeführt⁷, dass als Grenzgänger eine Person zu verstehen ist, die im Ausland wohnt, in der Schweiz arbeitet und täglich an ihren ausländischen Wohnsitz zurückkehrt.



Grafik swissinfo.ch, 02. Juli 2013

Auch in den Kommentaren ist eine ausführliche Grenzgängerdefinition nicht zu finden, sondern wie folgt erwähnt: Im Ausland ansässige Arbeitnehmer, welche in der Schweiz arbeiten und i. d. R. an jedem Arbeitstag an den steuerrechtlichen Wohnsitz zurückkehren und somit an den Werktagen die Grenze i. d. R. zweimal passieren⁸.

Die konkrete Umschreibung richtet sich regelmässig nach den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen⁹.

1.1.2.2 Zahlenangaben

Laut dem Bundesamt für Statistik arbeiten 270 000 Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Schweiz. Die meisten kommen aus Frankreich (143 000), gefolgt von Italien (62 000), Deutschland (56 000) und Österreich (8 100).

Im vierten Quartal 2013 waren in der Schweiz sogar insgesamt 278 534 Grenzgänger beschäftigt. Etwas mehr als die Hälfte aller Grenzgänger haben ihren Wohnsitz in Frankreich (52,43%). Ebenfalls einen grossen Anteil an Grenzgängern haben Deutschland (20,47%) und Italien (23,68%). Ein geringer Anteil Grenzgänger stammt aus Österreich (2,90%). Aus weiteren Staaten kommen 0,52 Prozent¹⁰.

In den genannten Zahlen sind nur Arbeitnehmer mit Grenzgängerbewilligung berücksichtigt. Dazu ist zu bemerken, dass je nach anwendbarem DBA auch weitere Personen als steuerliche Grenzgänger angesehen werden können. Im Verhältnis zu Deutschland können

u. U. auch Personen mit Doppelwohnsitz als Grenzgänger qualifiziert werden. Es ist daher davon auszugehen, dass die Anzahl der steuerlichen Grenzgänger höher ist.

Der Anteil schweizerischer Grenzgänger ins Ausland fällt demgegenüber nicht ins Gewicht. Einzig im Verhältnis zu Liechtenstein weist die Schweiz eine eindruckliche Wegpendlerbilanz auf¹¹.

1.1.3 Regelungen in der EU

Die EU hat bis heute keine Richtlinie zur einheitlichen Besteuerung von Grenzgängern erlassen. Mehrheitlich findet die Besteuerung im Tätigkeitsstaat statt¹².

1.1.4 Regelungen in der OECD

Art. 15 OECD-MA enthält keine Sonderregeln für Grenzgänger¹³.

1.2 Deutschland

1.2.1 Begriff des Grenzgängers

1.2.1.1 Grenzzone

Es besteht keine Grenzzone.

1.2.1.2 Häufigkeit der Rückkehr an den Wohnsitz

Grenzgänger ist, wer regelmässig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Die Regelmässigkeit ist grundsätzlich nicht mehr gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 60 Arbeitstagen auf-

⁴ Marc Enz, a.a.O., N. 28.

⁵ Marc Enz, a.a.O., N. 29.

⁶ Marc Enz, a.a.O., N. 34 mit weiteren Hinweisen.

⁷ BBl 1983 III 1 ff., insb. S. 127 und 200.

⁸ U. a. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N. 7 zu Art. 91.

⁹ BGr. vom 19.6.1984, publ. in StR 1986, 105 zum DBA-F.

¹⁰ Grenzgängerstatistik im vierten Quartal 2013, Medienmitteilung des Bundesamtes für Statistik vom 3.3.2014.

¹¹ 2010 waren in Liechtenstein rund 9000 Personen mit CH-Wohnsitz beschäftigt, Beschäftigungsstatistik, FL, S. 15.

¹² Für Details sei auf http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_de.htm verwiesen.

¹³ Ziff. 10 des Kommentars zu Art. 15 OECD-MA.

grund der Arbeitsausübung p.a. nicht an den Wohnsitz zurückkehrt¹⁴.

1.2.1.3 Tätigkeit

Art. 15a DBA-D (Grenzgänger) geht Art. 15 (Unselbständige Arbeit), Art. 17 DBA-D (Künstler und Sportler) und Art. 19 DBA-D (Öffentlicher Dienst) vor. Grenzgänger können daher privat-rechtlich und öffentlich-rechtlich Angestellte sowie unselbständig erwerbende Künstler und Sportler sein.

1.2.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Art. 15a Abs. 1 DBA-D sieht eine Aufteilung des Besteuerungsrechts vor. Primär kommt das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Tätigkeitsstaat hat aber das Recht, eine Steuer von 4.5% des Bruttobetrages der Arbeitsvergütungen einzubehalten.

1.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

1.2.3.1 Deutschland

Deutschland rechnet die schweizerische Steuer von max. 4.5% an die deutsche Steuer an.

1.2.3.2 Schweiz

Die Schweiz besteuert nur 80% des Bruttobetrages der Arbeitsvergütungen. Damit sollen die max. 4.5% Quellensteuer in etwa abgegolten werden¹⁵.

1.2.4 Verfahren

Damit im Tätigkeitsstaat nur max. 4.5% statt die volle Quellensteuer einbehalten wird, muss der Grenzgänger dem Arbeitgeber ein von seiner Wohnsitzsteuerbehörde bestätigtes Formular vorlegen¹⁶.

1.2.5 Gründe für die getroffene Regelung

1.2.5.1 Wegfall der Grenzzone

Die Grenzzone wurde aufgehoben, weil sie dazu führte, dass Arbeitnehmer, die zwar täglich an ihren Wohnsitz zurückkehren, ihre Arbeit aber ausserhalb der Grenzzone ausüben, nicht als Grenzgänger besteuert werden konnten.

1.2.5.2 Wegfall der Voraussetzung der täglichen Rückkehr

Das Erfordernis der grundsätzlich täglichen Rückkehr ist weggefallen, weil bis dahin eine zunehmende Anzahl deutscher Grenzgänger durch regelmässiges Verbleiben in der Schweiz nicht mehr als Grenzgänger besteuert werden konnten und u. U. auch in der Schweiz nicht besteuert wurden (wenn sie in der Schweiz aufgrund der Grenzgängerbewilligung befreit wurden). Aus deutscher Sicht war die zunehmende Tendenz, dass deutsche Arbeitnehmer aufgrund nicht täglicher Rückkehr die Grenzgängereigenschaft verloren, unbefriedigend, weil sie (i) zu sozialen Spannungen führte («mein Nachbar verdient mehr und zahlt weniger Steuern») und (ii) der Arbeitsmarkt im deutschen Grenzgebiet beeinträchtigt worden wäre (Kombination von tieferen Steuern und höherem Lohn).

1.2.5.3 Aufteilung des Besteuerungsrechts

Seitens der Schweiz wurde es seit längerem als unbefriedigend betrachtet, dass Grenzgänger nur im Wohnsitzstaat besteuert werden können. Dies umso mehr, als der Grenzgängerstrom völlig einseitig aus Deutschland kam. Die Schweiz musste demnach Infrastrukturkosten tragen, welche von Grenzgängern verursacht wurden, ohne hierfür eine Entschädigung zu erhalten. Von Schweizer Seite wurde die Forderung nach einer Aufteilung des Besteuerungsrechts auch

damit begründet, dass diese den Regelungen mit den übrigen Nachbarstaaten (ausgenommen Liechtenstein) entspräche.

Die Besteuerung im Tätigkeitsstaat mit anschließender Vergütung an den Wohnsitzstaat (System Italien und Frankreich/Genf) wurde abgelehnt, weil damit die Sogwirkung des schweizerischen Arbeitsmarkts nicht geschwächt würde.

Die Besteuerung im Wohnsitzstaat mit anschließender Vergütung an den Tätigkeitsstaat (System Frankreich mit 8 Kantonen) wurde abgelehnt, weil Deutschland diesfalls von der Schweiz weitergehende Informationen verlangt hätte.

1.2.6 Sonderproblem Nichtrückkehrtage

1.2.6.1 Allgemeines¹⁷

Damit keine regelmässige Rückkehr vorliegt, muss der Arbeitnehmer an mehr als 60 Tagen auf Grund der Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehren. Als Nichtrückkehrtage kommen deshalb nur Arbeitstage in Betracht, die im persönlichen Arbeitsvertrag des Arbeit-

nehmers festgehalten sind. Samstage, Sonn- und Feiertage können nur in Ausnahmefällen zu den massgeblichen Arbeitstagen zählen, beispielsweise wenn der Arbeitgeber die Arbeit an diesen Tagen ausdrücklich anordnet und hieran anknüpfend in der Regel entweder Freizeitausgleich oder zusätzliche Bezahlung dafür gewährt. Gewährt der Arbeitgeber die Reisekosten, werden bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage als Nichtrückkehrtage angesehen¹⁸. Umgekehrt ausgedrückt gelten nicht als Nichtrückkehrtage das Verbleiben aus privaten Gründen am Arbeitsort wie Urlaub, Wochenendgestaltung, Familienangelegenheiten, Krankheit, Unfall und dgl.

Ein Nichtrückkehrtag muss aus beruflichen Gründen «nicht möglich» oder «nicht zumutbar» und sich über einen ganzen Tag erstrecken.

1.2.6.2 Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung

Im Einführungsschreiben zu Art. 15a DBA vom 6. September 1994 und in separaten Verständigungsvereinbarungen bzw. der KonsVerCHEV¹⁹

¹⁴ Art. 15a Abs. 2 DBA-D. Zur Auslegung des Art. 15a DBA-D und insbesondere des Art. 15a Abs. 2 DBA-D besteht eine Verständigungsvereinbarung, das sog. Einführungsschreiben vom 6.9.1994. Da die deutsche Rechtsprechung den darin und in späteren Verständigungsvereinbarungen getroffenen Lösungen teilweise nicht gefolgt ist, hat das BMF am 20.10.2010 eine Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (KonsVerCHEV) erlassen. Zweck der KonsVerCHEV ist es, den darin aufgeführten Verständigungsvereinbarungen im Falle einer gerichtlichen Überprüfung die nötige Legitimität zu geben. Diese Zielsetzung wird in der neusten Rechtsprechung in Frage gestellt (vgl. FG Hessen 8.10.2013 10 K 2176/11; beim BFH hängig). Das Einführungsschreiben vom 6.9.1994 und die KonsVerCHEV sind wiedergegeben in Locher/Meier/von Sieenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, A 3.3.10 und A 4.3.3.

¹⁵ Diese Methode führt nicht immer zu sachgerechten Ergebnissen. Bei höheren Einkommen dürften die 4.5% Quellensteuer i. d. R. mehr als abgegolten sein, bei tiefen Einkommen führt diese Methode dagegen im Ergebnis nicht immer zu einer vollen Berücksichtigung der 4.5%igen Quellensteuer.

¹⁶ Formulare Gre-1 und Gre-2. Wenn die 60 Tage Nichtrückkehr überschritten werden, wird zusätzlich das Formular Gre-3 benötigt, damit der Arbeitgeber die volle Quellensteuer einbehalten kann und der Wohnsitzstaat die Doppelbesteuerung nach Massgabe des DBA-D vermeidet.

¹⁷ Vgl. zum folgenden Maute/Neufang, Grenzgängerbesteuerung nach dem DBA Schweiz und dem DBA Frankreich, StR 2010, S. 510 ff.

¹⁸ Vgl. § 8 KonsVerCHEV, wiedergegeben in Locher/Meier/von Sieenthal/Kolb, A 4.3.3.

¹⁹ Vgl. Fn. 14.

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

wurden Regeln festgelegt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Es wurde festgelegt, dass in folgenden Fällen eine beruflich veranlasste Nichtrückkehr vorliegt:

- rechtliche Wohnsitzpflicht für den Arbeitnehmer in der Schweiz
- Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort beträgt mehr als 110 km
- Reisezeit pro Arbeitstag (hin und zurück) dauert mehr als 3 Stunden
- Aufenthaltsdauer am Wohnsitz weniger als acht Stunden
- Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten
- mehrtägige Dienstreisen in den Arbeitsorts-, Ansässigkeits- oder Drittstaat²⁰

Die Zumutbarkeit der Rückkehr ist in folgenden Fällen zu bejahen, bzw. es liegt kein Nichtrückkehrtag vor:

- bei krankheits- und unfallbedingten Abwesenheiten
- bei eintägigen Dienstreisen im Arbeits- oder Ansässigkeitsstaat
- bei einer Arbeitsunterbrechung von vier bis sechs Stunden, wenn die für die Wegstrecke von Arbeitsstätte zum Wohnort benötigte Zeit hin und zurück mit den in der Regel benützten Verkehrsmitteln nicht mehr als 20% der Zeit der Arbeitsunterbrechung beträgt

1.2.6.3 Fallbeispiele

1.2.6.3.1 *Grenzgänger und Dienstreisen* *Eintägige Dienstreisen*

Dienstreisen in Tätigkeits- oder Ansässigkeitsstaat stellen keine Nichtrückkehrtage dar.

Dienstreisen in einen Drittstaat stellen einen Nichtrückkehrtag dar.

Mehrtägige Dienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen entstehen Nicht-rückkehrtage nicht nur bei Übernachtungen im Arbeitsorts- oder Drittstaat, sondern auch im Ansässigkeitsstaat. Letzteres jedoch nur, wenn die Rückkehr an den Wohnort nicht zumutbar ist.

1.2.6.3.2 *Krankheit und höhere Gewalt* *auf Dienstreisen*²¹

Krankheitstage gehören nicht zu den Nichtrückkehrtagen.

Wenn wegen höherer Gewalt, z. B. Taifunwarnung, nicht gearbeitet werden kann, gilt dies als Nichtrückkehrtag.

Ebenfalls als Nichtrückkehrtage gelten die Tage einer Inhaftierung, welche durch das berufliche Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst wurde.

1.2.6.3.3 *Grenzgänger und Schichtdienst*

Die Beurteilungseinheit betreffend Nichtrückkehrtag ist hier nicht mehr der Kalendertag, sondern die Arbeitseinheit. Somit ist der tagübergreifende Schichtdienst als regelmässige Rückkehr definiert.

1.2.6.3.4 *Grenzgänger und Pikettdienst*

Hier wird ebenfalls von der kalendarischen Betrachtungsweise abgewichen und ein mehrtägiger Einsatz als eine in sich geschlossene Arbeitseinheit gesehen, wobei allenfalls der letzte Tag als Nichtrückkehrtag angesehen werden kann²². Zu unterscheiden ist zwischen Rufbereitschafts- (Pikettdienst ausserhalb des Betriebs) und Bereitschaftsdienst (Pikettdienst innerhalb des Betriebs). Was eine Arbeitseinheit ist, richtet sich nach dem massgeblichen Arbeitsrecht des Arbeitsortstaates. Nach Art. 15 Abs 1 CH-ArGV 1 stellt die gesamte zur Verfügung gestellte Zeit Arbeitszeit dar, sofern der Pikettdienst im Betrieb geleistet wird. Wird dagegen der Pikettdienst ausserhalb des Betriebes geleistet, ist nur die tatsächliche geleistete Arbeit als Arbeitszeit anzurechnen inkl. Wegzeit im Falle der Arbeitsverrichtung (Art. 15 Abs. 2 CH-ArGV 1).

1.2.6.4 Formelles

Vollständigkeitshalber sei im Zusammenhang mit der Zählweise von Nichtrückkehrtagen auf die Kürzung der 60-Tage-Grenze und den Nachweis der Nichtrückkehrtage hingewiesen²³.

1.3 Frankreich

1.3.1 Begriff des Grenzgängers

1.3.1.1 Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura²⁴

a. Grenzzone

Es besteht keine Grenzzone.

b. Häufigkeit der Rückkehr an den Wohnsitz

Aufgrund einer Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich gelten Personen, die an mehr als 45 Tagen p.a. in der Schweiz übernachten, nicht als Grenzgänger.

c. Tätigkeit

Art. 19 DBA-F (Künstler und Sportler) und Art. 21 DBA-F (Öffentlicher Dienst) gehen Art. 17 Abs. 4 DBA-F (Grenzgängervereinbarung) vor. Öffentlich-rechtlich Angestellte sowie Künstler und Sportler fallen daher nicht unter den Begriff des Grenzgängers.

1.3.1.2 Übrige Kantone

Besteuerung im Tätigkeitsstaat.

Der Kanton Genf leistet den französischen Wohnsitzgemeinden eine Kompensationszahlung von 3,5% auf den Bruttolöhnen, die von den Genfer Arbeitgebern zugunsten der Einwohner dieser Gemeinden gezahlt werden²⁵.

1.3.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts

1.3.2.1 Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura
Besteuerung im Wohnsitzstaat.

Der Tätigkeitsstaat erhält vom Wohnsitzstaat einen finanziellen Ausgleich von 4,5% des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen der Grenzgänger.

1.3.2.2 Übrige Kantone

Grundsätzlich Besteuerung im Tätigkeitsstaat.

1.3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

1.3.3.1 Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura

Keine Doppelbesteuerung, da nur der Wohnsitzstaat besteuert.

1.3.3.2 Übrige Kantone

Frankreich wendet eine Methode an, die im Ergebnis einer Befreiung gleichkommt²⁶. Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

²⁰ Vgl. Die berufliche Veranlassung ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft, vgl. oben Ziff. 1.2.6.1.

²¹ BFH-Urteil vom 11.11.2009 I R 50/08, wiedergegeben in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 15a.2 Nr. 54; KonsVerCHEV § 8 Abs. 4.

²² BFH-Urteil vom 27.8.2008, I R 10/07, wiedergegeben in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 15a.2 Nr. 49.

²³ Vgl. Bosshard, Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht, 2009, S. 55 ff.

²⁴ Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11.4.1983.

²⁵ Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève du 29.1.1973.

²⁶ Art. 25 A Abs. 1 Bst. a DBA-F i.V.m. Ziff. VI des Zusatzprotokolls.

1.3.4 Verfahren

1.3.4.1 Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura

Damit in der Schweiz keine Quellensteuer einbehalten wird, muss der Grenzgänger dem Arbeitgeber ein von seinem französischen Wohnsitzfinanzamt bestätigtes Formular vorlegen²⁷.

1.3.4.2 Übrige Kantone

Kein besonderes Verfahren.

1.3.5 Gründe für die getroffene Regelung

1.3.5.1 Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura

Ursprünglich wurden die in den acht vorgeannten Kantonen tätigen Grenzgänger nur im Wohnsitzstaat besteuert. Diese Lösung wurde als unbefriedigend erachtet und es wurde angestrebt, dass ein Teil der Steuererträge auch den Kantonen zugute kommen soll.

Mit Vereinbarung vom 11. April 1983 wurde erreicht, dass der Wohnsitzstaat dem Tätigkeitsstaat 4.5% der gemeldeten Bruttolöhne überweist. Diese Regelung wurde in der Botschaft über eine Änderung des DBA-F als «überaus befriedigend» dargestellt²⁸.

1.3.5.2 Übrige Kantone

Die Regelung entspricht dem OECD-MA.

Die Retrozession von 3.5% im Falle von Genf beruht auf einer Vereinbarung von 1973. Grund für diese Vereinbarung war namentlich die Überlegung, dass die in Genf tätigen Grenzgänger in ihren Wohnsitzgemeinden öffentliche Kosten verursachen. Nachdruck wurde auch auf die Solidarität zwischen der Agglomeration Genf und den französischen Grenzgemeinden gelegt²⁹.

1.4 Italien

1.4.1 Begriff des Grenzgängers³⁰

1.4.1.1 Vorbemerkung

Hat ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in Italien, erhebt die Schweiz als Tätigkeitsstaat unabhängig von seiner Grenzgängereigenschaft grundsätzlich die Quellensteuer.

Demgegenüber hat die Grenzgängereigenschaft Auswirkungen auf den zwischen beiden Staaten vereinbarten Fiskalausgleich und auf die in Italien angewendete Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

1.4.1.2 Grenzzone

Die Grenzzone wird in der Vereinbarung vom 3. Oktober 1974 nur indirekt definiert, indem sich der Fiskalausgleich an die italienischen Grenzgemeinden auf die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis beschränkt.

1.4.1.3 Häufigkeit der Rückkehr an den Wohnsitz

Weder das DBA-I noch die Vereinbarung vom 3. Oktober 1974 enthalten Angaben über die Häufigkeit der Rückkehr an den Wohnsitz.

In der Praxis ist grundsätzlich eine tägliche Rückkehr erforderlich. Da nach dem Freizügigkeitsabkommen auch Grenzgänger mit Wochenaufenthalt die Grenzgängerbewilligung erhalten, wurde der Fiskalausgleich von nominell 40% auf 38.8% reduziert. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Fiskalausgleich auch für Personen geleistet wird, für die Italien eigentlich keinen Anspruch hätte.

1.4.1.4 Tätigkeit

Art. 17 DBA-I (Künstler und Sportler) geht Art. 15 DBA-I (d. h. auch der Vereinbarung zur Besteuerung von Grenzgängern) vor. Art. 15 DBA-IT behält auch die Bestimmung von Art. 19 DBA-I (Öffentlicher Dienst) vor.

1.4.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Grundsätzlich Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Ausgleichszahlung der Kantone Graubünden, Tessin und Wallis von nominell 40% der CH-Steuer zugunsten der italienischen Grenzgemeinden. Keine Ausgleichszahlungen der übrigen Kantone. Es sind auch keine Ausgleichszahlungen seitens Italien an die Schweiz vorgesehen³¹.

1.4.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Italien wendet auf Grenzgänger (d. h. Personen mit Arbeitgeber in GR, TI, VS) die Befreiungsmethode an³². Im Übrigen gilt die Anrechnungsmethode³³.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

1.4.4 Verfahren

Kein besonderes Verfahren.

1.4.5 Gründe für die getroffene Regelung

Ursprünglich verlangte Italien eine Besteuerung der Grenzgänger im Wohnsitzstaat, da diese Personen in erster Linie der Wohnsitzgemeinde und nicht dem Staat des Arbeitsortes zur Last fallen. Die ausdrückliche Opposition der Schweiz, für die eine solche Lösung den Verlust sämtlicher

von den Grenzgängern bezahlten Steuern bedeutet hätte, veranlasste die italienische Delegation, in der Folge die «Genfer Lösung» vorzuschlagen. Um den Erstattungsbetrag zu bestimmen, stellte man jedoch nicht auf den Bruttobetrag der Löhne der Grenzgänger ab, sondern auf den Bruttobetrag der Steuern, welche von den Kantonen bezogen wurden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass gewissen Schweizer Gemeinden finanzielle Probleme entstanden wären, wenn die Retrozession von 40% per sofort eingeführt worden wäre. Dies, weil die von Grenzgängern gezahlten Steuern in gewissen grenznahen Gemeinden des Tessins bis zu 30 Prozent ihres Budgets ausmachten. Aus diesem Grunde wurde die Lösung gestaffelt eingeführt, d. h. 1974 20%, 1975 30% und ab 1976 40%³⁴.

1.5 Liechtenstein

1.5.1 Begriff des Grenzgängers

1.5.1.1 Grenzzone

Es besteht keine Grenzzone.

1.5.1.2 Häufigkeit der Rückkehr an den Wohnsitz

Als Grenzgänger gilt, wer im einen Staat seinen Wohnsitz und im anderen Staat seinen Arbeits-

²⁷ Formular No. 2041-AS und 2041-ASK.

²⁸ Botschaft über eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich vom 18.5.1983, Ziff. 222.

²⁹ Accord entre le Conseil fédérale suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, vor Artikel 1.

³⁰ Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3.10.1974.

³¹ Mit der kürzlich vom Parlament angenommenen Motion Neuverhandlung der Grenzgängervereinbarung mit Italien (Az. 11.3750) wird neben einer Herabsetzung des Fiskalausgleichs von nominell 40% auf 12.5% auch die Vereinbarung der Gegenseitigkeit verlangt.

³² Art. 1 Vereinbarung vom 3.10.1974.

³³ Art. 24 Abs. 2 DBA-I.

³⁴ vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend eine schweizerisch-italienische Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger vom 2.7.1975, Ziff. 41.

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

ort hat und sich in der Regel an jedem Arbeitstag dorthin begibt³⁵.

1.5.1.3 Tätigkeit

Als Grenzgänger gelten Personen, die bei einem privaten Arbeitgeber angestellt sind oder bei einem öffentlichen Arbeitgeber, an dem sich beide Staaten gemeinsam beteiligen³⁶. Personen, die bei einem anderen öffentlichen Arbeitgeber beschäftigt sind, gelten nicht als Grenzgänger³⁷.

1.5.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Grenzgänger können nur im Wohnsitzstaat besteuert werden. Kein Fiskalausgleich zugunsten des Tätigkeitsstaates.

Angestellte im öffentlichen Dienst eines Staates können grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden.

1.5.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Beide Staaten wenden die Befreiungsmethode an.

1.5.4 Verfahren

Kein besonderes Verfahren.

1.5.5 Gründe für die getroffene Regelung

Im schweizerisch-liechtensteinischen Verhältnis bestanden seit langem Regelungen mit dem Kanton St. Gallen³⁸ und dem Kanton Graubünden³⁹. Danach kommt das Besteuerungsrecht für die Löhne von Grenzgängern dem Wohnsitzstaat zu. Da die Regelungen nur für die kantonalen Steuern Geltung haben, hätte die Schweiz mit der Einführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer ab 1. Januar 1995 eine Quellensteuer auf Löhnen von liechtensteinischen Grenzgängern erheben müssen. Dies war der Hauptgrund für die Verhandlungen über ein Abkommen über verschiedene Steuerfragen.

Obwohl die DBA-Regelungen der Schweiz mit ihren übrigen Nachbarstaaten im Zeitpunkt der Aufnahme der Verhandlungen eine Aufteilung des Besteuerungsrechts vorsahen, entschieden sich die Verhandlungspartner für eine Beibehaltung des bisherigen ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaates. Grund für diese Lösung war in erster Linie das besonders enge Verhältnis zwischen der Schweiz und Liechtenstein⁴⁰.

Der Bundesrat würdigte das Abkommen abschliessend als «für die Schweiz günstig ... , ist doch die gesamte Lohnsumme der schweizerischen Grenzgänger mit Arbeitsort Liechtenstein erheblich höher als diejenige der liechtensteinischen Grenzgänger, die in der Schweiz arbeiten⁴¹.»

1.6 Österreich

1.6.1 Begriff des Grenzgängers

Das DBA-A enthält keine Bestimmungen betreffend Grenzgänger.

1.6.2 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Grundsätzlich Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Ausgleichszahlung der Schweiz an Österreich in der Höhe von 12.5% der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 Abs. 1 DBA-A. Keine Ausgleichszahlungen sind demnach vorgesehen für Einkünfte von Flugpersonal und Seeleuten nach Art. 15 Abs. 3 DBA-A, Künstler und Sportler (Art. 17 DBA-A) und Einkünfte aus öffentlichem Dienst nach Art. 19 DBA-A.

1.6.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Österreich wendet auf Einkünfte nach Art. 15 Abs. 1 DBA-A und Art. 19 DBA-A die Anrechnungsmethode an⁴².

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

1.6.4 Verfahren

Kein besonderes Verfahren.

1.6.5 Gründe für die getroffene Regelung

Mit Österreich hatte die Schweiz ursprünglich vereinbart, dass Grenzgänger im Wohnsitzstaat besteuert werden können, dem Tätigkeitsstaat aber ein beschränktes Steuerrecht von 1% zusteht. Mit Protokoll vom 18. Januar 1994 wurde der Steuersatz auf 3% angehoben. Dies namentlich, weil sich die bisherige Regelung aufgrund des deutlichen Überwiegens österreichischer Grenzgänger einseitig zu Gunsten von Österreich auswirkte und den bedeutenden, von den österreichischen Grenzgängern verursachten Infrastrukturkosten nur ungenügend Rechnung trug. Im Jahre 2003 ersuchte die österreichische Regierung um Neuverhandlungen der Grenzgängerbesteuerung. Dies vor allem aufgrund der mit dem Freizügigkeitsabkommen einhergehenden Liberalisierung der Aufenthaltsvorschriften. Danach müssen österreichische Grenzgänger nicht mehr täglich zurückkehren, sondern sie können sich auch während der Woche in der Schweiz aufhalten. Dies führte dazu, dass österreichische Grenzgänger vermehrt nicht mehr täglich pendelten, um so aus der Grenzgängereigenschaft zu fallen und in der

Folge nicht in Österreich, sondern in der Schweiz (i. d. R. niedriger) besteuert zu werden. In der Folge wurde die Grenzgängerregelung aufgehoben und generell für Arbeitnehmer die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vereinbart. Damit entfielen für die Zukunft Abgrenzungsprobleme. Zudem wurde eine Besserstellung der Schweiz als Tätigkeitsstaat erreicht. Den österreichischen Interessen wurde dadurch Rechnung getragen, dass die Schweiz eine Retrozession von 12.5% der einbehaltenen Steuern vornimmt. Weitere Steuereinnahmen erhält Österreich aufgrund der generell eingeführten Anrechnungsmethode für Vergütungen aus unselbständiger Arbeit. In der Regel ist die österreichische Steuer höher als die schweizerische Steuer, weshalb die Differenz das österreichische Steuersubstrat zusätzlich erhöht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Grund für die heutige Regelung Vereinfachungsüberlegungen und ein Interesse der Schweiz an Mehreinnahmen war. Dem trägt die getroffene Lösung Rechnung.

2 Verwaltungsräte⁴³

2.1 Begriffsbestimmungen

Das OECD-MA spricht in der deutschen Textfassung von «Mitglieder des Aufsichts- oder Ver-

³⁵ Art. 5 Abs. 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22.6.1995; vgl. Bger 2C_215/2009 in StE 2010 A 32 Nr. 14 und die Kommentierung in IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 293 ff.

³⁶ Art. 5 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 2 Abkommen FL.

³⁷ Art. 5 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 1 Abkommen FL.

³⁸ Vereinbarung 20.7.1959.

³⁹ Vereinbarung vom 9.10.1925.

⁴⁰ Im Vordergrund steht dabei der Zollvertrag vom 29.3.1923; vgl. Botschaft betreffend ein Abkommen mit Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 25.10.1995, Ziff. 1 Vorgeschichte.

⁴¹ Vgl. Botschaft betreffend ein Abkommen mit Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 25.10.1995, Ziff. 5.

⁴² Die Anrechnungsmethode beim öffentlichen Dienst wurde 2006 als schweizerische Konzession für die damalige Erhöhung der Quellensteuer auf Löhnen von Grenzgängern von 1% auf 3% zugestanden, die Anrechnungsmethode bei den Einkünften nach Art. 15 Abs. 1 DBA-A hat die Schweiz zugestanden, weil Österreich damit einverstanden war, den Grenzgängerstatus abzuschaffen und dem Quellenstaat das volle Besteuerungsrecht einzuräumen.

⁴³ Vgl. Anhang 2 Tabellarische Übersicht zu den Verwaltungsräten.

waltungsrates». Das OECD-MA enthält keine Präzisierungen. Grundsätzlich ist auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen. Entscheidend ist auf alle Fälle, dass darauf abzustellen ist, ob die Befugnisse des Aufsichts- oder Verwaltungsrates bzw. eines ähnlichen Gremiums auf die Überwachung der Geschäftsführung beschränkt ist⁴⁴. Die Entschädigung darf nicht für die Funktion als Geschäftsführungsorgan bezahlt werden⁴⁵.

2.2 Deutschland

2.2.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Das Besteuerungsrecht für VR-Honorare wird dem Staat der Ansässigkeit der leistenden Gesellschaft zugeteilt⁴⁶.

2.2.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Deutschland wendet die Anrechnungsmethode an.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

2.2.3 Sonderproblem leitender Angestellter

Da das schweizerische Gesellschaftsrecht dem monistischen System folgt mit der Besonderheit, dass die Geschäftsleitung delegiert werden kann (Art. 716b, 718, 719 Abs. 2 CH-OR), gibt es Abgrenzungsschwierigkeiten⁴⁷. Durch die Delegation nähert sich in der Praxis die Funktion des Verwaltungsrates den Aufgaben des deutschen Aufsichtsrates an, obwohl zu den nicht übertragbaren Aufgaben die Oberleitung der Gesellschaft gehört.

Aufgrund dieser gesetzlichen Ausgangslage sind jeweils die Funktionen der einzelnen Verwaltungsratsmitglieder zu analysieren. Je nach Ergebnis resultieren unterschiedliche Steuerfolgen:

- Die Vergütungen eines Verwaltungsrates mit ausschliesslicher Überwachungsfunktion,

nicht aber Geschäftsführungsfunktion, unterliegen dem Art. 16 DBA-D.

- Übernimmt der Verwaltungsrat tatsächlich und nachweislich die Geschäftsführung⁴⁸, hat er insofern eine Stellung inne, die der eines leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-D entspricht⁴⁹.

Danach werden Personen, die in einem Staat ansässig sind und als leitende Angestellte bei einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig sind, mit den gesamten Einkünften aus dieser Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft besteuert⁵⁰. Diese Einkünfte sind von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Bst. d DBA-D freizustellen⁵¹. Formelle Voraussetzung ist die Eintragung im Handelsregister⁵².

2.2.4 Sonderproblem Doppelansässigkeit der Gesellschaft

Hinsichtlich des Rechts zur Erhebung von Quellensteuern bei Doppelansässigkeit der Gesellschaft, welche Vergütungen nach Art. 16 DBA-D ausgerichtet, ist auf Art. 4 Abs. 10 DBA-D hinzuweisen. Die Ansässigkeit bestimmt sich nach dem Geschäftsleitungsstaat gemäss Art. 4 Abs. 8 DBA-D; das Quellenbesteuerungsrecht auf Verwaltungs- oder Aufsichtsratsvergütungen gemäss Art. 16 DBA-D kann aber von beiden Vertragsstaaten losgelöst von Art. 4 Abs. 8 DBA-D in den Grenzen des Art. 24 DBA-D ausgeübt werden⁵³. Folgende Fälle sind zu unterscheiden⁵⁴:

- Der Empfänger der Vergütungen ist in Deutschland ansässig

Ist der Sitz der Gesellschaft in Deutschland und der Ort der tatsächlichen Leitung in der Schweiz, so ist die Gesellschaft in der Schweiz ansässig. Die Schweiz hat das Besteuerungsrecht nach Art. 16 DBA-D; in Deutschland erfolgt eine Anrechnung der schweizerischen Steuer.

Ist der Sitz der Gesellschaft in der Schweiz und der Ort der tatsächlichen Leitung in Deutsch-

land, so ist die Gesellschaft in Deutschland ansässig. Deutschland hat das Besteuerungsrecht nach Art. 16 DBA-D. In der Schweiz erfolgt eine Besteuerung nach den Regeln für beschränkt Steuerpflichtige und in Deutschland erfolgt eine Anrechnung der schweizerischen Steuer.

- Der Empfänger der Vergütung ist in der Schweiz ansässig

Ist der Sitz der Gesellschaft in Deutschland und der Ort der tatsächlichen Leitung in der Schweiz, so ist die Gesellschaft in der Schweiz ansässig. Die Schweiz hat das Besteuerungsrecht nach Art. 16 DBA-D. In Deutschland erfolgt eine Besteuerung nach den Regeln des Art. 50a EStG zu. Eine Anrechnung ist Deutschland in Art. 24 Abs. 2 DBA-D nicht vorgesehen. Eine Entlastung kann nur aufgrund eines Verständigungsverfahrens erfolgen oder aufgrund unilateraler Massnahmen.

Ist der Sitz der Gesellschaft in der Schweiz und der Ort der tatsächlichen Leitung in Deutschland, so ist die Gesellschaft in Deutschland ansässig. In Deutschland erfolgt eine Besteuerung nach den Regeln für beschränkt Steuerpflichtige gemäss § 50a EStG. In der Schweiz findet eine

Freistellung unter Progressionsvorbehalt statt nach Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 DBA-D.

- Der Empfänger der Vergütung ist in einem Drittstaat ansässig

Ist der Sitz der Gesellschaft in Deutschland oder der Ort der tatsächlichen Leitung in der Schweiz oder umgekehrt und ist der Empfänger in einem Drittstaat ansässig, ist jeder der beiden Vertragsstaaten zur Erhebung der Quellensteuer vorbehaltlich eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Drittstaat berechtigt.

2.3 Frankreich

2.3.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Das Besteuerungsrecht für VR-Honorare wird dem Staat der Gesellschaft zugeteilt⁵⁵. Dasselbe gilt für Vergütungen, die gezahlt werden an mehrheitlich beteiligte Geschäftsführer (gérants majoritaires) von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche sich nicht der für Personengesellschaften geltenden Steuerordnung unterstellt haben, an Geschäftsführer von Kommandit-Aktiengesell-

⁴⁴ Prokisch in: Vogel/Lehner, DBA Kommentar 2008, Art.16, Rz. 10.

⁴⁵ Wilke in: Gosch/Kroppen/Grothert, DBA-Kommentar, Art. 16, Rz. 9.

⁴⁶ Art. 16 DBA-D.

⁴⁷ Dagegen kennt Deutschland das dualistische System abgesehen vom Wahlrecht zum monistischen System bei der SE.

⁴⁸ Gemäss Art. 716b CH-OR kann der Verwaltungsrat in formeller Hinsicht die Geschäftsführung an einzelne Mitglieder (Delegierte) oder an Dritte (Mitglieder der Geschäftsleitung, Direktoren) delegieren, wenn die Statuten eine Delegationsermächtigungsklausel aufweisen und der Verwaltungsrat die Delegation in der Form eines Organisationsreglements vornimmt. Oft ist die Abgrenzung zwischen den delegierbaren und den nicht delegierbaren Aufgaben nicht einfach, da die unübertragbaren Aufgaben im Gesetz eher allgemein umschrieben sind. Die tägliche Leitung der Gesellschaft jedenfalls ist klar nicht im Katalog der unübertragbaren

und unentziehbaren Kompetenzen enthalten (vgl. Domeniconi/von der Crone, S. 516).

⁴⁹ BFH vom 14.3.2011 I R 29/10, wiedergegeben in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 16 Nr. 10.

⁵⁰ Vorbehalten bleibt die Grenzgängerbesteuerung nach Art. 15a DBA-D sowie die Missbrauchsvermutung, wenn die Tätigkeit lediglich Aufgaben umfasst, die ausserhalb des Ansässigkeitsstaates der Kapitalgesellschaft liegen.

⁵¹ BFH vom 11.11.2008 I R 83/08.

⁵² Vgl. Verständigungsverbarung vom 18.9.2008, in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, A 2.20.

⁵³ Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 4.10 Nr. 1; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland Schweiz, Art. 4, Rz. 215.

⁵⁴ Vgl. zum Nachfolgenden: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland Schweiz, Art. 4 DBA Schweiz, Rz. 216–221; Gosch/Kroppen/Grothert, DBA-Kommentar, Art. 4, Rz. 150–153.

⁵⁵ Art. 18 Abs. 1 DBA-F.

schaften und an Teilhaber von Personengesellschaften oder «associations en participation», welche sich der für Kapitalgesellschaften geltenden Steuerordnung unterstellt haben⁵⁶.

2.3.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Frankreich wendet eine besondere Anrechnungsmethode an, die im Ergebnis einer Befreiung gleichkommt⁵⁷.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

2.4 Italien

2.4.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Das Besteuerungsrecht für VR-Honorare wird dem Staat der Gesellschaft zugeteilt⁵⁸.

2.4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Italien wendet die Anrechnungsmethode an.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

2.5 Liechtenstein

Das Abkommen LI enthält keine Zuteilungsnorm⁵⁹.

2.6 Österreich

2.6.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

Das Besteuerungsrecht für VR-Honorare wird dem Staat der Gesellschaft zugeteilt⁶⁰.

2.6.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Beide Staaten wenden die Befreiungsmethode an.

3 Ruhegehälter⁶¹

3.1 Begriffsbestimmungen

Bei Ruhegehältern handelt es sich um Leistungen nach Eintritt in den Ruhestand zwecks Versorgung des Empfängers.

3.2 Deutschland

3.2.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

3.2.1.1 Private Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu.

3.2.1.2 Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter⁶²

Das Besteuerungsrecht kommt grundsätzlich dem Kassenstaat zu⁶³. Eine Ausnahme gilt für Grenzgänger und Personal von Regiebetrieben im Grenzgebiet⁶⁴.

3.2.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

In beiden Staaten gilt die Befreiungsmethode.

3.3 Frankreich

3.3.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

3.3.1.1 Private Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu. Sofern der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nicht oder nur teilweise ausübt, kommt dem anderen Staat insoweit ein Besteuerungsrecht zu⁶⁵.

3.3.1.2 Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt grundsätzlich dem Kassenstaat zu. Eine Ausnahme gilt für Ru-

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

hegehälter, welche von Regiebetrieben gezahlt werden. Für solche Vergütungen gelten die Regeln für private Ruhegehälter, d. h. grundsätzlich Besteuerung im Ansässigkeitsstaat⁶⁶.

3.3.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Frankreich wendet eine besondere Anrechnungsmethode an, die im Ergebnis einer Befreiung gleichkommt⁶⁷.

Die Schweiz wendet die Befreiungsmethode an.

3.4 Italien

3.4.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

3.4.1.1 Private Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu.

3.4.1.2 Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt grundsätzlich nur dem Kassenstaat zu. Dies gilt auch für Ru-

hegehälter, welche von den im Abkommen aufgeführten Regiebetrieben gezahlt werden⁶⁸.

3.4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es gilt die Befreiungsmethode in beiden Staaten.

3.5 Liechtenstein

3.5.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

3.5.1.1 Private Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu⁶⁹.

3.5.1.2 Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt grundsätzlich dem Kassenstaat zu. Eine Ausnahme gilt für Ruhegehälter, welche an Personen gezahlt werden, die bei einem öffentlichen Arbeitgeber tätig waren, an welchem beide Staaten gemeinsam beteiligt sind. Diesfalls können die Ruhegehälter nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden⁷⁰.

⁵⁶ Art. 18 Abs. 2 DBA-F.

⁵⁷ Art. 25 A Abs. 1 Bst. a DBA-F i.V.m. Ziff. VI des Zusatzprotokolls.

⁵⁸ Art. 16 DBA-I.

⁵⁹ Bestätigt durch die Verständigungsvereinbarung vom 12.5.1998 zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten.

⁶⁰ Art. 16 DBA-A.

⁶¹ vgl. Anhang 3 Tabellarische Übersicht zu den Ruhegehältern.

⁶² Nach der neuesten deutschen Rechtsprechung fallen Schweizer Ruhegehälter nicht unter das Kassenstaatsprinzip, weil sie auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen (BFH 8.12.2010 I R 92/09).

⁶³ Im Urteil vom 23.10.2013 X R 33/10 hat der BHF aber entschieden, dass die Austrittsleistung einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse steuerpflichtig und nicht steuerbefreit ist.

⁶⁴ Solche Vergütungen werden im Ansässigkeitsstaat besteuert (Art. 19 Abs. 4 und 5 DBA-D). Darunter fallen Vergütungen, die von der Deutschen Bundesbank, der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundespost sowie von der Schweizerischen Nationalbank, den Schweizerischen Bundesbahnen, den schweizerischen Post-, Telefon- und Telegraphenbetrieben und der schweizerischen Verkehrszentrale gezahlt werden.

⁶⁵ Art. 20 Abs. 2 DBA-F.

⁶⁶ Art. 21 Abs. 2 DBA-F.

⁶⁷ Art. 25 A Abs. 1 Bst. a DBA-F i.V.m. Ziff. VI des Zusatzprotokolls.

⁶⁸ Art. 19 Abs. 2 DBA-I.

⁶⁹ Art. 6 Abkommen LI.

⁷⁰ Art. 7 Abs. 2 Abkommen LI.

4.5.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es gilt die Befreiungsmethode in beiden Staaten.

3.6 Österreich

3.6.1 Zuteilung des Besteuerungsrechts

3.6.1.1 Private Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Ansässigkeitsstaat zu⁷¹.

3.6.1.2 Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter

Das Besteuerungsrecht kommt dem Kassenstaat zu⁷².

3.6.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es gilt die Befreiungsmethode in beiden Staaten⁷³.

4 ZUSAMMENFASSUNG

In ihren DBA mit Nachbarstaaten hat die Schweiz grossmehrheitlich eine Aufteilung des Besteuerungsrechts von Grenzgängern vereinbart.

Bei den Verwaltungsräten kommt das Besteuerungsrecht i. d. R. dem Sitzstaat des Unternehmens zu.

Bei privaten Ruhegehältern hat regelmässig der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Bei öffentlich-rechtlichen Ruhegehältern kommt das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Kassenstaat zu. Die wesentlichste Ausnahme gilt für Grenzgänger unter dem DBA mit Deutschland.

⁷¹ Art. 18 DBA-A.

⁷² Art. 19 DBA-A.

⁷³ Art. 23 Abs. 1 und 2 DBA-A.

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

Tabellarische Übersicht zu den Grenzgängern

DBA	Grenzgängerstatus	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	Besteuerung im Tätigkeitsstaat	Verfahren
<i>Deutschland</i>	Ja 60-Tage-Regel inkl. Künstler/Sportler und öffentlicher Dienst	D: Ja. Anrechnung von max. 4.5%. CH: Ja. Bemessungs- grundlage 80%.	Ja. Quellensteuer von max. 4.5%.	Bescheinigungsver- fahren Gre-1/Gre-2/Gre-3
<i>Frankreich</i> - 8 Kantone	Ja 45-Tage-Regel exkl. Künstler/Sportler und öffentlicher Dienst	Ja	Nein. Ansässigkeits- staat leistet an Tätig- keitsstaat Fiskalaus- gleich von 4.5% der Löhne.	Bescheinigungsver- fahren Form. 2041-AS/2041- ASK
- Übrige	Nein	F: Ja, mit besonderer Anrechnungsmethode. CH: Nein	Ja. Im Falle von GE Fiskalausgleich der Schweiz an F von 3.5% der Bruttolöhne.	Ordentliches Quellen- steuerverfahren
<i>Italien</i> - GR/TI/VS	Ja i. d. R. tägliche Rück- kehr exkl. Künstler/ Sportler und öffentli- cher Dienst	Nein. CH als Tätig- keitsstaat leistet an I Fiskalausgleich von nominell 40% der CH-Steuer	Ja	Ordentliches Quellen- steuerverfahren
- Übrige	Nein	I: Ja, Anrechnung der CH-Steuer CH: Nein	Ja	
<i>Liechtenstein</i>	Ja i. d. R. tägliche Rück- kehr exkl. öffentliche Arbeitnehmer (Aus- nahme: gemeinsame Beteiligung)	Ja	Nein	
<i>Österreich</i>	Nein	A: Ja. Anrechnung der CH-Steuer (für Personal von Flugzeu- gen/Seeschiffen sowie für Künstler/Sportler: Befreiung) CH: Nein Schweiz als Tätig- keitsstaat leistet an Österreich Fiskal- ausgleich von 12.5% der Steuereinnahmen (Ausnahme: Personal von Flugzeugen/ Seeschiffen sowie Künstler/Sportler)	Ja	

ÜBERSICHT ÜBER DIE SCHWEIZERISCHEN DBA-REGELUNGEN

Tabellarische Übersicht zu den Verwaltungsräten

DBA	Besteuersrecht	Schweiz Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	Vertragsstaat Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
<i>Deutschland</i>	Staat der Gesellschaft	Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
<i>Frankreich</i>	Staat der Gesellschaft	Befreiungsmethode	Besondere Anrechnungsmethode
<i>Italien</i>	Staat der Gesellschaft	Befreiungsmethode	Anrechnungsmethode
<i>Liechtenstein</i>	Nicht geregelt	Nicht geregelt	Nicht geregelt
<i>Österreich</i>	Staat der Gesellschaft	Befreiungsmethode	Befreiungsmethode

Tabellarische Übersicht zu den Ruhegehältern

DBA	Besteuersrecht	Schweiz Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	Vertragsstaat Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
<i>Deutschland</i>	Private Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter: Kassenstaat (Ausnahme: Grenzgänger und Regiebetriebe)	Befreiungsmethode	Befreiungsmethode
<i>Frankreich</i>	Private Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat/ Rückfallklausel Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter: Kassenstaat (Ausnahme: Regiebetriebe)	Befreiungsmethode Befreiungsmethode	Besondere Anrechnungsmethode
<i>Italien</i>	Private Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter: Kassenstaat	Befreiungsmethode	Befreiungsmethode
<i>Liechtenstein</i>	Private Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter: Kassenstaat (Ausnahme: gemeinsame Beteiligung)	Befreiungsmethode	Befreiungsmethode
<i>Österreich</i>	Private Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter: Kassenstaat (Ausnahme: Regiebetriebe)	Befreiungsmethode	Befreiungsmethode