



15. November 2013

Überweisung der Quellensteuer bei Grenz- gängerinnen und Grenzgängern

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postu-
lats Robbiani 11.3607 vom 16. Juni 2011

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	3
1.1	Auftrag	3
1.2	Die Besteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im internationalen Steuersystem	3
1.3	Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern	4
1.3.1	Allgemeiner Überblick über den Begriff der Grenzgängerinnen und Grenzgänger	4
1.3.2	Die Schweiz und die Nachbarstaaten	4
2	Die verschiedenen Lösungen im Bereich der Quellenbesteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sowie der Ausgleichszahlungen ..	5
2.1	Allgemeines	5
2.2	Die verschiedenen Lösungen	6
2.2.1	Deutschland	6
2.2.1.1	Rechtsgrundlage	6
2.2.1.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	6
2.2.1.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	6
2.2.1.4	Gegenseitigkeit.....	6
2.2.2	Österreich	6
2.2.2.1	Rechtsgrundlage	6
2.2.2.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	7
2.2.2.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	7
2.2.2.4	Gegenseitigkeit.....	7
2.2.3	Frankreich (für die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU).....	7
2.2.3.1	Rechtsgrundlage	7
2.2.3.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	8
2.2.3.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	8
2.2.3.4	Gegenseitigkeit.....	8
2.2.4	Frankreich (für den Kanton GE).....	8
2.2.4.1	Rechtsgrundlage	8
2.2.4.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	8
2.2.4.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	8
2.2.4.4	Gegenseitigkeit.....	9
2.2.5	Italien	9
2.2.5.1	Rechtsgrundlage	9
2.2.5.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	9
2.2.5.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	9
2.2.5.4	Gegenseitigkeit.....	10
2.2.6	Liechtenstein.....	10
2.2.6.1	Rechtsgrundlage	10
2.2.6.2	Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“	10
2.2.6.3	Besteuerung und Ausgleichszahlungen	10
2.2.6.4	Gegenseitigkeit.....	10
2.3	Zwischenergebnis	10
3	Mögliche Entwicklungen der bilateralen Regelungen für die Grenzgängerbesteuerung	11
4	Möglichkeiten eines Ausgleichs zugunsten gewisser Kantone	12
5	Schlussfolgerung	12
Anhang	14

1 Einführung

1.1 Auftrag

Mit dem Postulat 11.3607 forderte Nationalrat Meinrado Robbiani (Überweisung der Quellensteuer bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern) den Bundesrat auf, zuhanden des Parlaments einen kurzen Bericht auszuarbeiten, in dem in synoptischer Form die verschiedenen Abkommen zur Quellenbesteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern dargelegt und mögliche Weiterentwicklungen dieser Abkommen skizziert werden. Ausserdem soll der Bundesrat aufzeigen, welche Kompensationsmassnahmen zugunsten der durch einen hohen Überweisungssatz benachteiligten Kantone möglich und sinnvoll sind.

Am 24. August 2011 hat sich der Bundesrat bereit erklärt, das Postulat anzunehmen. Der Nationalrat hat dem Postulat schliesslich am 30. September 2013 zugestimmt.

1.2 Die Besteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im internationalen Steuersystem

Die geltende allgemeine Regel für die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, die im Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der OECD (im Folgenden „OECD-Musterabkommen“ genannt) kodifiziert und von der Schweiz übernommen worden ist, sieht vor, dass solche Einkommen in demjenigen Staat besteuert werden können, in dem die Erwerbstätigkeit tatsächlich ausgeübt wird. Die Erwerbstätigkeit wird dort ausgeübt, wo sich die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer während der Ausübung der Tätigkeit, für die der Lohn ausgerichtet wird, physisch aufhalten.

Der Wohnsitzstaat der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern behält das Recht, Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern. Um jedoch eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss er eine Anrechnung der Steuern, die im Staat bezahlt worden sind, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit erbracht wurde, gewähren oder eine Steuerbefreiung vorsehen.

Die Doppelbesteuerungsabkommen schränken das Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten ein, sie schaffen jedoch nie eine gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung, wenn eine solche im Landesrecht nicht vorgesehen ist (negative Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen). Insbesondere ist es möglich, dass ein Staat aufgrund einer Bestimmung des Landesrechts oder einer bilateralen Sonderregelung (beispielsweise aufgrund spezifischer Vereinbarungen über die Grenzgängerbesteuerung) davon absieht, Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, die auf seinem Staatsgebiet ausgeübt wurde, zu besteuern.

Der Kommentar des OECD-Musterabkommens weist darauf hin, dass im Musterabkommen keine Regel für die Grenzgängerinnen und Grenzgänger vorgesehen wurde, weil die sich aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden Probleme zweckmässigerweise unmittelbar von den beteiligten Staaten geregelt werden.

1.3 Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern

1.3.1 Allgemeiner Überblick über den Begriff der Grenzgängerinnen und Grenzgänger

Bei den in der Schweiz als Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer tätigen Grenzgängerinnen und Grenzgängern, gilt es, die Grenzgänger gemäss Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142.112.681) von den Grenzgängern gemäss spezifischeren, bilateral mit den Nachbarländern im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Lösungen zu unterscheiden.

Nach FZA (Art. 7 Abs. 1 des Anhangs 1) ist ein Grenzgänger ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.

Im Unterschied zum FZA sehen die bilateralen Lösungen der Schweiz mit den Nachbarstaaten grundsätzlich keinen Wochenaufenthalt vor, sondern gehen von der Pflicht der täglichen Rückkehr an den Hauptwohntort als Grundregel aus.

Artikel 21 Abs. 1 FZA sieht vor, dass die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt bleiben. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt. Dasselbe gilt auch gemäss Artikel 19 Abs. 1 des Anhangs K des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA; SR 0.632.31).

1.3.2 Die Schweiz und die Nachbarstaaten

Die Schweiz hat mit der grossen Mehrheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (nachfolgend EU) und der EFTA Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Sonderregeln für die Besteuerung nicht ansässiger Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bestehen jedoch nur mit den fünf Nachbarstaaten. Im Prinzip ist dies darauf zurückzuführen, dass die Arbeitskräfte aus diesen Ländern als einzige in der Lage sind, täglich an ihren Wohnort zurückzukehren und daher für den Wohnsitzstaat im Vergleich zu Personen, die weniger häufig an ihren Wohnort zurückkehren, eine Mehrbelastung bedeuten. Diese Sonderregelungen wurden in einem historischen Kontext vor dem Inkrafttreten des FZA am 1. Juni 2002 abgeschlossen, als die Schweiz die Situation durch die Gewährung von spezifischen Bewilligungen regelte.

2 Die verschiedenen Lösungen im Bereich der Quellenbesteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sowie der Ausgleichszahlungen

2.1 Allgemeines

Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen weist darauf hin, dass für die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger vorzugsweise individuelle Lösungen gefunden werden sollen, um den örtlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen. Jede Region oder jeder Kanton weist Besonderheiten auf, die auf diese lokalen Gegebenheiten zurückzuführen sind. Aus diesem Grund hat die Schweiz bereits im Jahr 1910 mit Frankreich (Besteuerung im Wohnsitzstaat) und im Abkommen 1931/59 mit Deutschland (ebenfalls Besteuerung im Wohnsitzstaat) Regeln für die Grenzgängerbesteuerung ausgehandelt, die den besonderen Merkmalen, die diese Arbeitskräfte gegenüber anderen Erwerbstätigen aufweisen, sowie den sozioökonomischen Gegebenheiten Rechnung trugen.

Unter den allgemein geltend gemachten Argumenten für eine Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, die von jener anderer nicht ansässiger Arbeitnehmer abweicht, spielen die für die Gemeinwesen der beiden Staaten verursachten Kosten eine entscheidende Rolle. Es ist in der Tat offensichtlich, dass eine Person, die jeden Tag viele Kilometer zurücklegt, um von ihrem Wohnort in einem Staat zu ihrem Arbeitsort in einen anderen Staat zu gelangen, Kosten für die Bewirtschaftung der Infrastruktur verursacht, die unter den beiden Staaten gerecht aufgeteilt werden müssen. Anlässlich des Systemwechsels bei der Grenzgängerbesteuerung im Jahr 1993 durch Anwendung von Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweiz und Deutschland lautete eines von Seiten der Schweiz vorgebrachten Argumente, dass „den Kantonen Jahr für Jahr bedeutende, von den Grenzgängern verursachte Infrastrukturkosten entstehen“ (BBI 1993 I 1521). Dasselbe Argument wurde von den Schweizer Unterhändlern anlässlich der Revision des DBA mit Österreich im Jahr 1992 geltend gemacht (BBI 1994 II 429), um das Besteuerungsrecht der Schweiz auszudehnen (von 1 % auf 3 %). Aus demselben Grund haben einige Schweizer Kantone in den 80er-Jahren des letzten Jahrhunderts darum ersucht, die damalige ausschliessliche Besteuerung der französischen Grenzgängerinnen und Grenzgänger in ihrem Wohnsitzstaat neu zu verhandeln und eine steuerliche oder finanzielle Aufteilung zwischen der Schweiz und Frankreich festzulegen. Es muss aber auch berücksichtigt werden, dass Grenzgängerinnen und Grenzgänger die Dienste des Wohnsitzstaates stärker in Anspruch nehmen als Personen, die nur gelegentlich in den Wohnsitzstaat zurückkehren (Spitäler, Sport-, Freizeit-, Bildungs-, Verkehrs- und städtische Infrastruktur usw.).

Diese Ressourcenverteilung wurde traditionell ausgehend von einer Aufteilung der Steuereinnahmen, einem Abzug eines Prozentsatzes auf den Bruttolöhnen oder einem eingeschränkten Besteuerungsrecht zugunsten des Steuerwohnsitzstaates vorgenommen. Diese verschiedenen Besteuerungssysteme für Grenzgängerinnen und Grenzgänger und Ausgleichsmethoden machen es sehr schwierig, die verschiedenen Lösungen zu vergleichen.

Die Entwicklung der Transportmittel und das Inkrafttreten des FZA haben das Erfordernis einer Ressourcenverteilung grundsätzlich nicht verändert. Denn die Bestimmungen für die Grenzgängerinnen und Grenzgänger sind nach wie vor nur auf die Erwerbstätigen anwendbar, die in der Regel täglich an ihren Wohnsitz zurückkehren und somit weiterhin auf beiden Seiten der Grenze Infrastrukturkosten verursachen.

Im Folgenden werden die verschiedenen von der Schweiz im Bereich der Grenzgängerbesteuerung vereinbarten Lösungen und die entsprechenden Ausgleichszahlungen in einer

Übersicht dargestellt. Der Anhang dieses Berichtes enthält eine synoptische Vergleichstabelle.

2.2 Die verschiedenen Lösungen

2.2.1 Deutschland

2.2.1.1 Rechtsgrundlage

Das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) regelt in Artikel 15a die Frage der Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern.

2.2.1.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Grenzgängerinnen und Grenzgänger müssen grundsätzlich jeden Abend an ihren Wohnsitz zurückkehren. Bei einer Beschäftigung während des ganzen Kalenderjahres sind 60 Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzes aufgrund der Arbeitsausübung nicht schädlich. Zudem muss der Wohnsitz durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Steuerbehörde des Wohnsitzstaates nachgewiesen werden.

2.2.1.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Das Abkommen sieht vor, dass das Land, in dem die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, auf den Vergütungen eine Quellensteuer erheben kann, die nicht höher sein darf als 4,5 Prozent des Bruttobetrags der Vergütungen.

Das Wohnsitzland erhebt ebenfalls eine Steuer. Um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, gewährt Deutschland eine ordentliche Steuergutschrift in der Höhe der in der Schweiz bezahlten Steuern. Die Schweiz ihrerseits setzt den Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um einen Fünftel herab. Mit dieser einfach zu handhabenden Methode kann eine Steuerlast erzielt werden, die ungefähr dem Betrag entspricht, den eine steuerpflichtige Person zu entrichten hätte, wenn die Gesamtheit ihrer Vergütungen in der Schweiz besteuert würde.

Vor den Änderungen durch das Revisionsprotokoll von 1993 sah das DBA-D in Artikel 15 vor, dass im Grenzgebiet ansässige Erwerbstätige nur im Wohnsitzstaat besteuert wurden.

2.2.1.4 Gegenseitigkeit

Die Gegenseitigkeit ist vorgesehen.

2.2.2 Österreich

2.2.2.1 Rechtsgrundlage

Das Abkommen vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-A; SR 0.672.916.31) sieht für Grenz-

gängerinnen und Grenzgänger seit 2006 keine Sonderregelungen mehr vor. Nach Ziffer 4 des Schlussprotokolls ist jedoch ein finanzieller Ausgleich zugunsten der Republik Österreich für alle in Österreich ansässigen Personen vorgesehen, die in der Schweiz angestellt sind.

2.2.2.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Die Regelung für die Grenzgängerinnen Grenzgänger wurde mit dem Änderungsprotokoll vom 21. März 2006 aufgehoben. Das DBA-A enthält somit keine Sonderregelungen für Grenzgängerinnen und Grenzgänger mehr, dafür aber eine allgemeine Regel, die für alle in Österreich ansässigen Personen gilt, die eine unselbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben.

2.2.2.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Artikel 15 des DBA-A folgt der allgemeinen Regel, wonach die Besteuerung im Staat, in dem die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird bzw. im betroffenen Schweizer Kanton erfolgt. Österreich behält das Recht, diese Einkommen zu besteuern, und setzt zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen die Methode der Anrechnung ein (Art. 23 DBG-A). Zudem erhält Österreich Ausgleichszahlungen in der Höhe von 12,5 Prozent der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit (im Sinne von Art. 15 Abs. 1 des DBA-A) der in Österreich ansässigen Personen. Die Ausgleichszahlungen werden von allen Schweizer Kantonen an den österreichischen Zentralstaat ausgerichtet.

Vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls im Jahr 2006 verfügte die Schweiz über ein beschränktes Recht zur Besteuerung der österreichischen Grenzgängerinnen und Grenzgänger (1 % bis 1995, danach 3 %); Österreich war berechtigt, die Grenzgängerinnen und Grenzgänger zu besteuern, musste aber die begrenzte Steuer der Schweiz anrechnen. Nach der Aufhebung dieser Ausnahme für die Grenzgängerbesteuerung wurde die Schweiz berechtigt, alle ansässigen Österreicherinnen und Österreicher gemäss den ordentlichen kantonalen Quellensteuertarifen zu besteuern. Dies hätte für Österreich, das nun verpflichtet war, die schweizerischen Steuern anzurechnen, einen beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen zur Folge gehabt. Aus diesem Grund wurde ein finanzieller Ausgleich zur mindestens teilweisen Verringerung der durch das neue System verursachten Ausfälle bei den österreichischen Steuereinnahmen vereinbart.

2.2.2.4 Gegenseitigkeit

Zugunsten der Schweiz ist kein entsprechender finanzieller Ausgleich vorgesehen. Das Schlussprotokoll zum DBA-A weist in Ziffer 4 aber darauf hin, dass die Frage eines bilateralen Steuerausgleichs verhandelt werden müsse, wenn sich die Relation der Grenzgängerbewegungen wesentlich ändern sollte. Zurzeit ist die Anzahl Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die in der Schweiz ansässig sind und in Österreich arbeiten, unbedeutend.

2.2.3 Frankreich (für die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)

2.2.3.1 Rechtsgrundlage

Artikel 17 Absatz 1 des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA-F; SR 0.672.934.91) enthält auch die allgemeine Regel für die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Artikel 17 Absatz 4 behält die Bestimmungen der Vereinbarung betreffend die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 zwischen dem

Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik vor, die integrierenden Bestandteil des Abkommens bilden. Der Schweizerische Bundesrat hat solche Vereinbarungen im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura abgeschlossen. Die Vereinbarungen wurden von den Parlamenten dieser Kantone genehmigt, mit Ausnahme des Kantons Wallis, wo das Volk darüber zu befinden hatte.

2.2.3.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Der Ausdruck „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“ bedeutet jede in einem Staat ansässige Person, die im anderen Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem anderen Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt. In der Praxis werden jährlich total 45 Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzstaates zugelassen, was ungefähr einer Übernachtung pro Arbeitswoche entspricht. Weiter ist der Wohnsitz durch eine offizielle Bescheinigung der zuständigen Steuerbehörden des Wohnsitzstaates nachzuweisen.

2.2.3.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Die Besteuerung der Löhne der Grenzgängerinnen und Grenzgänger gemäss dieser Vereinbarung erfolgt am Wohnsitz und nicht am Arbeitsort. Diese Lösung geht auf verschiedene Notenwechsel und Vereinbarungen seit 1910 zurück. Zu jener Zeit war diese Regelung eher vorteilhaft für die Schweizer Kantone, da eine grosse Zahl von Kantonsangehörigen in Frankreich arbeiteten. Das Abkommen von 1983 sieht einen finanziellen Ausgleich von 4,5 Prozent der Bruttolohnsumme zulasten des Wohnsitzstaates vor.

2.2.3.4 Gegenseitigkeit

Die Gegenseitigkeit ist vorgesehen.

2.2.4 Frankreich (für den Kanton GE)

2.2.4.1 Rechtsgrundlage

Der Kanton Genf ist nicht Teil der vom Schweizerischen Bundesrat im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura abgeschlossen Vereinbarung. Die anwendbaren Bestimmungen gehen aus dem DBA-F und der Vereinbarung vom 29. Januar 1973 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über den finanziellen Ausgleich der in Genf arbeitenden Grenzgängerinnen und Grenzgänger hervor.

2.2.4.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Die Vereinbarung enthält keine besondere Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“. Sie ist dennoch auf alle Personen anwendbar, die eine unselbständige Erwerbstätigkeit in Genf ausüben und in den französischen Departementen Ain und Haute-Savoie ansässig sind.

2.2.4.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Die Vereinbarung des Jahres 1973 enthält keine Bestimmungen über die Besteuerung unselbständiger Erwerbstätigkeit, die vom DBA-F abweichen. Infolgedessen ist die allgemeine

Regel des Artikels 17 DBA-F anwendbar. Eine in Frankreich ansässige Person, die in Genf eine Erwerbstätigkeit ausübt, kann in der Schweiz besteuert werden (Art. 17 Abs. 1 DBA-F). Als Wohnsitzstaat verhindert Frankreich die Doppelbesteuerung, indem es den Betrag der in der Schweiz bezahlten Steuern anrechnet (Art. 25 Bst. A Abs. 1 DBA-F).

Die Vereinbarung zwischen der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat, handelnd im Namen des Kantons Genf, ist nicht steuerlicher Art und betrifft ausschliesslich den finanziellen Ausgleich. Dieser beträgt 3,5 Prozent der Bruttolohnsumme, die an in den französischen Departementen Ain und Haute-Savoie ansässigen Grenzgängerinnen und Grenzgängern ausbezahlt wird. Dieser finanzielle Ausgleich trägt der öffentlichen Mehrbelastung Rechnung, die diese beiden Departemente aufgrund der in Genf arbeitenden Einwohnerinnen und Einwohnern zu tragen haben.

Die Ausgleichszahlungen werden der zentralen französischen Staatskasse bezahlt, die die Beträge an die Finanzverwaltungen der betroffenen französischen Departemente zur Weiterleitung an die begünstigenden Gemeinden überweist.

2.2.4.4 Gegenseitigkeit

Die Gegenseitigkeit ist nicht vorgesehen.

2.2.5 Italien

2.2.5.1 Rechtsgrundlage

Die Vereinbarung vom 3. Oktober 1974 zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden (SR 0.642.045.43) ist integrierender Bestandteil des Abkommens vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-I; SR 0.672.945.41).

Die Vereinbarung wurde getrennt vom DBA-I und vorgängig zu diesem ausgehandelt. Sie ist nur auf die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis anwendbar.

2.2.5.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Die Vereinbarung enthält keine besondere Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“. Die Schweizer Auslegung sieht vor, dass als Grenzgängerin oder Grenzgänger gemäss Vereinbarung gilt, wer in einem Umkreis von 20 Kilometern ab der Grenze wohnhaft ist, eine unselbständigen Erwerbstätigkeit in den Kantonen GR, TI oder VS ausübt und jeden Abend an seinen Wohnsitz in Italien zurückkehrt.

Die oben genannte Definition wurde im Jahr 2008 in einer Mitteilung der italienischen Steuerbehörde übernommen (Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità Generale, Interpello 904-276/2008).

2.2.5.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Die Vereinbarung – wie auch das DBA-I – sieht eine Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger am Arbeitsort vor. Die Schweiz hat jedoch in Anwendung der Vereinbarung aus dem Jahr 1974 das ausschliessliche Recht auf Besteuerung und in Italien ist keine Besteuerung vorgesehen. Als Gegenleistung entrichten die betroffenen Kantone eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 40 Prozent (durch eine 1985 eingeführte Änderung im Fall

des Kantons Tessin auf 38,8 % reduziert), berechnet auf den Bruttobeträgen der eingenommenen Quellensteuern. Endbegünstigte sind die italienischen Wohnsitzgemeinden der Grenzgängerinnen und Grenzgänger.

Die anderen in Italien wohnhaften Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die nicht unter die erwähnte Vereinbarung fallen (also die Grenzgänger, die ausserhalb der 20-Kilometer-Zone wohnen), unterliegen der Quellensteuer in der Schweiz, wobei diese Steuer gemäss den ordentlichen Bestimmungen der Artikel 15 und 24 DBA-I und dem jeweiligen Landesrecht den in Italien zu entrichtenden Steuern angerechnet wird.

Der finanzielle Ausgleich erfolgt direkt durch die drei betroffenen Kantone an das italienische Wirtschafts- und Finanzministerium, das die Beträge anschliessend gestützt auf die durch die Schweizer Kantonsbehörden gelieferten statistischen Daten an die Gemeinden weiterleitet.

2.2.5.4 Gegenseitigkeit

Die Grenzgängervereinbarung Schweiz-Italien sieht keinen gegenseitigen finanziellen Ausgleich vor. Somit hat Italien zugunsten der Kantone Tessin, Graubünden und Wallis für die hier wohnhaften und auf italienischem Gebiet tätigen Grenzgängerinnen und Grenzgänger keine Ausgleichszahlung zu leisten.

2.2.6 Liechtenstein

2.2.6.1 Rechtsgrundlage

Das Abkommen vom 22. Juni 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (SR 0.672.951.43) sieht einschlägige Regeln für die Grenzgängerinnen und Grenzgänger in Artikel 5 Absatz 2 vor. Das Abkommen mit Liechtenstein unterscheidet sich von anderen DBA, weil es lediglich gewisse Einkommensteuerfragen regelt.

2.2.6.2 Definition des Ausdrucks „Grenzgängerinnen und Grenzgänger“

Als Grenzgängerinnen und Grenzgänger gelten Personen, die im einen Staat ihren Wohnsitz und im anderen Staat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag dorthin begeben.

2.2.6.3 Besteuerung und Ausgleichszahlungen

Das Abkommen sieht die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Wohnsitzstaat vor, ohne jegliche Ausgleichszahlung.

2.2.6.4 Gegenseitigkeit

Das Abkommen sieht die Gegenseitigkeit vor.

2.3 Zwischenergebnis

Die von der Schweiz mit den Grenzstaaten abgeschlossenen Vereinbarungen über die Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern tragen den spezifischen Umständen der Grenzbeziehungen zu den verschiedenen betroffenen Staaten Rechnung. Die aktuellen Regelungen sind das Ergebnis historischer Entwicklungen der bilateralen Wirtschafts- und

Handelsbeziehungen in den Grenzregionen. Jede dieser Regionen, ob es sich um Schweizer Kantone oder Grenzgebiete der Nachbarstaaten handelt, weist ihre Eigenheiten auf. Diesen Besonderheiten kann nur Rechnung getragen werden, wenn Sonderregelungen vorgesehen sind. Deswegen weichen die geltenden Lösungen deutlich voneinander ab und sind nur schwer vergleichbar.

3 Mögliche Entwicklungen der bilateralen Regelungen für die Grenzgängerbesteuerung

Das Hauptziel der Sondernormen für die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger besteht darin, den regionalen Merkmalen Rechnung zu tragen. Die aktuellen Regelungen, die die Schweiz mit ihren Nachbarstaaten getroffen hat, sind das Ergebnis der historischen Entwicklungen der bilateralen Beziehungen sowie des sozioökonomischen Wandels beidseits der Grenzen. Diese Vereinbarungen wurden ausgehend von Kompromissen zwischen den Parteien festgelegt und mehrere Elemente haben zur Wahl der heutigen Lösungen beigetragen.

Die Einzelheiten der verschiedenen oben aufgeführten Lösungen zeigen, wie gewisse Regelungen im Laufe der Zeit angepasst wurden, um die Entwicklungen der grenzüberschreitenden Beziehungen besser zu reflektieren. So wurde beispielsweise im Fall von Deutschland anlässlich der Revision im Jahr 1993 die seit 1931/1959 geltende Bestimmung geändert, die ausschliesslich eine Besteuerung im Wohnsitzstaat vorsah und nunmehr für die betroffenen Schweizer Kantone ein finanzieller Ausgleich in Form der Erhebung einer Quellensteuer festlegt.

Es ist grundsätzlich möglich, dass gewisse Aspekte bei künftigen Verhandlungen der Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden können. Im Besonderen werden die Veränderung des regionalen europäischen sozioökonomischen Kontextes sowie teilweise auch die als Folge des Inkrafttretens des FZA eingetretenen Änderungen analysiert werden müssen. In diesem Zusammenhang ist aber darauf hinzuweisen, dass die Regelungen für die Doppelbesteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern durch das FZA in keiner Weise in Frage gestellt werden und sie in seinem Artikel 21 vorbehalten sind. Zudem hat die Europäische Union (EU) in einer 1997 veröffentlichten Studie zur Frage der Grenzgängerinnen und Grenzgänger¹ darauf hingewiesen, dass die Bedeutung des Begriffs des Grenzgängers im Verlaufe der Zeit erweitert wurde und „der in den europäischen Rechtsvorschriften zur sozialen Sicherheit verwendete Grenzgängerbegriff sich nun auf alle Personen bezieht, deren Wohnsitz und Arbeitsort sich in verschiedenen Staaten befinden und die die Grenze mindestens einmal pro Woche überqueren“. Dieselbe Studie räumt ein, dass das im Steuerbereich geltende Konzept restriktiver ist und zusätzlich die tägliche Rückkehr an den Wohnort sowie ein räumliches Kriterium, die Grenzzonen, beinhaltet. Die EU, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern seit 1957 kennt (für Personen im Allgemeinen seit 1993), anerkennt somit in der fraglichen Studie, dass diese Freiheiten grundsätzlich keine Auswirkung auf die steuerliche Definition der Grenzgängerinnen und Grenzgänger haben.

Es ist durchaus vorstellbar, dass bei künftigen Verhandlungen für die Revision der DBA mit den Nachbarländern die Frage der Gegenseitigkeit der Grenzgängerbesteuerung in denjenigen Fällen diskutiert wird, in denen die heutige Lösung sie nicht vorsieht (Österreich, Genf–Frankreich und Italien). Dazu ist es erforderlich, eine Schätzung der Zahl der in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vorzunehmen, die an einer Gegenseitig-

¹ Die Grenzgänger in der Europäischen Union ([Generaldirektion Wissenschaft, Arbeitsdokument Reihe Soziale Angelegenheiten, W-16A – Europäisches Parlament 05/1997](#))

keitsklausel ein Interesse haben könnten, dies auch um besser zu verstehen, welche Kosten von den schweizerischen Gemeinwesen getragen werden. Auf jeden Fall wird eine Doppelbesteuerung dieser Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bereits heute durch die allgemeine Regel des anwendbaren DBA vermieden (Befreiung unter Vorbehalt der Progression). Die Schweiz und die Kantone hätten lediglich Interesse daran, einen Ausgleich für die Nutzung ihrer Infrastruktur durch Einwohnerinnen und Einwohnern, die in einem Nachbarland tätig sind, zu erhalten. Die Einführung der Gegenseitigkeit darf auf keinen Fall mit einer Erhöhung des finanziellen Ausgleichs zugunsten des Wohnsitzstaates einhergehen. Eine vorgängige Beurteilung müsste gegebenenfalls auch diesen Aspekt einbeziehen.

Mit der Überprüfung der Höhe der Ausgleichszahlungen könnte auch die Frage geklärt werden, ob die Verteilung der Ressourcen für die Infrastruktur auch wirklich korrekt vorgenommen wird. Die Entwicklung der sozioökonomischen Situation in den Grenzregionen spielt im Zusammenhang mit der Übernahme der Kosten, die durch die Grenzgängerinnen und Grenzgänger verursacht werden, und folglich auch bei der Festsetzung des Ausgleiches eine Rolle.

Wie bereits in der Antwort auf die Motion 12.3225 dargelegt, spricht der spezifische Kontext der regionalen grenzüberschreitenden Beziehungen, zumindest zum jetzigen Zeitpunkt, nicht für die Schaffung einer einheitlichen Lösung durch alle beteiligten öffentlichen Akteure, namentlich die Kantone, den Bund, die Nachbarstaaten und ihre mehr oder weniger dezentralisierten Institutionen. Die heutigen Lösungen funktionieren insgesamt zu deren Zufriedenheit.

4 Möglichkeiten eines Ausgleichs zugunsten gewisser Kantone

Die vorherigen Kapitel zeigen die verschiedenen Lösungen für die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgängern und die Ausgleichszahlungen auf. Diese Lösungen sind das Ergebnis von bilateralen Verhandlungen, die es ermöglicht haben, den regionalen Besonderheiten Rechnung zu tragen. In gewissen Fällen sind diese Lösungen schrittweise mit der Entwicklung der spezifischen bilateralen Steuerbeziehungen entstanden. Diese Situation hat zu heterogenen Lösungen geführt, die verschiedene Systeme der Steuererhebung oder der Ausgleichsberechnung vorsehen. Deswegen ist es kaum möglich, die Lösungen, die die Schweiz auf dem Gebiet der Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger mit ihren Nachbarländern gewählt hat, miteinander zu vergleichen und zu beurteilen, welche Kantone benachteiligt sein könnten. Ein Ausgleich zugunsten gewisser Kantone ist daher bereits in dieser Hinsicht schwer vorstellbar.

Schliesslich ist zu betonen, wie in der Motion 11.3145 dargelegt, dass nach Artikel 5 Absatz 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft jedes staatliche Handeln einer Rechtsgrundlage bedarf. Es besteht jedoch keine Rechtsgrundlage, die erlauben würde, eine Art Ausgleich zwischen den Kantonen vorzunehmen.

5 Schlussfolgerung

Der Bundesrat erachtet es als wichtig, für die Besteuerung der nicht ansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer Sonderregeln für die Kategorie der Grenzgängerinnen und Grenzgänger vorzusehen und aufrechtzuerhalten. Heute gibt es diese Regeln. Die gewählten Lösungen sind das Ergebnis historischer Kompromisse, die im Rahmen von Revisionen an die sozioökonomischen Veränderungen angepasst worden sind. Diese Bestimmungen

widerspiegeln die regionalen Besonderheiten und erlauben es, die Ressourcen für die Infrastruktur in den Grenzzonen aufzuteilen. Aus diesem Grund ist der Bundesrat der Ansicht, dass solche Regeln wichtig sind und sie zur Entwicklung und zum Wohlstand der Grenzkan- tone und -gebiete beitragen. In Zukunft ist jedoch darauf zu achten, dass die Lösungen aktu- alisiert werden, wenn sich die Rahmenbedingungen verändern sollten. Der Bundesrat hat daher am 29. August 2012 ein Mandat verabschiedet, das die Aufnahme von Gesprächen mit Italien über die Grenzgängerbesteuerung im Rahmen von Steuer- und Finanzverhand- lungen vorsieht.

Anhang

	Staat des Arbeitsorts (Schweiz)	Wohnsitzstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Deutschland	Quellenbesteuerung von maximal 4,5 % der Bruttolöhne.	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer.	Alle Kantone sind betroffen. Die Grenzgänger müssen grundsätzlich jeden Abend an ihren Wohnsitz zurückkehren. Bei einer Beschäftigung während des ganzen Kalenderjahres sind 60 Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzes aus Gründen der Arbeitsausübung gestattet. Gegenseitigkeit ist vorgesehen.
Bilaterales Abkommen vom 11.8.1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / neuer Artikel 15a für die Grenzgänger, in Kraft seit dem 29.12.1993 (SR 0.672.913.62)			
Österreich	Quellenbesteuerung (ganze Schweiz).	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer.	Alle Kantone sind betroffen. Keine Sonderbestimmungen für die Grenzgänger. Mit der Ausgleichszahlung sollen die seit 2007 durch das neue System verursachten Steuereinnahmeausfälle von Österreich zumindest teilweise verringert werden. Keine Gegenseitigkeit.
Bilaterales Abkommen vom 30.1.1974 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / neue Regel für die Grenzgänger, in Kraft seit dem 2.2.2007		Österreich erhält eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 12,5 % der Steuereinnahmen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit der in Österreich ansässigen und in der Schweiz arbeitenden Personen.	
Frankreich (für die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)	Keine Besteuerung.	Besteuerung	Betroffene Kantone: BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU. Die Grenzgänger müssen grundsätzlich jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig sind, zurückkehren. In der Praxis werden jährlich total 45 Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzstaates zugelassen. Gegenseitigkeit ist vorgesehen. Die Vereinbarung ist integrierender Bestandteil des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens.
Vereinbarung vom 11.4.1983, abgeschlossen vom Schweizerischen Bundesrat im Namen der Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU (SR 0.672.934.91)	Die Kantone erhalten einen Ausgleich in der Höhe von 4,5 % der Bruttolöhne der Grenzgänger.		

<p>Frankreich (für den Kanton GE)</p> <p>Vereinbarung vom 29.1.1973, abgeschlossen vom Schweizerischen Bundesrat im Namen des Kantons GE</p>	<p>Quellenbesteuerung (betrifft den Kanton GE).</p>	<p>Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer.</p> <p>Die Departemente Ain und Haute-Savoie erhalten eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 3,5 % der Bruttolöhne der Grenzgänger.</p>	<p>Keine Gegenseitigkeit.</p> <p>Die Vereinbarung gilt nur für die Grenzgänger der Departemente Ain und Haute-Savoie.</p>
<p>Italien</p> <p>Bilaterale Vereinbarung vom 3.10.1974 über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden (SR 0.642.045.43)</p>	<p>Quellenbesteuerung (betrifft GR, TI, VS).</p>	<p>Keine Besteuerung.</p> <p>Die in der Grenzzone gelegenen italienischen Gemeinden erhalten eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 40 % (TI 38,8 %) des Bruttobetragtes der durch die Grenzgänger, die von der Grenzgängervereinbarung Schweiz-Italien erfasst sind, bezahlten Steuern.</p>	<p>Die Kantone GR, TI und VS erheben die Steuer und entrichten die Ausgleichszahlung.</p> <p>Die Grenzgänger müssen jeden Abend an ihren Wohnsitz in Italien zurückkehren.</p> <p>Keine Gegenseitigkeit.</p> <p>Die Vereinbarung ist integrierender Bestandteil des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens.</p>
<p>Liechtenstein</p> <p>Abkommen vom 22. Juni 1995 über verschiedene Steuerfragen (SR 0.672.951.43)</p>	<p>Keine Besteuerung.</p>	<p>Besteuerung.</p>	<p>Es sind kein Ausgleich und keine Teilung des Besteuerungsrechts vorgesehen.</p> <p>Die Grenzgänger begeben sich grundsätzlich jeden Arbeitstag in den Staat des Arbeitsortes. Gegenseitigkeit ist vorgesehen.</p>