

---

## Die Besteuerung der «Quasi-Ansässigen» in der Schweiz Kritische Würdigung<sup>\*)</sup>



Samuele Vorpe

Leiter des Kompetenzzentrums für Steuern, SUPSI, Manno, TI

und



Paolo Arginelli

Titularprofessor an der Università Cattolica des Sacro Cuore in Piacenza

und



Peter R. Altenburger

Rechtsanwalt in Küsnacht, ZH  
(Deutsche Überarbeitung)

Gemäss dem im Freizügigkeitsabkommen enthaltenen Diskriminierungsverbot, muss eine nicht ansässige Person, die in der Schweiz eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt (Grenzgänger), für steuerliche Zwecke gleich behandelt werden, wie eine Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz. Sie sollte demzufolge in den Genuss derselben Steuervergünstigungen kommen. Das DBG sowie die kantonalen Steuergesetze sehen derzeit Pauschalabzüge für solche Quellensteuerpflichtige vor. Das Bundesgericht hat dieses System aufgrund der Rechtsprechung des EuGH als diskriminierend für gebietsfremde Personen beurteilt, die das gesamte oder den Grossteil ihres Erwerbseinkommens in der Schweiz erzielen (sog. Quasi-Ansässige).

Dieser Beitrag beinhaltet eine kritische Würdigung der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie der am 11. November 2014 dem Parlament unterbreiteten Botschaft, die Quellenbesteuerung eben dieser Rechtsprechung anzupassen. Dazu klären die Autoren die Vereinbarkeit der Grenzgängerregelungen mit dem FZA und bieten einen Überblick über die diesbezüglichen, von der Schweiz mit den angrenzenden Ländern unterzeichneten Steuerabkommen.

<sup>\*)</sup> Die italienische Originalfassung dieses Artikels wurde in der «Rivista Ticinese di Diritto, I-2014», publiziert.

*Conformément à l'interdiction de la discrimination prévue dans l'Accord sur la libre circulation, une personne non domiciliée en Suisse qui y déploie une activité salariée (frontalier) doit être traitée, d'un point de vue fiscal, de la même manière qu'une personne domiciliée ou en séjour en Suisse. Elle devrait ainsi bénéficier des mêmes avantages fiscaux. La LIFD ainsi que les lois fiscales cantonales prévoient actuellement des déductions forfaitaires pour les personnes imposées à la source. Le Tribunal fédéral a cependant, conformément à la jurisprudence de la CJUE, jugé ce système discriminatoire pour les personnes non-résidentes qui acquièrent la totalité ou la majeure partie de leur revenu en Suisse (personnes dites « quasi-domiciliées »). Cet article contient une appréciation critique de la jurisprudence du tribunal fédéral ainsi que du message soumis au parlement le 11 novembre 2014 visant à adapter l'imposition à la source à cette jurisprudence. En outre, cette contribution clarifie également la compatibilité des règles relatives aux travailleurs frontaliers en regard de l'ALCP et donne un aperçu des accords fiscaux conclus entre la Suisse et ses pays voisins.*

#### Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	627
2. Wann sind nicht ansässige (gebietsfremde) Personen diskriminiert?	630
2.1. Im Allgemeinen	630
2.2. Diskriminierende Behandlung von gebietsfremden Personen	631
2.3. Das Nichtdiskriminierungsprinzip mit Bezug auf nationale Bestimmungen, welche die Abzugsfähigkeit regeln	633
2.4. Die massgebende Einkommensschwelle, welche die «Quasi-Ansässigkeit» bestimmt	634
2.5. Auswirkungen der massgebenden EuGH-Rechtsprechung auf das schweizerische Steuerrecht	635
2.6. Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des beschränkt Steuerpflichtigen seitens des Wohnsitzstaats	638
2.7. Negativer vs. positiver Kompetenzkonflikt	639
2.8. Die Voraussetzungen zur Anwendung des Nichtdiskriminierungsprinzips	641
2.9. Die Folgen des positiven Kompetenzkonflikts	642
2.10. Die Rechtmässigkeit der Steueranrechnungsmethode gemäss der EuGH-Rechtsprechung	643
2.11. Durch die <i>Schumacker</i> -Rechtsprechung hervorgerufene Verzerrungen	644
3. «Quasi-Ansässige» und die diesbezüglichen Grenzgängerregelungen	646
3.1. Die Vereinbarkeit der Grenzgängerregelungen mit dem FZA	646
3.2. Ein Überblick über die von der Schweiz mit den angrenzenden Ländern unterzeichneten Steuerabkommen	646
3.3. Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland	648
3.4. Die Steuervereinbarung zwischen den Kantonen Bern, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Neuchâtel, Solothurn, Wallis und Waadt mit Frankreich	650
3.5. Die Steuervereinbarung zwischen dem Kanton Genf und Frankreich	650
3.6. Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich	651
3.7. Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein	653
3.8. Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Italien	653

4. Entwurf des Bundesgesetzes über die «Quasi-Ansässigen»	657
4.1. Die Anträge des Bundesrats	657
4.2. Kritische Würdigung der Anträge des Bundesrats	658

### 1. Einleitung

---

Aufgrund des Diskriminierungsverbots des Abkommens über die Freizügigkeit, welches am 21. Juni 1999 zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits unterzeichnet worden ist (FZA; SR 0.142.112.681), hat das schweizerische Bundesgericht festgestellt, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt, für steuerliche Zwecke gleich behandelt werden muss, wie eine Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.<sup>1)</sup> Daraus folgt, dass diese Person gemäss FZA in den Genuss derselben Steuervergünstigungen kommen kann, wie eine Person, die in der Schweiz der ordentlichen Besteuerung unterliegt. Zu berücksichtigen sind deshalb insbesondere die *Abzüge* für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, die Schuldzinsen, die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten, die Prämien und Beiträge für die Lebens-, Kranken- und Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen.

Derzeit sehen das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer wie auch die kantonalen Steuergesetze *Pauschalabzüge* für Quellensteuerpflichtige vor, die ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz zu haben, hier eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausüben. Diese Pauschalabzüge werden aber von Gebietsfremden, die das gesamte oder den Grossteil ihres Einkommens in der Schweiz erwirtschaften, als diskriminierend beurteilt.<sup>2)</sup> Indem es eine entsprechende Diskriminierung anerkannte, hat das Bundesgericht in Anwendung von Art. 16 Abs. 2 FZA die diesbezügliche Rechtsprechung des Ge-

<sup>1)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308. Diese Rechtsprechung ist in der Folge in den Entscheiden 2C\_33/2010, 2C\_34/2010, 2C\_35/2010 vom 4. November 2010 bestätigt worden.

<sup>2)</sup> Für nähere Auskünfte über die Quellenbesteuerung und den Unterschied zur ordentlichen Besteuerung von natürlichen Personen in der Schweiz vgl., *Rigozzi Sabina*, *L'imposizione alla fonte per i frontalieri in Svizzera: verso un'imposizione ordinaria?*, DPTI vol. IX, Nr. 4/2012, S. 1383 ff.

richtshofes der Europäischen Union (EuGH), so wie diese vor der Unterzeichnung des FZA erging, berücksichtigt.<sup>3)</sup>

Innerhalb der EU gilt die Personenfreizügigkeit, deren zentrales Element die Arbeitnehmer-Freizügigkeit ist.<sup>4)</sup> Ein Meilenstein in der Rechtsprechung bildet in diesem Zusammenhang unzweifelhaft das EuGH-Urteil in der Rechtsache *Schumacker*.<sup>5)</sup>

In diesem Urteil hat der EuGH betont, dass der Grundsatz über die Gleichbehandlung nicht nur die offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung verbietet, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen.<sup>6)</sup> Der EuGH hat anerkannt, dass Personen ohne Wohnsitz in einem Staat sich nicht immer in einer vergleichbaren Situation befinden wie die in diesem Staat ansässigen Personen. Dies gilt sowohl hinsichtlich des Einkommens wie auch hinsichtlich der Möglichkeit der beiden Staaten, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Der EuGH hat präzisiert, dass steuerliche Vorteile, die auf die persönliche Situation der steuerpflichtigen Person ausgerichtet sind – damit nur Ansässigen zustehen, obwohl sich diesbezüglich ein Ansässiger und ein Nichtansässiger im Wesentlichen in der gleichen Situation befinden – eine Ungleichbehandlung zwischen diesen beiden Personen darstellt. Diese Ungleichbehandlung stellt demnach eine dem Recht der EU zuwiderlaufende Diskriminierung dar. Der EuGH ist deshalb zum Schluss gelangt, dass dem Umstand, dass ein Steuerpflichtiger der in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erwirtschaftet, so dass dieser Staat nicht in der Lage ist, dem Steuerpflichtigen

<sup>3)</sup> Art. 16 Abs. 2 FZA hat folgenden Wortlaut: «Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung, d.h. vor dem 21. Juni 1999, berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemässe Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest».

<sup>4)</sup> Dem Art. 48 des damaligen EWG-Vertrages entspricht Art. 45 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union).

<sup>5)</sup> EuGH, 14. Februar 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; ausser dem *Schumacker* Urteil gilt es sodann u.a. nachfolgende (wiederholt zitierte) EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen: 11. August 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*; 27. Juni 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*; 12. Mai 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*; 14. September 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*; 16. Mai 2000, Rs. C-87/99, *Zurstrassen*; 12. Juni 2003, Rs. C-234/01, *Geritse*; 01. Juli 2004, Rs. C-169/03, *Wallentin*; 22. März 2007, Rs. C-383/05, *Talotta*; 09. November 2006, Rs. C-520/04, *Turpeinen*; 17. Juli 2007, Rs C-182/06, *Lakerbrink*; 16. Oktober 2008, Rs. C-527/06, *Renneberg*; 18. März 2010, Rs. C-440/08, *Gielen*; 10. Mai 2012, Rs. C-39/10, *Estland/Kommission*; vgl. sodann *Enz Marc*, Grenzgängerregelungen, Bern 2012, Rz. 605.

<sup>6)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 26, vgl. sodann EuGH, 12. Februar 1974, Rs. C-152/73, *Sotgiu*, Rz. 11.

die Steuerabzüge für seine persönliche und familiäre Situation zu gewähren, Rechnung zu tragen ist. Erwirtschaftet dieser Steuerpflichtige den Grossteil seiner Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat der EU, muss der Beschäftigungsstaat diesem Steuerpflichtigen dieselben Abzugsmöglichkeiten zugestehen, die er Ansässigen gegenüber anerkennt.<sup>7)</sup> Die tatsächliche Situation des nicht ansässigen bzw. gebietsfremden Steuerpflichtigen entspricht in diesem Fall im Wesentlichen der typischen Situation eines Ansässigen; hieraus ergibt sich der Begriff des «Quasi Ansässigen».<sup>8)</sup>

Im ebenso bekannten Urteil *Gschwind*<sup>9)</sup> hat der EuGH seine Rechtsprechung weiterentwickelt und festgestellt, dass, falls eine nicht ansässige Person mindestens 90% ihres Einkommens im Beschäftigungsstaat erwirtschaftet, man ohne Zweifel davon ausgehen kann, dass diese Person den Grossteil ihres Einkommens in diesem Staat erwirtschaftet hat.

Dem Urteil zu Grunde lag eine nationale Vorschrift, die das «Aufteilungsregime» (*Splitting*) für nicht ansässigen Eheleute nur gewährt, wenn das Ehepaar zusammen mindestens 90% ihres Welteinkommens in diesem Mitgliedstaat versteuert. Der EuGH erachtete diese Vorschrift als nicht diskriminierend und entsprechend mit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vereinbar. Das Bundesgericht hat in der Folge nicht ansässige steuerpflichtige Personen, die den Grossteil ihres Einkommens, d.h. mindestens 90% in der Schweiz erwirtschaften, als «*Quasi-Ansässige*» betrachtet.

Angesichts der Tatsache, dass der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation der «Quasi-Ansässigen» nicht berücksichtigen kann, muss nach Ansicht des Bundesgerichts die Schweiz diesen dasselbe Steuerregime wie den ordentlich besteuerten Personen anbieten.<sup>10)</sup>

Dieser Beitrag setzt sich mit einer kritischen Würdigung dieser Rechtsprechung auseinander. Insbesondere untersucht wird die Verpflichtung des Beschäftigungsstaats, die persönliche und familiäre Situation der nicht ansässigen Person in Erwägung zu ziehen. Dies unter der Voraussetzung, dass diese Personen im Beschäftigungsstaat ihr gesamtes oder fast ihr gesamtes Erwerbseinkommen (als unselbständig oder selbstständig Erwerbende) erzielen.<sup>11)</sup> Darauf folgen einige Überlegungen betreffend dem Entwurf des Bundesrats über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, der am 28. November 2014 der Bundesversammlung unterbreitet wurde. Darin wird vorgeschla-

<sup>7)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 41.

<sup>8)</sup> *Cordewener Axel*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2003, S. 439; *Hinny Pascal*, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF 2005 165, S. 182; vgl. auch *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 609.

<sup>9)</sup> EuGH *Gschwind* (Fn. 5), Rz. 14, 19.

<sup>10)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>11)</sup> Vgl. *Vorpe Samuele*, Tassazione dei frontalieri: non tutte le discriminazioni sono uguali, NF 11/2010, S. 2 ff.

gen die Rechtsprechung des Bundesgerichtes betreffend die «Quasi-Ansässigen» im internen schweizerischen Recht zu verankern.<sup>12)</sup>

## 2. Wann sind nicht ansässige (gebietsfremde) Personen diskriminiert?

---

### 2.1 Im Allgemeinen

Die innerhalb der EU geltende Personenfreizügigkeit bedingt u.a. die Abschaffung jeder Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zwischen Arbeitnehmern der Mitgliedstaaten, insbesondere in Bezug auf den Lohn.<sup>13)</sup>

Der EuGH hat sich im Urteil *Biehl*<sup>14)</sup> zum ersten Mal mit dem Spannungsfeld befasst, das sich aus der länderübergreifenden Grundfreiheit und dem nicht harmonisierten, rein national ausgerichteten Steuerrecht ergibt. Diesbezüglich hat der EuGH ausgeführt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt würde, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuern beeinträchtigt werden könnte.<sup>15)</sup> Demzufolge schränkt die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der EU die Mitgliedstaaten in der Wahl ihrer Besteuerungsmethoden und -modalitäten teilweise ein. Einkünfte von Nichtansässigen dürfen nicht

<sup>12)</sup> Botschaft vom 28. November 2014 zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Nr. 14.093, BBl 2015 657 (zit.: Botschaft Quellenbesteuerung).

<sup>13)</sup> Betreffend die Auswirkung der (nun) garantierten Grundrechte des AEUV auf die Steuergesetze der Mitgliedsstaaten und insbesondere auf das Diskriminierungsverbot der Arbeiter bezüglich der Einkommenssteuern, siehe *Englisch Joachim*, *The European Treaties' implications for Direct Taxes*, 33 *Intertax* 2005, S. 310 ff.; *Lang Michael*, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, *EC Tax Review* 2009/3, S. 98 ff.; *Vanistendael Frans*, *Tax Revolution in Europe: The impact of Non-Discrimination*, *European Taxation* 2000, S. 3 ff.; *Mattson Nils*, *Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?*, *European Taxation* 2003, S. 186 ff.; *Bardini Chiara*, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, 38 *Intertax* 2010, S. 2 ff.; *Wattel Peter J.*, *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, *European Taxation* 2000, S. 210 ff.; *Wattel Peter J.*, *Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker*, *European Taxation* 1995, S. 347 ff.; *Van Raad Kees*, *Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals – A Proposal*, in: *Andersson Krister/Melz Peter/Silfverberg Christer* (Hrsg.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, *Kluwer Law International*, L'Aja 2001, S. 211 ff.; *Monseneco Jérôme*, *The Impact of Schumacker on the Taxation of Cross-Border Commuters*, *Tax Notes International* 2013 (February 18), S. 681 ff. betreffend die Anwendung der *Schumacker*-Rechtslehre in Beziehung zur Schweiz und der EU; siehe auch *Cloer Adrian/Vogel Nina*, *Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11)*, *European Taxation* 2013, S. 531 ff.

<sup>14)</sup> EuGH, 08. Mai 1990, Rs. C-175/88, *Biehl*, Rz. 16 ff.

<sup>15)</sup> *Ibidem*, Rz. 13. Vgl. auch EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 23.

ungünstiger besteuert werden, als Einkünfte von gebietseigenen Personen in vergleichbaren Situationen.<sup>16)</sup>

Ausserdem hat der EuGH in seiner Rechtsprechung über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer – nicht nur im steuerlichen Bereich – Gelegenheit gehabt, dieses Prinzip zu bestätigen. Das Recht auf Freizügigkeit im Binnenmarkt der EU verbietet nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen.<sup>17)</sup> Eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit kann z.B. vorliegen, wenn die Vorschriften eines Staates Unterschiede in Bezug auf den Wohnsitz in dem Sinne statuieren, dass die oben genannten Vorschriften gewisse Steuerbegünstigungen nur zugunsten von Ansässigen, nicht aber von Nichtansässigen vorsehen. Konkret sind in den meisten Fällen in einem Staat Ansässige auch dessen Staatsangehörige, und umgekehrt sind Nichtansässige meistens Ausländer. Dennoch kann eine Diskriminierung im Sinne der Personenfreizügigkeit nur vorliegen, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewandt werden oder wenn dieselben Vorschriften auf unterschiedliche Situationen angewandt werden.<sup>18)</sup> Dies ist z.B. der Fall, wenn die persönliche und familiäre Situation des nicht ansässigen Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt wird, ein höherer Steuersatz zur Anwendung gelangt oder andere mit der Erzielung eines Einkommens verbundene Gewinnungskosten nicht abzugsfähig sind.

## 2.2 Diskriminierende Behandlung von gebietsfremden Personen

Wie bereits erwähnt, müssen für die Bejahung einer diskriminierenden Behandlung von Nichtansässigen gegenüber Ansässigen die verschiedenen Situationen miteinander vergleichbar sein. Dieser Umstand würdigt der EuGH aber nicht in abstrakter Weise, sondern unter Einbezug des Zwecks der internen (nationalen) Vorschrift, welche ausschliesslich für Ansässige anwendbar ist.

Die EuGH-Rechtsprechung bestätigt somit das Prinzip, wonach der Vergleich zwischen zwei verschiedenen Situationen (in unserem Fall ansässige und nichtansässige, gebietsfremde Arbeitnehmer) im Zusammenhang mit der verfolgten Zielsetzung der jeweils anwendbaren internen Vorschrift erfolgen muss.<sup>19)</sup>

<sup>16)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 24.

<sup>17)</sup> EuGH, 12 Februar 1974, Rs. C-152/73, *Sotgiu*, Rz. 11 sowie EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 26.

<sup>18)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 28-30; EuGH, *Wielockx* (Fn. 5), Rz. 17; EuGH *Asscher* (Fn. 5), Rz. 38-40; EuGH *Gschwind* (Fn. 5), Rz. 21.

<sup>19)</sup> EuGH, 28. Januar 1986, Rs. C-270/83, *Avoir Fiscal*, Rz. 18-20; EuGH, 07. September 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Rz. 33-36; EuGH, 14. Dezember 2006, Rs. C-170/05, *Denkavit International*, Rz. 34-37; vgl. sodann *Terra Ben, J.M./Wattel Peter J.*, *European Tax Law*, Sixth Edition, Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn 2012, S. 892.

Falls und soweit zwei Situationen als vergleichbar eingestuft werden, führt die Anwendung von unterschiedlichen Vorschriften seitens des Staates dem die Besteuerung des betreffenden Einkommens obliegt, zu einer diskriminierenden Einschränkung der Grundrechtfreiheiten.

Entsprechend hat der EuGH präzisiert, dass in jenen Fällen in denen interne Rechtsvorschriften die objektive Messung des erzielten Einkommens ermöglichen<sup>20)</sup> oder der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung<sup>21)</sup> dienen, die Situation der Ansässigen und der Nichtansässigen unter dem Gesichtspunkt des Nicht-Diskriminierungs-Grundsatzes regelmässig vergleichbar sind. In diesem Fall stellt eine steuerliche Schlechterstellung von Nichtansässigen ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot dar.

Dessen ungeachtet hat der EuGH aber auch festgestellt, dass im Zusammenhang mit internen Vorschriften, die zwecks Ermittlung der (effektiven) Steuerlast der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes dienen, die Situation der Ansässigen i.d.R. nicht mit jener von Nichtansässigen vergleichbar ist. Dieses Ergebnis basiert auf der Annahme, dass das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines *Beschäftigungsstaates* erzielt, meist nur ein Teil seiner (weltweiten) Gesamteinkünfte darstellt. Entsprechend kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am besten an dem Ort beurteilt werden, an welchem sich der Mittelpunkt seiner persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet.<sup>22)</sup> Dieser Staat («Wohnsitzstaat») verfügt über alle erforderlichen Informationen, um die *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen.<sup>23)</sup> Aufgrund der vorgenannten Argumente ist es deshalb grundsätzlich nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, welche er Gebietsansässigen gewährt. Diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen befinden sich bezüglich der nationalen Vorschriften, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigen, regelmässig *nicht* in einer vergleichbaren Lage.<sup>24)</sup>

Da die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands Sache des Wohnsitzstaats ist, der allein das Recht hat, das Welteinkommen zu besteuern, sollte der Staat, in dessen Hoheitsgebiet der Gebietsfremde arbeitet, dessen persönliche Lage und Familienstand *nicht* berücksichtigen müssen. Andernfalls kann es sein, dass diese Abzüge *doppelt* berücksichtigt würden und

<sup>20)</sup> Vgl. als Beispiel EuGH *Gerritse* (Fn. 5), Rz. 27-28.

<sup>21)</sup> Vgl. EuGH *Denkavit International* (Fn. 19), Rz. 34-37.

<sup>22)</sup> *EuGH Schumacker* (Fn. 5), Rz. 32; *EuGH Gschwind* (Fn. 5), Rz. 22; EuGH, 16. Mai 2000, Rs. C-87/99, *Zurstrassen*, Rz. 21; EuGH, 28. Februar 2013, Rs. C-425/11, *Ettwein*, Rz. 46.

<sup>23)</sup> *EuGH Schumacker* (Fn. 5), Rz. 33.

<sup>24)</sup> *Ibidem*, Rz. 34.



der Gebietsfremde somit in beiden Staaten in den Genuss der entsprechenden Steuervergünstigungen käme.<sup>25)</sup>

### 2.3 Das Nichtdiskriminierungsprinzips mit Bezug auf nationale Bestimmungen, welche die Abzugsfähigkeit regeln

Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt, und er sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus seiner Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht.<sup>26)</sup> So ist der Wohnsitzstaat gar nicht in der Lage, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben. Zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und derjenigen eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, besteht somit kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen rechtfertigen würde.<sup>27)</sup>

Gemäss der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung besteht die Diskriminierung darin, dass die persönliche Lage und der Familienstand des Nichtansässigen weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat angemessen berücksichtigt werden.<sup>28)</sup> In der Tat kann einerseits der *Ansässigkeitsstaat* die persönliche Lage und den Familienstand nicht berücksichtigen, weil der Steuerpflichtige eine zu niedrige Steuerbelastung hat, um überhaupt von einer Abzugsmöglichkeit profitieren zu können. Andererseits erachtet der *Beschäftigungsstaat* den Steuerpflichtigen nur als beschränkt steuerpflichtig, sodass er ihn von der Möglichkeit diese Abzüge beanspruchen zu können, ausschliesst. Für den gebietsfremden Steuerpflichtigen, der nicht die Gesamtheit oder den Grossteil seiner Einkünfte in dem Staat erzielt in dem er arbeitet, kann die Verweigerung solcher Vergünstigungen durch den Beschäftigungsstaat gerechtfertigt sein. Ihm werden im Wohnsitzstaat analoge und nach den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts ausgerichtete Abzugsmöglichkeiten für seine persönlichen Lage und dem Familienstand zur Verfügung stehen.<sup>29)</sup>

*A fortiori* muss der Schumacker-Entscheid des EuGH auch für den Fall gelten, bei dem die unterschiedliche Behandlung und die damit verbundene Nichtberücksichtigung der Abzugsmöglichkeiten betreffend die persönlichen Lage und den Familienstand, zu einer Erhöhung des anwendbaren Steuersatzes führt. Es gibt offensichtlich keine objektiven Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung von Ansässigen und Quasi-Ansässigen rechtfertigen würden.<sup>30)</sup>

<sup>25)</sup> *Ibidem*, Rz. 40.

<sup>26)</sup> Oder, jedenfalls, in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes.

<sup>27)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 36; EuGH *Asscher* (Fn. 5), Rz. 43; EuGH *Ettwein* (Fn. 22), Rz. 46-47.

<sup>28)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 38.

<sup>29)</sup> EuGH, *Asscher* (Fn.5), Rz. 44.

<sup>30)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger, 15.02.1996, EuGH *Asscher* (Fn. 5), Rz. 66.

Aufgrund der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG kann der Beschäftigungsstaat vom Wohnsitzstaat die notwendigen Auskünfte erhalten, um die persönliche und familiäre Situation des Nichtansässigen angemessen berücksichtigen zu können.<sup>31)</sup> Die ist ein weiterer Grund für die Nichtdiskriminierung im Falle der unselbständigen Erwerbstätigkeit.

Selbst bei fehlender Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen sollte dem Gebietsfremden die Möglichkeit eingeräumt werden, die als notwendig erachteten Belege vorzulegen. Sollte er dieser Aufforderung nicht nachkommen, ist der Abzug zu verweigern.<sup>32)</sup>

#### 2.4 Die massgebende Einkommensschwelle, welche die «Quasi-Ansässigkeit» bestimmt

Im Urteil in der Rechtssache *Gschwind*<sup>33)</sup> hat der EuGH die Vorschriften eines Mitgliedsstaates als mit den Grundrechtsfreiheiten unvereinbar beurteilt, wenn die persönliche Situation der gebietsfremden steuerpflichtigen Person nicht berücksichtigt wird, obwohl das im Beschäftigungsstaat erwirtschaftete Einkommen die Gesamtheit oder zumindest einen Grossteil (mindestens 90%) des weltweiten Einkommens darstellt, und der Steuerpflichtige keine Möglichkeit hat, die seine persönliche Situation und den Familienstand betreffenden Abzüge geltend zu machen.<sup>34)</sup> Der Fall *Geschwind* unterschied sich aber deutlich vom Fall *Schumacker*, indem lediglich 58% des Gesamteinkommens im Beschäftigungsstaat und 42% im Wohnsitzstaat erwirtschaftet wurde.<sup>35)</sup>

Die Europäische Kommission hatte den Mitgliedstaaten eine 75%-Schwelle empfohlen.<sup>36)</sup> Der EuGH hat aufgrund der Schlussanträge des Generalstaatsanwalts anders entschieden. Das Kriterium zur Feststellung, ob zwischen Ansässigen und Gebietsfremden objektive Unterschiede bestehen, welche eine Ungleichbehandlung bezüglich der Berücksichtigung der persönlichen Situation und des Familienstandes rechtfertigen würden, hielt er bei einer (hohen) Schwelle von 90% fest. Sollte diese Schwelle nicht erreicht werden, muss der Steuerpflichtige nach internem Recht des Beschäftigungsstaates der (indirek-

<sup>31)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 45.

<sup>32)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger, 22. November 1994, EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 82.

<sup>33)</sup> EuGH *Gschwind* (Fn. 5).

<sup>34)</sup> Nach dem Urteil in der Rs. *Schumacker* hat der deutsche Gesetzgeber eine Mindestschwelle von 90% des weltweiten Einkommens im *Einkommensteuergesetz* festgesetzt; vgl. *Terra/Wattel* (Fn. 19), S. 982.

<sup>35)</sup> EuGH *Gschwind* (Fn. 5), Rz. 29.

<sup>36)</sup> Empfehlung 94/79/EG vom 21. Dezember 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden.

te) Beweis ermöglicht werden, seine persönliche Situation und den Familienstand angemessen zu berücksichtigen.<sup>37)</sup>

Die 90%-Schwelle des im Beschäftigungsstaat erwirtschafteten Einkommens stellt somit keinen absoluten Wert dar. In der Rechtssache *Geschwind* wurde lediglich die 90%-Grenze nach deutschem *Einkommenssteuergesetz* angewendet. Wäre dort eine 80%-Schwelle vorgesehen gewesen, hätte der EuGH die Schwelle in der Rechtssache *Geschwind* wohl bei 80% angesetzt. Es handelt sich also um objektive Umstände, die für jeden Fall einzeln geprüft werden müssen. Insbesondere muss die Frage gestellt werden, ob der Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaat), unabhängig vom im Beschäftigungsstaat erwirtschafteten Einkommen in der Lage ist, die persönliche Situation und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Sollte diese Frage bejaht werden, wäre der Beschäftigungsstaat nicht verpflichtet, die Steuerbegünstigungen aufgrund der persönlichen Situation und des Familienstands des Steuerpflichtigen zu gewähren.

## 2.5 Auswirkungen der massgebenden EuGH-Rechtsprechung auf das schweizerische Steuerrecht

Die dem *Schumacker* Urteil zugrunde liegenden Überlegungen des EuGH sind vom Bundesgericht im eingangs erwähnten Urteil aus dem Jahr 2010 übernommen worden. Dabei hat unser höchstes Gericht das geltende System der Quellenbesteuerung faktisch ausser Kraft gesetzt.<sup>38)</sup> Bei der Bejahung einer Diskriminierung von Gebietsfremden – einem schweizerischen Staatsangehörigen, der aus steuerlichen Gründen seinen Wohnsitz nach Frankreich (Departement Haute-Savoie) verlegt hatte, aber als Angestellter weiterhin im Kanton Genf arbeitete – hat sich das Bundesgericht auf das FZA berufen. Art. 16 Abs. 2 FZA sieht vor, dass die EuGH-Rechtsprechung nur bis zum Datum der Abkommensunterzeichnung am 21. Juni 1999 zu berücksichtigen ist.<sup>39)</sup> Ziel dieser Bestimmung ist es, die schweizerische Eidgenossenschaft nicht den künftigen Auslegungen des FZA durch die Gerichtsbehörde der anderen Vertragspartei (d.h. des EuGH) zu unterwerfen. Es soll «ein paralleler politischer Rahmen» in den Rechtsgebieten, welche unter die Kompetenz der Europäischen Union fallen gesichert werden.<sup>40)</sup> Die Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs erstreckt sich somit nicht auf die Rechtsprechung und die rechtliche Entwicklung nach dem 21. Juni 1999. Allfällige Fortschritte in Richtung einer weiteren wirtschaftlichen Integration zwischen beiden Partnern können somit nur auf politischer Ebene erzielt werden.<sup>41)</sup>

<sup>37)</sup> EuGH *Gschwind* (Fn. 5), Rz. 32.

<sup>38)</sup> *Pedroli Andrea*, *Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, RtiD II-2011 (zit.: *Novità e tendenze legislative*), S. 563.

<sup>39)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, E. 11.3.

<sup>40)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen, *Ettwein* (Fn. 22), Rz. 32, mit Bezug auf die genannte schweizerische Rechtslehre.

<sup>41)</sup> *Ibidem*, Rz. 64.

Der Beschwerdeführer unterlag der schweizerischen Quellensteuer. Die Steuerverwaltung des Kantons Genf verweigerte ihm den Abzug der tatsächlichen Kosten für die Fahrten zwischen seinem Wohnsitz in Frankreich und dem Arbeitsort in Genf, weil die Quellensteuervorschriften des DGB und des kantonalen Steuergesetzes keinen Abzug von tatsächlichen Gewinnungskosten, sondern nur die Berücksichtigung von Pauschalabzügen zulassen.<sup>42)</sup>

Das Bundesgericht entschied jedoch, dass dieses Quellensteuersystem gegen das Nichtdiskriminierungsprinzip von Art. 2 FZA verstosse, wenn ein Nichtansässiger sein gesamtes oder fast sein gesamtes Einkommen im Beschäftigungsstaat erzielt.<sup>43)</sup> Die Diskriminierung ist dann gegeben, wenn der Wohnsitzstaat dieses Grenzgängers seine persönliche und familiäre Situation nicht berücksichtigen kann, weil dessen Einkünfte nur im Quellenstaat besteuert werden. Der Beschäftigungsstaat muss ihm deshalb – ungeachtet der beschränkten Steuerpflicht – dieselben Abzüge gewähren, wie einer unbeschränkt steuerpflichtigen (ansässigen) Person. Unter Berufung auf die schweizerische Rechtslehre<sup>44)</sup> hat das Bundesgericht entschieden, dass eine natürliche Person, die über 90% ihres Einkommens im Beschäftigungsstaat (*in casu* der Schweiz) erwirtschaftet, als «Quasi-Ansässiger» gilt. Dieser muss somit hinsichtlich seiner persönlichen und familiären Verhältnisse steuerlich gleich behandelt werden, wie eine in der Schweiz ansässige steuerpflichtige Person.<sup>45)</sup>

Das Bundesgericht musste sich auch mit Vorschrift von Art. 21 Abs. 2 FZA auseinandersetzen, wonach «*keine Bestimmung dieses Abkommens (...) so auszulegen (ist), dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden*».

Das Bundesgericht hebt hervor, dass der Bundesrat in seiner Botschaft im Rahmen der Anerkennung des FZA<sup>46)</sup> das Urteil *Schumacker* erwähnt und schliesst, dass Art. 21 Abs. 2 FZA ohne Zweifel einen Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung darstellt.<sup>47)</sup> Diese Vorschrift erlaubt daher eine steuerlich unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuer-

<sup>42)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, E. 10.3.

<sup>43)</sup> Der Lohn stellte etwa 95% seiner gesamten Einkünfte dar; vgl. SSK, Analyse zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010 und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010 (Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz), vom 3. November 2010, S. 4; *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 720.

<sup>44)</sup> *Pedroli Andrea*, Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, N 28 ad Introduction zu den Art. 83-101 DBG und zitierte Hinweise; *Noël Yves*, Biehl, Schumacker... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, *Locher Peter/Rolli Bernard/Spori Peter* (Hrsg.), Mélanges Walter Ryser, Bern 2005, S. 155 ff.

<sup>45)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, E. 13.5.

<sup>46)</sup> BBI 1999 6128.

<sup>47)</sup> *Pedroli Andrea* (Fn. 38), S. 567; BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, E. 14.2.

pflichtigen nur dann, wenn sie sich *nicht* in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>48)</sup> Eine Vertragspartei kann sich demnach nicht auf Art. 21 Abs. 2 FZA berufen, um einem nichtansässigen Steuerpflichtigen, der seine berufliche Tätigkeit in diesem Staat ausübt und dort zumindest einen Grossteil seiner Einkünfte erzielt nicht dieselben steuerlichen Vergünstigung zu gewähren, wie einem Ansässigen. Er muss diesem Quasi-Ansässigen dieselben Vergünstigungen bezüglich persönlicher Verhältnissen und Familienstand anbieten.<sup>49)</sup> Andernfalls liegt eine Diskriminierung vor, weil zwischen Gebietsfremden und Ansässigen keine Unterschiede bestehen, welche eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen.<sup>50)</sup>

Entsprechend den EuGH-Urteilen *Schumacker* und *Geschwind* bezeichnet das Bundesgericht die Steuerpflichtigen, die eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz haben und die hier mindestens 90% ihres Einkommens erwirtschaften als «*Quasi-Ansässige*». Dies obwohl der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und deshalb ihre persönliche Zugehörigkeit sich in einem anderem Staat befinden. Entscheidend ist, dass zwischen einem Nichtansässigen und einem Ansässigen mit derselben unselbständigen Erwerbstätigkeit (unseres Erachtens auch ein selbständig Erwerbender) keine objektive Unterschiede bestehen, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen würden.

Um die Einkommens-Schwelle von 90% (oder eine andere Schwelle) zu bestimmen, sieht das Urteil *Geschwind* vor, dass die Beurteilung gemäss den gesetzlichen Bestimmungen des Beschäftigungsstaates erfolgen muss. Daraus geht hervor, dass zur Bestimmung des Einkommens des in der Schweiz (potentiell) Quasi-Ansässigen die Normen des internen schweizerischen Rechts heranzuziehen sind. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen müssten auch die Einkünfte des Ehegatten gemäss dem Prinzip der Faktorenaddition (Art. 9 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 3 StHG) miteinbezogen werden. Zur Berechnung des notwendigen Prozentsatzes (Schwelle) sind damit die Bestimmungen des DBG und des anzuwenden.<sup>51)</sup>

<sup>48)</sup> EuGH *Ettwein* (Fn. 22), Rz. 44-45.

<sup>49)</sup> *Ibidem*, Rz. 48.

<sup>50)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen, 18. Oktober 2012, EuGH *Ettwein* (Fn. 22), Rz. 59.

<sup>51)</sup> Vgl. auch SSK (Fn. 43), S. 4, 16 ff. Das schweizerische Steuersystem berücksichtigt mit Bezug auf die Direkte Bundessteuer (soweit diese auch auf quellenbesteuerte indessen gebietsfremde natürliche Personen anwendbar ist, vgl. Art. 91 i.V.m. Art. 86 DBG) auch Pauschalabzüge für Berufskosten (Art. 26 DBG), Krankenversicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 lit. d, f und g DBG) sowie bezüglich der familiäre Situation (Art. 35 f. DBG); bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern vgl. Art. 32 f. StHG. Nicht berücksichtigt werden insbesondere die Abzüge für Schuldzinsen, die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, die Krankheits- und Unfallkosten, die behinderungsbedingte Kosten, die tatsächliche Kosten für den Arbeitsweg, der Zweitverdienereabzug, usw.

## 2.6 Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des beschränkt Steuerpflichtigen seitens des Wohnsitzstaats

Die Überlegungen des EuGH – ihm folgend des Bundesgerichts – gehen davon aus, dass sich Gebietsfremde und Ansässige mit vergleichbarer unselbständiger Erwerbstätigkeit in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Entsprechend gibt es keine objektiven Gründe, ihnen nicht dieselben steuerlichen Vergünstigungen hinsichtlich der persönlichen Lage und des Familienstandes zu gewähren.<sup>52)</sup> Die Diskriminierung von Quasi-Ansässigen besteht darin, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden.<sup>53)</sup>

*Dennoch* befinden sich Gebietsfremde und Gebietsansässige hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in den *meisten* Fällen *nicht* in einer vergleichbaren Situation. Die meisten Staaten unterscheiden in ihren Steuergesetzgebung zu Recht zwischen beschränkt steuerpflichtigen Gebietsfremden und unbeschränkt steuerpflichtigen Gebietsansässigen. Diese Regelung, die dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspricht<sup>54)</sup>, beinhaltet weder eine offene noch eine verdeckte (dem vormaligen EGV und dem heutigen AEUV widersprechende) Diskriminierung. Das Gebietsansässigkeitsprinzip ist die allgemeine und auch im OECD-Musterabkommen (Art. 4 OECD-MA) verankerte Grundlage des internationalen Steuerrechts (lediglich die USA behalten sich eine hiervon abweichende und auf der Staatsbürgerschaft basierende Regelung vor). Wenn eine Person sich entscheidet, in einem Staat zu wohnen, so verpflichtet sie sich, an die Kosten der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienstleistungen, die dieser Staat ihr zur Verfügung stellt, beizutragen. Dann ist es folgerichtig, dass dieser Staat das weltweite Einkommen erfasst. Es ist demnach auch dieser Staat, der die ihnen zustehenden Abzüge und Freibeträge gewährt. Zwischen dem Steuerpflichtigen und dem betreffenden Staat besteht eine besonders enge persönliche Verbindung.

Umgekehrt besteuert der Beschäftigungsstaat den Gebietsfremden objektiv allein hinsichtlich der Einkünfte, deren Quelle sich in seinem Hoheitsgebiet befindet. Der Steuerpflichtige hat nämlich zu diesem Staat keine andere Beziehung als die der wirtschaftlichen Tätigkeit, die er dort ausübt.<sup>55)</sup>

Die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des beschränkt Steuerpflichtigen werden also nur vom Wohnsitzstaat berücksichtigt. Würden diese

---

<sup>52)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 37.

<sup>53)</sup> *Ibidem*, Rz. 38.

<sup>54)</sup> EuGH, 15. Mai 1997, Rs. C-250/95, *Futura*, Rz. 20-22.

<sup>55)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger, 22. November 1994, EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 36-38; EuGH *Futura*, Rz. 20-22.

zusätzlich vom Beschäftigungsstaat in Betracht gezogen, resultierte eine ungerechtfertigte steuerliche Doppelvergünstigung.<sup>56)</sup>

Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA ist kein Vertragsstaat verpflichtet den Gebietsfremden die gleichen persönlichen Abzüge, Freibeträge und Steuerermässigungen zu gewähren, die er seinen Gebietsansässigen gewährt. Aus Sicht des OECD-Musterabkommens gibt es keine länderübergreifenden Grundfreiheiten und somit integrierende Lösung zu berücksichtigen. Nach der OECD-Regelung liegt keine diskriminierende Ungleichbehandlung zwischen dem unbeschränkt Steuerpflichtigen und dem beschränkt Steuerpflichtigen vor, da diese sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>57)</sup>

## 2.7 Negativer vs. positiver Kompetenzkonflikt

In der zitierten Rechtsprechung des EuGH haben die Richter zwischen dem Beschäftigungsstaat und dem Ansässigkeitsstaat, die beide die Kostenübernahme der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Beschwerdeführers verweigert haben, einen «*negativen Kompetenzkonflikt*» identifiziert. Aber wie entsteht eigentlich der «negative Kompetenzkonflikt»? Er entsteht, sobald eine nicht ansässige Person die Gesamtheit (oder den Grossteil) ihrer Einkünfte im Beschäftigungsstaat erwirtschaftet und, anhand der im Wohnsitzstaat geltenden Steuergesetze oder dank eines Abkommens zwischen dem Beschäftigungsstaat und dem Wohnsitzstaat, diese Einkünfte *nur* im Beschäftigungsstaat besteuert werden können.<sup>58)</sup>

Dem Begriff des «negativen Kompetenzkonfliktes» gebührt dennoch einer genaueren Prüfung, weil er die Grundlage der Entscheide über das Nichtdiskriminierungsprinzip des EuGH im Rahmen der Personenfreizügigkeit darstellt. In Bezug auf die Rechtssache *Schumacker* bestand keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen, weil er im Wohnsitzstaat überhaupt kein Steuersubstrat erwirtschaftet hatte, und er *de facto* nicht steuerpflichtig war.

Gemäss Art. 15 Abs. 1 des DBA Deutschland/Belgien (*DBA D-B*) hatte Deutschland als *Beschäftigungsstaat* das Recht, *Schumackers* Einkünfte zu besteuern. Auf der anderen Seite hatte Belgien als Wohnsitzstaat die Doppelbesteuerung mit der Anwendung der *Befreiungsmethode* (Art. 24 Abs. 2 DBA D-B) zu vermeiden. Belgien konnte jedoch die persönlichen Verhältnisse und

<sup>56)</sup> Das passiert im interkantonalen Steuerrecht nicht, wo das «Hauptsteuerdomizil», das «Nebensteuerdomizil» oder das «Spezialsteuerdomizil» die verschiedenen Abzüge verhältnismässig auf Grund der steuerbaren Einkünfte übernehmen müssen. Eine bessere Koordinierung zwischen den interessierten Staaten, die man in der EU mit einer Richtlinie sicher durchführen könnte, würde eine ungerechtfertigte Steuervergünstigung vermeiden.

<sup>57)</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger, 22. November 1994, EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 59-63.

<sup>58)</sup> Für eine klare Darlegung des Problems, siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger, 22. November 1994, EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 65-67.



den Familienstand von *Schumacker* nicht berücksichtigen, da es die aufgrund des Abkommens an Deutschland zugewiesenen Einkünfte freistellen musste. Der EuGH hat deshalb zu Recht entschieden, dass *Schumacker* vom Beschäftigungsstaat wie ein Ansässiger behandelt werden muss, weil in Belgien nicht genügend Einkünfte erzielt wurden, die eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands ermöglicht hätten.

Hierzu müsste man sich aber fragen, was passiert wäre, wenn Belgien, wie manch anderer Staat, statt der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode angewandt hätte.

In einem solchen Fall hätte Deutschland gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA D-B die Arbeitseinkünfte besteuert. Auch Belgien hätte, gemäss internem Recht, dasselbe Einkommen besteuert. Da aber das DBA die Steuerhoheit dem Beschäftigungsstaat zuerkennt, hätte Belgien seinen Staatsangehörigen die im Ausland einbehaltenen Steuern anrechnen müssen. In diesem hypothetischen Fall hätte *Schumacker* seine deutschen Einkünfte bei der belgischen Steuerverwaltung angeben müssen. Falls die geschuldeten Steuern in Belgien hoch genug gewesen wären, um sowohl der persönlichen Situation wie auch den ausländischen Steuern Rechnung tragen zu können, so wären die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand auch tatsächlich vom Wohnsitzstaat berücksichtigt worden. Der sogenannte «negative Kompetenzkonflikt» wäre also direkt von Belgien (als Wohnsitzstaat) gelöst worden. Ein ähnlicher Fall hat sich in der Rechtssache *Asscher* ergeben. Gemäss Art. 24 Nr. 2 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Belgien und den Niederlanden (DBA B-NL) wurden die von *Asscher* erwirtschafteten Einkünfte, die in dem Staat erzielt wurden, in dem der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit ausübte, ohne indessen dort zu wohnen (die Niederlande), ausschliesslich in diesem Staat besteuert und im Wohnsitzstaat (Belgien) von der Steuer befreit. Der Wohnsitzstaat blieb jedoch berechtigt, sie bei der Berechnung der Steuer auf den übrigen Einkünften des betreffenden Steuerpflichtigen, namentlich im Hinblick auf die Anwendung des Progressionsvorbehalts, zu berücksichtigen.<sup>59)</sup>

Aus diesem Grunde könnte man behaupten, dass das in der Rechtssache *Schumacker* festgelegte Nichtdiskriminierungsprinzip (zwischen gebietsansässigen und daselbst beschäftigten, indessen nicht ansässigen Personen) nur dann zur Anwendung kommen sollte (i) wenn der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen die *Befreiungsmethode* verwendet, oder (ii) wenn der Wohnsitzstaat die Anrechnungsmethode anwendet, aber wegen zu geringer Steuerschuld oder zu geringem Steuersubstrat die die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand betreffenden Abzüge des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigen kann.<sup>60)</sup> Nur unter diesen Umständen ist es einem Staat objektiv

<sup>59)</sup> EuGH *Asscher* (Fn 5), Rz. 38-40 und 47.

<sup>60)</sup> In Bezug auf die Möglichkeit, das Steuersystem des Wohnsitzstaates in Erwägung zu ziehen, um eine Beschränkung der (sonst gesetzwidrigen) Personenfreizügigkeit zu vermeiden, vgl. auch (obwohl nach 1999 ergangen) – EuGH, 08. November 2007, Rs. C-379/05, *Amurta*, Rz. 79-82; sowie EuGH *Denkavit International* (Fn. 19), Rz. 51-56.



nicht möglich, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Wenn alle Staaten in ihren bilateralen Abkommen die *Befreiungsmethode* und die vorgenannten EuGH-Rechtsprechungsprinzipien anwenden würden, könnte automatisch eine Steuerharmonisierung entstehen und ein «negativer Kompetenzkonflikt» vermieden werden. Die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des Steuerpflichtigen würden nur von einem Staat berücksichtigt.<sup>61)</sup> Diese Lösung würde ausserdem einen «positiven Kompetenzkonflikt» vermeiden, der sich ergibt, wenn *beide Staaten* die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Die Steuerharmonisierung könnte demgegenüber nicht erreicht werden, wenn einerseits alle Staaten die *Steueranrechnungsmethode* anwenden würden. Andererseits auch, wenn im Beschäftigungsstaat aufgrund der EuGH-Rechtsprechung trotzdem vorgeschrieben wäre, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen in Betracht zu ziehen. In diesem Fall entstünde ein «positiver Kompetenzkonflikt», indem die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des Steuerpflichtigen *zweimal* berücksichtigt werden könnten (sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Beschäftigungsstaat).

Wird im Wohnsitzstaat die Steueranrechnungsmethode angewandt (demnach nicht wie in der Rechtssache *Schumacker*), wird die Gefahr eines «negativen Kompetenzkonflikts» durch die Gefahr eines «positiven Kompetenzkonflikts» ersetzt. Demnach berücksichtigen beide Staaten die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen. Das erste Mal im Quellenstaat, wo die Einkünfte des Nichtansässigen erzielt wurden, und ein zweites Mal im Wohnsitzstaat basierend auf dessen internem Recht.

## 2.8 Die Voraussetzungen zur Anwendung des Nichtdiskriminierungsprinzips

Müsste das Nichtdiskriminierungsprinzip (gemäss EuGH-Urteil in Sachen *Schumacker*) also nicht nur dann angewandt werden, wenn entweder der Wohnsitzstaat die im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte des Steuerpflichtigen *freistellt* (gemäss Abkommen oder internem Recht), oder wenn die Anwendung der Steueranrechnungsmethode die Nichtberücksichtigung der Abzüge betreffend der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen zur Folge hat?

<sup>61)</sup> So würde auch in der EU das in Art. 127 Abs. 3 BV vorgeschriebene schweizerische System angewandt, das – gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts – im interkantonalen Verhältnis die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vorsieht, um eine virtuelle Doppelbesteuerung zu vermeiden (*Locher Peter*, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, II<sup>o</sup> Auflage, Manno 2010, S. 14 ff.); vgl. auch *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 775 ff., mit einem Hinweis darauf, dass das schweizerische interkantonale Steuerrecht auf EU-Ebene als Vorbild dienen könnte (Rz. 781). Daraufhin müsste auch das System der Steuerabzüge in dem Sinne angepasst werden, dass diese in jedem Staat proportional nach Massgabe der Einkommensteile verlegt würden.

Wenn der Wohnsitzstaat die im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte anrechnet (mit Ausnahme des Falles, in dem die interne Besteuerung letzten Endes durch die Steueranrechnung beseitigt wird) wird die persönliche Situation und der Familienstand berücksichtigt und entsprechend zum Steuerabzug zugelassen. Wird die Rechtsprechung des EuGH wörtlich angewandt, muss der Steuerpflichtige, welcher die Gesamtheit oder den Grossteil seines Einkommens im Beschäftigungsstaat erzielt, in diesem Staat so behandelt werden, wie wenn er ein Ansässiger wäre. Wird aber, wenn der Wohnsitzstaat das weltweite Einkommen des Steuerpflichtigen besteuert (ausser im Falle der Steueranrechnung, welche *de facto* eine interne Besteuerung beseitigt), die persönliche Situation des Steuerpflichtigen nicht zweimal in Betracht gezogen? Resultiert daraus nicht ein «positiver Kompetenzkonflikt»?

Um diese Frage schlüssig zu beantworten hat der Beschäftigungsstaat über die seitens des Wohnsitzstaates angewandte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu wachen, zumal der Grund für den Kompetenzkonflikt bei den unterschiedlichen und von den involvierten Staaten angewandten Methode (Steuerbefreiungs- oder Steueranrechnungsmethode) zu suchen ist.

Wenn der Wohnsitzstaat ganz oder *de facto* auf die interne Besteuerung verzichtet, dann muss der Beschäftigungsstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand berücksichtigen. In all den anderen Fällen, also wenn der Wohnsitzstaat die Anrechnungsmethode anwendet und die Einkünfte unabhängig von ihrer Herkunft «weltweit» besteuert, (und *de facto* die interne Besteuerung nicht aufhebt), dann sollte der Beschäftigungsstaat nicht verpflichtet werden, den nicht ansässigen Steuerpflichtigen gleich wie einen Ansässigen zu behandeln.

## 2.9 Die Folgen des positiven Kompetenzkonflikts

Im Falle eines «positiven Kompetenzkonflikts» stellt sich die Frage, welcher Staat auf einen Teil seiner Steuereinnahmen verzichten muss. Muss der Wohnsitzstaat oder der Beschäftigungsstaat auf die Steuern verzichten? Man könnte argumentieren, dass, wenn der Beschäftigungsstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand nicht berücksichtigt, eine Diskriminierung zwischen den Ansässigen und den Nichtansässigen, die dort (fast) die Gesamtheit ihrer Einkünfte erwirtschaften, vorliegt. Wenn der Wohnsitzstaat die Steueranrechnungsmethode anwendet und genügend nationale Steuern erhoben werden, um die Anrechnung der ausländischen Steuern zu ermöglichen, wird die Gleichheit wieder hergestellt und damit das Diskriminierungsproblem gelöst.

Deshalb ist es in diesen Fällen schwierig, eine befriedigende Lösung zu finden. Einerseits stützt sich der Beschäftigungsstaat auf die EuGH-Rechtsprechung und gewährt den «Quasi-Ansässigen» die gleichen Abzüge, die er seinen Ansässigen zugesteht, womit seine Steuereinnahmen geschmälert werden. Andererseits stützt sich der Wohnsitzstaat, der die Steueranrechnungsmethode anwendet, auf das weltweite Einkommen und berücksichtigt damit die persön-

lichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen. Die Berechnung der geschuldeten Steuer erfolgt dabei ohne die bereits erfolgte Abzugsmöglichkeit im Beschäftigungsstaat zu berücksichtigen. In Anwendung des Nichtdiskriminierungsprinzips werden die Steuern im Beschäftigungsstaat somit verringert und die Steuereinkünfte im Wohnsitzstaat entsprechend erhöht.

## 2.10 Die Rechtmässigkeit der Steueranrechnungsmethode gemäss der EuGH-Rechtsprechung

Wenn der Wohnsitzstaat die Steueranrechnungsmethode anwendet, könnte man möglicherweise über die unterschiedliche Steuerlast in den zwei hiervon betroffenen Staaten diskutieren. Mit der Rechtmässigkeit der *Steueranrechnungsmethode* hat sich der EuGH in der Rechtssache der Ehegatten *Gilly* befasst. Er hat festgestellt, dass die geltend gemachte höhere Steuerbelastung in Deutschland (Beschäftigungsstaat) nicht auf die gemäss Doppelbesteuerungsabkommen in Frankreich anwendbare Steueranrechnungsmethode zurückzuführen ist. Der EuGH drückte sich wie folgt aus: «*Nun steht fest, dass die nachteiligen Auswirkungen, die im vorliegenden Fall mit dem durch das bilaterale Abkommen eingeführten Steueranrechnungsverfahren, so wie es im Rahmen des Steuersystems des Wohnsitzstaats angewendet wird, möglicherweise verbunden sind, sich in erster Linie aus den unterschiedlichen Steuersätzen der betreffenden Mitgliedstaaten ergeben, deren Festsetzung in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung auf diesem Gebiet in die alleinige Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt*». <sup>62)</sup>

Gemäss dem EuGH liegt die Begründung für diesen Unterschied in der fehlenden Harmonisierung der nationalen Steuersätze, den fehlenden Kriterien zur Festsetzung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie der Bemessungsgrundlagen, usw. Der EuGH stellte weiter fest, dass: «*zur Auswirkung der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat und der fehlenden Berücksichtigung dieser Situation im Beschäftigungsstaat auf den Steueranrechnungsbetrag ist festzustellen, dass dieser Unterschied eine Folge dessen ist, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt (...). Diese Feststellung gilt auch für einen Fall wie den von Frau Gilly, da sie ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwar, für sich betrachtet, in Deutschland bezieht, diese jedoch in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der mit ihr zusammen veranlagten natürlichen Personen in Frankreich einbezogen werden, wo ihr dementsprechend die nach französischem Recht vorgesehenen*

<sup>62)</sup> EuGH *Gilly* (Fn. 5), Rz. 47.

*Steuervorteile, -freibeträge und -ermässigungen gewährt werden. Dagegen waren die deutschen Steuerbehörden unter diesen Umständen nicht verpflichtet, ihre persönliche und familiäre Situation zu berücksichtigen».*<sup>63)</sup>

Die Überlegungen des EuGH im Fall *Gilly* können auf zwei Arten interpretiert werden. Einerseits könnte behauptet werden, dass der Quellenstaat niemals die persönliche oder familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen muss, wenn der Wohnsitzstaat die Anrechnungsmethode anwendet. Dies gilt auch, wenn das gesamte oder der Grossteil des Einkommens im Quellenstaat erzielt wird, da dieses in der Berechnungsbasis des Wohnsitzstaates mit eingeschlossen wird. Letzterer wird dem Steuerpflichtigen zu einem anderen Zeitpunkt einen Abzug in gleicher Höhe der Steuerlast im Quellestaat gewähren.<sup>64)</sup>

Die erwähnte Feststellung im Urteil *Gilly* könnte allerdings auch dahingehend interpretiert werden, dass der EuGH ganz einfach der juristischen und tatsächlichen Situation im Wohnsitzstaat grössere Bedeutung zumessen wollte: Falls und soweit der Wohnsitzstaat in der Lage ist die personenbezogenen Abzüge selbst vorzunehmen, besteht gemäss dem EuGH für den Beschäftigungsstaat kein Anlass, um diese seinerseits zuzulassen.

Ungeachtet dessen, welcher Interpretation der Vorrang gegeben wird, erhellt, dass die Rechtsprechung *Schumacker* von den einzelnen Staaten «cum grano salis» und jedenfalls nicht einfach systematisch angewendet werden kann, weil ihre Bedeutung von der im Wohnsitzstaat geltenden Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie von den tatsächlichen Umständen des konkreten Sachverhalts abhängt.<sup>65)</sup>

## 2.11 Durch die *Schumacker*-Rechtsprechung hervorgerufene Verzerrungen

Der EuGH befand sich in der Rechtssache *Schumacker* vor der einfachsten Situation, um die Auswirkungen der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen zwischen dem Wohnsitzstaat und dem Beschäftigungsstaat zu würdigen. In der Tat erwirtschaftete der Steuerpflichtige sein gesamtes Einkommen im Beschäftigungsstaat, das andererseits im Wohnsitzstaat ganz freigestellt war. Daraus folgte, dass der Steuerpflichtige keine direkten Steuern im Wohnsitzstaat bezahlte, womit dieser die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen

<sup>63)</sup> EuGH *Gilly* (Fn. 5), Rz. 49-50.

<sup>64)</sup> Allerdings scheint die Rechtsprechung des EuGH gegen diese Interpretation zu sprechen. Tatsächlich wird darin an der theoretischen Gleichstellung von Befreiungs- und Anrechnungsmethode festgehalten (wenn auch nur mit Bezug auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung), dies unter der Annahme, dass die rechtlichen Auswirkungen infolge der Anwendung dieser zwei Methoden im Grunde genommen dieselben sind (vgl. auch EuGH, 23.02.2006, Rs. C-471/04, *Keller Holding*, Rz. 36-37; 12. Dezember 2006, und sodann EuGH, 14. Dezember 2012, Rs. C-351/11, *FII Group Litigation*, Rz. 49-52).

<sup>65)</sup> Vgl. *Terra/Wattel* (Fn. 19), S. 983, wonach «the Schumacker judgment left difficult technical questions unanswered, especially where the home State applies a credit system for international double taxation relief».

überhaupt nicht berücksichtigen konnte. Entsprechend hatte der Beschäftigungsstaat die Verantwortung dafür zu übernehmen, dass den persönlichen Verhältnissen und dem Familienstand des Steuerpflichtigen angemessen Rechnung getragen wurde.

Aber was würde passieren, wenn z.B. ein Luxemburger Staatsangehöriger die Hälfte seines Einkommens in Belgien und die andere Hälfte in Frankreich beziehen würde? Gemäss dem *Schumacker* Urteil (es wird auf den Satz hingewiesen: «*Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte erzielt*»)<sup>66)</sup>, würde in diesem Fall keiner der beiden Beschäftigungsstaaten die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.<sup>67)</sup> Das scheint jedoch eine klare Einschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu sein.<sup>68)</sup> Ausserdem wäre es unangemessen, vom Wohnsitzstaat zu verlangen, dass er 100% der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen berücksichtigen soll, während ihm bspw. nur 15% des Einkommens zustehen, während dem die (beiden) Beschäftigungsstaaten die restlichen 85% des Einkommens für sich beanspruchen können.<sup>69)</sup>

Man könnte eine ausgeglichene und eine dem Nichtdiskriminierungsprinzip entsprechende Lösung erzielen, wenn:

- a) die Staaten die Freistellungsmethode mit *Progressionsvorbehalt* anwenden würden, *und*
- b) unter sich anteilmässig sowohl das steuerbare Einkommen des Steuerpflichtigen als auch die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen *proportional* aufteilen. Dies sollte unbezogen der jeweils im DBA vorgesehenen Besteuerungs- und Zuweisungsregel geschehen.<sup>70)</sup> Um dies zu ermöglichen, muss aber der *Beschäftigungsstaat* alle wichtigen Informationen zur Verfügung haben, um eine korrekte Besteuerung des Steuerpflichtigen vorzunehmen zu können. Es ist also wünschenswert, dass sich die Vertragsstaaten, gemäss Art. 26 des OECD Musterabkommens die hierzu erforderlichen *Informationen austauschen* können; anderenfalls muss der Steuerpflichtige vom Beschäftigungsstaat in die Lage versetzt werden, der Steuerverwaltung alle Informationen für eine korrekte Besteuerung selbst liefern zu können.

<sup>66)</sup> EuGH *Schumacker* (Fn. 5), Rz. 38.

<sup>67)</sup> Vgl. *Terra/Wattel*, (Fn. 19), S. 983.

<sup>68)</sup> Vgl. *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 759 ff.

<sup>69)</sup> Vgl. *Terra/Wattel* (Fn. 19), S. 983. Man denkt an die Rs. Gschwind, demgemäss 42% der Einkünfte im Wohnsitzstaat und 58% im Beschäftigungsstaat steuerbar waren.

<sup>70)</sup> Eine sich strikte an die Proportionalität haltende Regelung (Einkommen des Beschäftigungsstaates dividiert durch weltweites Einkommen) wird mit Bezug auf *Schumacker*-ähnliche aber auch andere Gebietsfremde miteinbeziehende Sachverhalte in den USA angewendet; vgl. hierzu den instruktiven Entscheid *Lunding v. New York Tax Appeals Tribunal*, 522 U.S. 287 (1998).

Mit Bezug auf lit. a) hat der EuGH (nach dem 21. Juni 1999) im Fall *de Groot* folgendes festgestellt: «Die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme, die eine Ausschließung oder Milderung der Doppelbesteuerung bewirken, müssen jedoch den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, da andernfalls eine mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unvereinbare Ungleichbehandlung entstünde, die sich keineswegs aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben würde».<sup>71)</sup>

In Übereinstimmung mit Art. 23 des OECD-Musterabkommens lässt der EuGH den Mitgliedstaaten die freie Wahl zwischen der Befreiungsmethode und der Anrechnungsmethode.<sup>72)</sup> Dennoch (oder aber gerade deswegen) werden solange als dass es in der EU kein harmonisiertes Steuerrecht gibt, stets Ungleichheiten bestehen bleiben.

### 3. «Quasi-Ansässige» und die diesbezüglichen Grenzgängerregelungen

---

#### 3.1 Die Vereinbarkeit der Grenzgängerregelungen mit dem FZA

Das FZA stellt die von der Schweiz mit Frankreich, Deutschland, Österreich, Liechtenstein und Italien unterzeichneten Steuerabkommen in Bezug auf Grenzgänger nicht in Frage. Art. 21 Abs. 1 FZA sieht folgendes vor: «Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.»

#### 3.2 Ein Überblick über die von der Schweiz mit den angrenzenden Ländern unterzeichneten Steuerabkommen

Im OECD-Musterabkommen findet man nur unzureichende Hinweise mit Bezug auf die Besteuerungsmethode einer Person, die in einem Staat wohnt und in einem angrenzenden Staat eine unselbständige Dauerbeschäftigung ausübt (sog. «Grenzgänger»). Im entsprechenden Kommentar wird unterstrichen, dass man absichtlich keine besonderen Vorschriften in Bezug auf die Besteuerung des Grenzgängereinkommens einfügen wollte, weil es besser wäre, die zufolge der örtlichen Gegebenheiten entstandenen Probleme direkt von den betroffenen

<sup>71)</sup> EuGH, 12. Dezember 2002, Rs. C-385/00, *de Groot*, Rz. 101.

<sup>72)</sup> Die vom EuGH als (potenziell) gleichwertig erachtet werden (vgl. auch EuGH 10. Februar 2011, Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rz. 90).

Staaten lösen zu lassen.<sup>73)</sup> In Ermangelung näherer und die Grenzgänger betreffender Angaben, wird das Einkommen der unselbständig erwerbenden Grenzgänger gemäss der allgemeinen Bestimmung des Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens nur *im Beschäftigungsstaat* besteuert. Abweichende Regelungen sind nur mit *ergänzenden Vereinbarungen* im jeweiligen DBA möglich.

Um die Besteuerung des Einkommens der Grenzgänger zu regeln, hat die Schweiz spezielle Abkommen mit allen angrenzenden Staaten vereinbart.<sup>74)</sup> Die wichtigsten Aspekte sind in der folgenden Tabelle zusammengestellt.

*Tabelle 1: Die Schwerpunkte der Steuerabkommen betreffend Grenzgänger zwischen der Schweiz und den angrenzenden Staaten*

<i>Angrenzender Staat</i>	<i>Rechtliche Grundlage</i>	<i>Quellenstaat (Schweiz)</i>	<i>Wohnsitzstaat</i>
Deutschland	Art. 15a Abs. 1 DBA CH-D	Quellenbesteuerung von 4.5 % der Bruttolöhne	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellen- steuer
Frankreich	Art. 17 Abs. 4 DBA CH-F Abkommen 11.04.1983 BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS	keine Besteuerung	Besteuerung und finanzieller Ausgleich von 4.5 % der Bruttolöhne
	Art. 17 Abs. 1 DBA CH-F Abkommen 29.01.1973 GE	Quellenbesteuerung und finanzieller Ausgleich von 3.5 % der Bruttolöhne	Besteuerung mit Anrechnung der Französischer Quellensteuer
Österreich	Art. 15 Abs. 1 DBA CH-Ö Nr. 4. Schlussprotokoll	Quellenbesteuerung und finanzieller Ausgleich von 12.5 % der Steuern	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellen- steuer
Liechtenstein	Art. 5 Abs. 2 DBA CH-FL	keine Besteuerung	Besteuerung
Italien	Art. 15 Abs. 4 DBA CH-I Abkommen 3.10.1974 GR, TI, VS	Quellenbesteuerung und finanzieller Ausgleich von 38.8% der Steuern	keine Besteuerung
	Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I	Quellenbesteuerung	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellen- steuer

<sup>73)</sup> Vgl. auch Art. 15 des Kommentars zum OECD Musterabkommen, Ausgabe 2010, Ziff. 10.

<sup>74)</sup> Für eine gründliche Untersuchung vgl. auch *Bernasconi Marco/Ferrari Donatella, L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera, Violazione del diritto di reciprocità, RtiD I-2008, S. 191 ff.*



Wenn die Schweiz als Quellen- bzw. *Beschäftigungsstaat* betrachtet wird, so hängen die Konsequenzen der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die «Quasi-Ansässigen»<sup>75)</sup> vor allem von der Existenz und der Struktur der einzelnen Abkommen ab, welche die Besteuerung der Grenzgänger regeln.<sup>76)</sup> Wenn die Schweiz die hier erzielten Einkünfte eines «Quasi-Ansässigen» besteuert und der Wohnsitzstaat das Einkommen freistellt, rechtfertigt sich die Anwendung der vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung. Bei der Quellenbesteuerung muss damit die persönliche Situation und der Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Wenn hingegen der Wohnsitzstaat das Arbeitseinkommen des Grenzgängers besteuert und für die ausländischen Steuern eine Anrechnung zulässt, welche die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer nicht aufhebt, und zudem die Schweiz die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Grenzgängers berücksichtigt, dann entsteht ein «positiver Kompetenzkonflikt», mit einer entsprechenden Verringerung des Steueraufkommens zulasten des Beschäftigungsstaats und zugunsten des Wohnsitzstaats.<sup>77)</sup>

In den nächsten Abschnitten werden die verschiedenen von der Schweiz mit den angrenzenden Staaten unterzeichneten Vereinbarungen über die Besteuerung der Grenzgänger sowie die Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die «Quasi-Ansässigen» näher untersucht.

### 3.3 Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland

Die Schweiz und Deutschland haben am 21. Dezember 1992 das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland (DBA CH-D; SR 0.672.913.62) abgeändert. Gemäss Art. 15a Abs. 1 DBA CH-D können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieser *ansässig* ist. Zum Ausgleich kann der Vertragsstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, von diesen Vergütungen eine Steuer im Abzugsweg erheben. Diese Steuer darf 4.5% des Bruttobetrages der Vergütungen nicht übersteigen.<sup>78)</sup> Da der Wohnsitzstaat das Arbeitsein-

<sup>75)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>76)</sup> Vgl. auch SSK (Fn. 43), S. 11 ff. Man weist auf den besonderen Fall hin, in welchem eine Person in einem Nachbarstaat ansässig ist, und die in der Schweiz für den öffentlichen Dienst eine unselbständige Arbeit ausübt, deren Einkünfte aber nur im Beschäftigungsstaat steuerbar sind (Art. 19 OECD Musterabkommen bezieht sich auf den öffentlichen Dienst). In diesem Fall ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts anwendbar; vgl. sodann SSK (Fn. 43), Anlage B).

<sup>77)</sup> Derselben Meinung *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 748; *Oesterhelt Stefan*, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF 2010 211, S. 226, wo jedoch nicht hervor gehoben wird, dass der Wohnsitzstaat jedenfalls die persönliche und familiäre Situation des Steuerzahlers berücksichtigt, weil er durch die Gewährung der Steueranrechnung gleichzeitig auch die Erwerbseinkünfte aus schweizerischer Quelle besteuert.

<sup>78)</sup> *Bernasconi/Ferrari* (Fn. 74), S. 202 ff.; vgl. sodann mit Bezug auf weitere Informationen über besondere Steuerfragen zwischen der Schweiz und Deutschland, *Enz Marc* (Fn. 5), N 259 ff.



kommen unbeschränkt besteuern kann, muss er die Doppelbesteuerung verhindern:<sup>79)</sup>

- wenn der Grenzgänger in Deutschland ansässig ist und seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt, dann gewährt Deutschland eine Steuergutschrift in der Höhe der in der Schweiz bezahlten Steuern; und
- wenn der Grenzgänger in der Schweiz ansässig ist und seine Erwerbstätigkeit in Deutschland ausübt, dann setzt die Schweiz den Bruttobetrag der Vergütung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um einen Fünftel herab.

Gemäss Art. 15a Abs. 2 DBA CH-D, gilt als Grenzgänger «jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmässig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt»<sup>80)</sup>. Hingegen gibt es keine besondere Norm, die das Grenzgebiet umschreibt, welches bis 1993 auf 30 km festgelegt war.

In den Beziehungen zwischen der Schweiz und Deutschland hat die auf die Grenzgänger Bezug nehmende Rechtsprechung des Bundesgerichts keine praktische Wirkung, weil Art. 15a Abs. 1 DBA CH-D der Schweiz als Beschäftigungsstaat eine auf 4.5% begrenzte Quellenbesteuerung des Bruttoverdienstes einräumt. Gemäss DBA CH-D hat Deutschland als Wohnsitzstaat das Recht, das gesamte Einkommen zu besteuern, ist jedoch verpflichtet, seinem Ansässigen eine *Steuergutschrift* in der Höhe der in der Schweiz bezahlten Steuern zu gewähren (4.5% des Bruttobetrages der Vergütungen entspricht weniger als die gewöhnlich in Deutschland geschuldeten Steuern). Daraus ergibt sich, dass es Deutschland zusteht, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, da das Besteuerungsrecht der Erwerbseinkünfte dem Wohnsitzstaat zugewiesen wird. Es ist also für die Schweiz nicht notwendig, die Rechtsprechung des Bundesgerichts anzuwenden. Ansonsten würden die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des Steuerpflichtigen doppelt berücksichtigt, was einen sogenannten «positiven Kompetenzkonflikt» erzeugen würde.

<sup>79)</sup> Bundesrat, Überweisung der Quellensteuer bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern, Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats *Robbiani* 11.3607, vom 16. Juni 2011, S. 6 (zit.: Postulat *Robbiani*).

<sup>80)</sup> Die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist gegeben, wenn die Entfernung zwischen dem schweizerischen Arbeitsort und dem deutschen Wohnort pro Weg geringer als 110 km ist oder die Fahrzeit bzw. die Reisedauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln pro Weg maximal 1,5 Std. beträgt (vgl. Kantonales Steueramt des Kantons Zürich, Informationsblatt zum Quellensteuerverfahren für Grenzgänger und Grenzgängerinnen aus Deutschland Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1. Januar 2011).

### 3.4 Die Steuervereinbarung zwischen den Kantonen Bern, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Neuchâtel, Solothurn, Wallis und Waadt mit Frankreich

Im Namen der Kantone Bern, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Neuchâtel, Solothurn, Wallis und Waadt hat der Schweizerische Bundesrat mit der Regierung der Französischen Republik in Art. 1 der Vereinbarung betreffend die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 festgelegt, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger als Gegenleistung für eine unselbständige Arbeit bekommt, nur im Wohnsitzstaat steuerbar sind.<sup>81)</sup> Art. 2 dieses Abkommens sieht vor, dass der Wohnsitzstaat des Grenzgängers dem Beschäftigungsstaat einen Ausgleich von 4.5% der jährlichen Bruttovergütungen, die an die Grenzgänger ausgezahlt werden, zurückerstattet. Diese Vereinbarung ist im Abkommen 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 CH-F; SR 0.672.934.91) in Art. 17 Abs. 4 integriert worden.<sup>82)</sup>

Der Ausdruck «Grenzgänger» bezeichnet jede in einem Staat ansässige Person, die im anderen Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem anderen Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt, und die i.d.R. jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt (Art. 3 der Vereinbarung über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983).

Auch mit Frankreich ergibt sich dieselbe Situation wie mit Deutschland. Die besondere Vereinbarung betreffend die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983, welche in Art. 17 Abs. 4 DBA CH-F ihre Grundlage findet, räumt *Frankreich* das Besteuerungsrecht für das in der Schweiz erwirtschaftete Erwerbseinkommen einer in Frankreich ansässigen Person ein. Zum Ausgleich muss Frankreich dann den Kantonen, in denen die unselbständige Arbeit ausgeübt wird, 4.5% der Bruttovergütungen zurückerstatten. Deshalb ist es auch hier die Pflicht von Frankreich, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Grenzgängers in Betracht zu ziehen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts über die «Quasi-Ansässigen» findet somit auch diesbezüglich keine Anwendung.

### 3.5 Die Steuervereinbarung zwischen dem Kanton Genf und Frankreich

Der Schweizerische Bundesrat hat mit der Regierung der Französischen Republik am 29. Januar 1973 eine besondere Vereinbarung über den finanziellen Ausgleich der im Kanton Genf arbeitenden Grenzgänger getroffen. Auf Grund von Art. 17 Abs. 1 DBA CH-F kann eine in Frankreich ansässige Person, die im Kanton Genf eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, in der *Schweiz* besteuert werden. Gemäss Art. 1 lit. *a*, *b* und *c* der besonderen Vereinbarung zahlt der Kanton Genf den lokalen französischen Gemeinwesen (Départements Ain und Haute-Savoie) als finanzieller Ausgleich 3.5% der Bruttolohnsum-

<sup>81)</sup> BBI 1983 II 535; das Abkommen ist am 18. Dezember 1986 in Kraft getreten.

<sup>82)</sup> *Bernasconi/Ferrari* (Fn. 74), S. 203; *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 398 ff., insbesondere Rz. 415 ff.

me.<sup>83)</sup> Die Vereinbarung des Jahres 1973 enthält keine Bestimmungen über die Besteuerung der unselbständigen Erwerbstätigkeit, die vom DBA CH-F abweichen. Infolgedessen wendet man die allgemeine Regel für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss DBA CH-F an. Eine in Frankreich ansässige Person, die im Kanton Genf eine unselbständige Arbeit ausübt, kann in der Schweiz besteuert werden (Art. 17 Abs. 1 DBA CH-F). Die Doppelbesteuerung wird bei den in Frankreich ansässigen Grenzgängern durch *Anrechnung* der in der Schweiz bezahlten Steuer beseitigt (Art. 25 Abs. 1 lit. a DBA CH-F).<sup>84)</sup> Die Vereinbarung enthält keine besondere Definition des Ausdrucks «Grenzgänger». Sie ist jedoch auf alle Personen anwendbar, die eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Kanton Genf ausüben und in den französischen Départements Ain und Haute-Savoie ansässig sind.<sup>85)</sup>

Da die französische Republik gemäss Art. 17 Abs. 1 DBA CH-F besteuert und danach eine Steuergutschrift gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a DBA CH-F gewährt, ist sie prinzipiell in der Lage, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand ihrer Ansässigen zu berücksichtigen. Trotzdem hat Frankreich, wie in den zuletzt abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ersichtlich, einen Systemwechsel von der Befreiungs- hin zur Anrechnungsmethode durchgeführt. Dennoch kommt die in Artikel 25 A Absatz 1 DBA CH-F dargelegte neue französische Methode im Ergebnis einer Befreiung gleich. Gemäss Absatz 1 Ziffer a und Ziffer V des Protokolls gewährt Frankreich regelmässig den Abzug des Maximalbetrags von der auf diesen Einkünften erhobenen französischen Steuer, was einer Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt gleichkommt. Dieser Abzug wird allerdings nur dann gewährt, wenn die diesbezüglichen Einkünfte in der Schweiz besteuert worden sind.<sup>86)</sup>

Daraus ergibt sich, dass Frankreich die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Grenzgängers nicht berücksichtigen kann, und somit die Schweiz den «negativen Kompetenzkonflikt» vermeiden muss. Anders verhält es sich, wenn der Grenzgänger weniger als 90% seiner gesamten Einkünfte in der Schweiz beziehen würde, weil es sich in diesem Fall gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht um einen «Quasi-Ansässigen» handeln würde.

### 3.6 Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich

Das am 30. Juni 1974 in Wien unterzeichnete Protokoll zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich, welches am 21. März

<sup>83)</sup> *Bernasconi/Ferrari* (Fn. 74), S. 204. Die Vereinbarung zwischen der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat (der im Namen des Kantons Genf handelt) ist nicht steuerlicher Natur und betrifft ausschliesslich den finanziellen Ausgleich, welcher der öffentlichen Mehrbelastung, die diese beiden Departemente zu tragen hat, Rechnung tragen soll (*Bundesrat*, Postulat Robbiani [Fn. 79], S. 8).

<sup>84)</sup> Bundesrat, Postulat Robbiani (Fn. 79), S. 8; *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 430.

<sup>85)</sup> Bundesrat, Postulat Robbiani (Fn. 79), S. 8; *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 424.

<sup>86)</sup> Botschaft über ein Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Nr. 97.067, vom 10. September 1997, BBl BBl 1997 IV 1141, S. 1147.

2006 abgeändert wurde (SR 0.672.916.312), sieht vor, dass die Grenzgänger im Beschäftigungsstaat steuerpflichtig sind. Österreich behält jedoch das Recht, diese Erwerbseinkünfte zu besteuern, und wendet zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen die *Anrechnungsmethode* gemäss Art. 23 des Abkommens zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen an (DBA CH-A; SR 0.672.916.916.31). Österreich erhält zudem Ausgleichszahlungen in der Höhe von 12.5% der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit (im Sinne von Art. 15 Abs. 1 des DBA CH-A) der in Österreich ansässigen Personen (Nr. 4 des Schlussprotokolls zum DBA CH-A). Der finanzielle Ausgleich wird von jedem betroffenen Kanton an das österreichische Bundesministerium der Finanzen ausgerichtet.<sup>87)</sup>

Art. 15 Abs. 4 DBA CH-A hatte bis 2006 eine eigene Definition des Ausdrucks «Grenzgänger». Dieser musste im angrenzenden Gebiet eines Staates wohnen, im angrenzenden Gebiet des anderen Staates arbeiten und jeden Werktag vom einen zum anderen Ort pendeln. Das Besteuerungssystem war demjenigen zwischen der Schweiz und Deutschland ähnlich.<sup>88)</sup>

Im Jahre 2003 verlangte Österreich eine Revision des Grenzgängerabkommens, weil mit dem FZA nun auch jene Arbeiter als Grenzgänger betrachtet wurden, die nur einmal in der Woche zum Wohnsitzstaat zurückkehrten (Wochenaufenthalter), sodass ein tägliches Pendeln nicht mehr nötig war, wie es im DBA CH-A noch vorgesehen war.<sup>89)</sup> Der Ausdruck «Grenzgänger» stimmt also mit dem FZA überein, sodass man darauf verzichtet hat, ein spezifisches Grenzgebiet zu bestimmen. Da Österreich das Recht hat, österreichische Ansässige, die in der Schweiz Erwerbseinkünfte beziehen, zu besteuern und in der Folge eine Steueranrechnung gewährt, ist Österreich meistens auch in der Lage, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand seiner Grenzgänger zu berücksichtigen. Vorausgesetzt die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuern führt nicht zu einer Aufhebung der Besteuerung in Österreich (und somit de facto zur Verunmöglichung der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstandes des Steuerpflichtigen), bewirkt die Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die «Quasi-Ansässigen», dass die persönliche und familiäre Situation des Grenzgängers *zweimal* in Betracht gezogen wird; einerseits in der Schweiz als Quellenstaat und andererseits in Österreich als Wohnsitzstaat («positiver Kompetenzkonflikt»).

---

<sup>87)</sup> *Bernasconi/Ferrari* (Fn. 74) , S. 204; Bundesrat, Postulat Robbiani (Fn. 79), S. 6; *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 381.

<sup>88)</sup> Der Beschäftigungsstaat konnte eine Quellensteuer von 3% der Erwerbseinkünfte erheben, während der Wohnsitzstaat diese Erwerbseinkünfte unbegrenzt besteuern konnte, jedoch unter Anrechnung der im Beschäftigungsstaat bezahlten Steuer.

<sup>89)</sup> BBl 2006 5167, S. 5168-5169.

### 3.7 Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein

Das Rumpf-Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (DBA CH-FL; SR 0.672.951.43) regelt in Art. 5 Abs. 2 die Besteuerung der Grenzgänger, die eine unselbständige Arbeit ausüben und gewährt dem Wohnsitzstaat ein exklusives Besteuerungsrecht.<sup>90)</sup> Das DBA CH-FL unterscheidet sich von den anderen DBA, weil es lediglich gewisse Einkommenssteuerfragen regelt.<sup>91)</sup>

Als Grenzgänger gelten Personen, die im einen Staat ihren Wohnsitz und im anderen Staat ihren Arbeitsort haben und sich i.d.R. an jedem Arbeitstag dorthin begeben (Art. 5 Abs. 2 DBA CH-FL). Art. 5 Abs. 2 DBA CH-FL sieht weiter vor, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur in dem Staate besteuert werden können, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Damit gelangt die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den «Quasi-Ansässigen» von Vorherein nicht zur Anwendung.

### 3.8 Die Steuervereinbarung zwischen der Schweiz und Italien

Die Besteuerung der aus unselbständiger Erwerbstätigkeit stammenden Einkünfte ist in der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 03. Oktober 1974 geregelt (Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger; SR 0.642.045.43).

Art. 1 dieser Vereinbarung gewährt dem *Beschäftigungsstaat* das exklusive Recht, die Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Arbeit von Personen zu besteuern, die in der 20 km Grenzzone wohnen. In Art. 2 wird jedoch festgelegt, dass die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis als finanziellen Ausgleich, jedes Jahr zugunsten der italienischen Wohnsitzgemeinden der Grenzgänger 40% der eingenommenen Quellensteuern erstatten müssen (der Satz wurde infolge der Verständigungsvereinbarung vom Rom und Lugano vom 07-08. Juli 1985 auf effektive 38.8% reduziert).

Die Gründe für die Wahl dieser Methode sind im folgenden Auszug der Botschaft des Bundesrates vom 2. Juli 1975 zusammengefasst:<sup>92)</sup> *«Zu Beginn der Verhandlungen verlangte die italienische Delegation, dass die Vereinbarung vom Grundsatz der Besteuerung der Grenzgänger im Wohnsitzstaat auszugehen habe, da die Grenzgänger 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 sogenannte «Genfer Lösung» vorzuschlagen, die darin besteht, in der Vereinbarung den Grundsatz der Besteuerung am Arbeitsort zu*

<sup>90)</sup> Bernasconi/Ferrari (Fn. 74), S. 202; Enz Marc (Fn. 5) Rz. 460 ff.

<sup>91)</sup> Bundesrat, Postulat Robbiani (Fn. 79), S. 9.

<sup>92)</sup> BBl 1975 II 345, S. 349-350.

*verankern und im übrigen vorzusehen, dass die Schweiz einen Teil der so erhobenen Steuern an Italien erstattet. Um den Erstattungsbetrag zu bestimmen, stellte man jedoch nicht auf den Bruttobetrag der Löhne der Grenzgänger ab (was aufgrund der Verhältnisse, wie sie in den drei schweizerischen Grenzkan-tonen herrschen, zu unbefriedigenden Ergebnissen geführt hätte), sondern auf den Bruttobetrag der Steuern (des Bundes, der Kantone und der Gemeinden), welche von den Kantonen bezogen werden. Es wurde deshalb vereinbart, dass die Schweiz Italien zugunsten der Wohnsitzgemeinden der Grenzgänger 40 Prozent der von den Grenzgängern bezahlten Steuern erstattet.»*

In der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger *«stellte sich die Frage, ob eine Definition des Begriffes «Grenzgänger» nötig sei. Da es sich jedoch als schwierig erwies, eine befriedigende Definition zu finden und da Bedenken bestanden, dass eine solche Definition möglicherweise ein unerwünschtes Präjudiz für andere Abkommen schaffen könnte, wurde darauf verzichtet.»*<sup>93)</sup> Diese Angaben sind ein klares Indiz dafür, dass diese Lücke von Gesetzgeber bewusst gewollt war.<sup>94)</sup>

Es muss ergänzend bemerkt werden, dass aufgrund der Verständigungsvereinbarung von Rom und Lugano vom 7–8. Juli 1985 der finanzielle Ausgleich von 40% auf 38.8% der eingenommenen Quellensteuern reduziert wurde, weil angeblich eine unbestimmte Anzahl von in Italien ansässigen Grenzgängern nicht regelmässig von ihrem Arbeitsort in der Schweiz nach Italien zurückkehrten.

Die italienische Steuerverwaltung hat im Juli 2008, in Beantwortung einer Interpellation, als Grenzgänger im Sinne der Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger jene Personen bezeichnet, die in einem Staat wohnen und im anderen Staat arbeiteten und *jeden Tag* an ihren Wohnsitz zurückkehren.<sup>95)</sup> Daraus folgt, dass der Begriff «Grenzgänger» an das *tägliche Pendeln* gebunden ist.<sup>96)</sup>

<sup>93)</sup> *Ibidem*, S. 351.

<sup>94)</sup> *Enz Marc* (Fn. 5), Rz. 435.

<sup>95)</sup> Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità generale, Prot. n. 904-45720/2008, Interpello 904-276/2008-Art..11, legge 27.07.2000, n. 212. Istanza 27.03.2008, decisione 23.07.2008.

<sup>96)</sup> Ein Teil der Lehre (allen voran *Waldburger Robert*, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, St. Gallen 1990, S. 236) bestätigt diese These, indem sie den Begriff des Grenzgängers sowohl im Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Italien als auch in demjenigen zwischen der Schweiz und Frankreich hinsichtlich Genf in gleichem Sinne interpretiert. Die Parallele bezieht sich auf den finanziellen Ausgleich für die von den italienischen Gemeinden getragenen Kosten bezüglich der auf ihrem Gebiet ansässigen Grenzgänger, welche eine unselbständige Erwerbstätigkeit in den involvierten Schweizer Kantone ausüben. Aufgrund dieses Kriteriums ist die Lehre der Auffassung, dass die Definition des Grenzgängers, welche das Bundesgericht in den Beziehungen mit Frankreich gegeben hat, analog angewandt werden kann. I.d.R. wird als Grenzgänger diejenige Person bezeichnet, der mindestens zweimal an jedem Werktag die Grenze überschreitet, um seiner Tätigkeit als Angestellter nachzugehen und danach an seinen Wohnort zurückkehrt (vgl. *Enz Marc* [Fn. 5], Rz. 437 ff, in Bezug auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts vom 19. Juni 1984, Rn. 4 = ASA 55 1986/87 585).

Im Bereich der Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern können sich diesbezüglich zwei verschiedene Situationen ergeben.<sup>97)</sup>

- Eine in Bezug auf die (im Umkreis von 20 km wohnenden und täglich pendelnden) Grenzgänger, die unter die Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger fallen, *und*
- die andere in Bezug auf die Grenzgänger, die nicht unter die Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger fallen, und für welche man das Abkommen zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA CH-I) anwenden muss.

Laut Art. 15 Abs. 1 des DBA CH-I (SR 0.672.945.41) können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-I sieht vor, dass die Besteuerung der Einkünfte, die Grenzgänger als Vergütung für eine unselbständige Arbeit beziehen, sich nach der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974 richtet, deren Artikel 1 bis 5 als integrierter Bestandteil des DBA CH-I gelten.

Art. 1 der Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger sieht vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, *ausschliesslich* in dem Staat besteuert werden können, in dem diese Arbeit ausgeübt (Beschäftigungsstaat) wird. Das bedeutet, dass eine Person, die in der italienischen Grenzzone ansässig ist (Umkreis von 20 Kilometern ab der Grenze) und im Kanton Tessin aus einer unselbständigen Arbeit Einkünfte bezieht, diese Einkünfte in Italien dem Fiskus *nicht deklarieren muss*, da der Kanton Tessin das ausschliessliche Recht auf Besteuerung hat. Der Zusatz «ausschliesslich» ist dagegen in Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I nicht enthalten. Das heisst, dass eine nicht in der 20 Kilometer Grenzzone ansässige Person, die aus einer unselbständigen Arbeit im Kanton Tessin Einkünfte bezieht, verpflichtet ist die Einkünfte in Italien anzugeben. Italien wird seinerseits gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA CH-I die Steueranrechnung für die in der Schweiz bezahlten Steuern gewähren.

Wenn ein italienischer Ansässiger:

- a) *in der Grenzzone wohnt* (z.B. Como oder Varese), muss er in Italien seine aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stammenden Einkünfte, die er in den Kantonen Tessin, Graubünden oder Wallis bezieht, dem Fiskus nicht deklarieren. Wenn er die Gesamtheit oder den Grossteil seiner Einkünfte in der Schweiz beziehen würde, müsste die Schweiz diesen Grenzgänger wie eine ansässige Person behandeln und ihm somit die Möglichkeit geben, von allen

<sup>97)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.



Steuerabzügen zu profitieren, die vom internen Recht vorgesehen sind. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die «Quasi-Ansässigen» ist namentlich mit Bezug auf die Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger anwendbar, sodass der Wohnsitzstaat (Italien) dazu verpflichtet ist, die im Beschäftigungsstaat (Schweiz) erwirtschafteten Einkünfte freizustellen. Daraus folgt, dass Italien die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Grenzgängers nicht berücksichtigen kann, und somit die Schweiz den «negativen Kompetenzkonflikt» vermeiden muss. Anders verhält es sich, wenn der Grenzgänger weniger als 90% seiner gesamten Einkünfte in der Schweiz beziehen würde, weil es sich in diesem Fall gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht um einen «Quasi-Ansässigen» handeln würde;

b) *nicht in der Grenzzone wohnt* (z.B. Mailand oder Monza), muss er in Italien seine aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stammenden Einkünfte, die er in der Schweiz bezieht, dem Fiskus deklarieren. Das interne italienische Recht sieht ausserdem für Einkünfte, die aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stammen, welche ununterbrochen und ausschliesslich in ausländischen Grenzgebieten (inklusive Schweiz) geleistet wird, eine Steuerbefreiung für die ersten 6'700 Euro vor<sup>98)</sup>. Italien ist dann verpflichtet, seinen Ansässigen eine Steueranrechnung für die im Ausland bezahlten Steuern zu gewähren. Italien ist also theoretisch in der Lage, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Grenzgängers zu berücksichtigen (und gleichzeitig die im Ausland bezahlten Steuern in Abzug zu bringen), auch wenn der Grenzgänger den Grossteil seiner Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz beziehen würde. Aufgrund der beträchtlichen Unterschiede zwischen den (niedrigeren) schweizerischen Steuersätzen gegenüber den (höheren) italienischen Steuersätzen kann sich diese theoretische Möglichkeit auch effektiv auswirken. Wenn die Schweiz aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend «Quasi-Ansässigen» die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen sollte, so würde ein «positiver Kompetenzkonflikt» entstehen, welcher mit Rücksicht auf den zu erwartenden geringeren Steuerertrag den italienischen Staat bevorzugen würde. Tatsächlich könnte in einem solchen Fall ein in Italien ansässiger Grenzgänger, der in einer Gemeinde *ausserhalb der 20 km Grenzzone* wohnt und die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts bezüglich der Nichtdiskriminierung im Rahmen des FZA beantragt, in den Genuss derselben steuerlichen Behandlung gelangen, wie ein in der Schweiz Ansässiger. Dies führt zu niedrigeren schweizerischen Steuern. Folglich würde dieser Grenzgänger, der dieselben Einkünfte auch in Italien in seiner Steuererklärung angeben muss, in seinem Wohnsitzstaat eine geringere Anrechnung für die in der Schweiz bezahlten Steuern erhalten.

Nehmen wir beispielsweise an, dass ein in Italien ansässiger Grenzgänger aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz Einkünfte von 100 be-

<sup>98)</sup> *Fasano Nicola*, Frontalieri italiani con franchigia anche per il 2013, NF 8/2013, S. 20.



zieht. Die betreffende Quellensteuer beträgt 15. Wenn er die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts beantragt, muss die Schweiz das Nichtdiskriminierungsprinzip anwenden und ihm auf der Gesamtheit seiner Einkünfte von 100 Abzüge aufgrund der persönlichen Situation oder des Familienstandes gewähren. Dies führt zu einer hypothetischen Quellensteuer von 10. Dieselben Erwerbseinkünfte werden auch in Italien besteuert und wir nehmen an, dass die entsprechende Steuer vor Abzug der Steueranrechnung bei 20 liegt. Für den italienischen Grenzgänger hat die Anwendung des Nichtdiskriminierungsprinzips gar keine Folgen in Bezug auf die italienische Steuer, welche vor Abzug der ausländischen Quellensteuer bei 20 bleibt. Soweit in der Schweiz die Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Nichtdiskriminierung nicht angewandt wird, muss der italienische Grenzgänger in der Schweiz 15 und in Italien 5 bezahlen; falls hingegen die Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Schweiz angewandt wird, bezahlt der italienische Grenzgänger 10 in der Schweiz und 10 in Italien: es ist also nicht der Grenzgänger der begünstigt wird, sondern einzig der italienische Staat.

Das Ergebnis wäre hingegen anders, wenn die italienischen Steuern (vor Abzug der ausländischen Quellensteuer) gleich 11 wären. In diesem (sehr unwahrscheinlichen) Fall würde die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Nichtdiskriminierung zu einer Reduktion der gesamten Steuerlast führen (1 in Italien und 10 in der Schweiz, statt 0 in Italien und 15 in der Schweiz). In einem solchen Fall würde also die Steuervergünstigung nicht dem italienischen Staat sondern (ausnahmsweise) dem Grenzgänger zugutekommen.

#### *4. Entwurf des Bundesgesetzes über die «Quasi-Ansässigen»*

---

##### 4.1 Die Anträge des Bundesrats

Am 28. November 2014 hat der Bundesrat den Entwurf über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens an der Bundesversammlung unterbreitet, um das Quellenbesteuerungssystem den Prinzipien, die das Bundesgericht im Urteil vom 26. Januar 2010<sup>99)</sup> festgesetzt hat, anzupassen. Darin schlägt der Bundesrat einige Änderungen für die unterschiedlichen Personenkategorien vor<sup>100)</sup>:

- a) Ansässige Quellensteuerpflichtige, deren Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, werden obligatorisch nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt. Alle anderen ansässigen Quellensteuerpflichtigen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.
- b) Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner Einkünfte in der Schweiz erwirtschaftet, erfüllt die Voraus-

<sup>99)</sup> BGE 136 II 241 = ASA 79 479 = StR 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>100)</sup> Botschaft Quellenbesteuerung (Fn. 12), BBl 2015 657 ff.

setzungen für die sogenannte «Quasi-Ansässigkeit»; diese Personen können jährlich ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.

c) Für alle übrigen Nicht-Ansässigen hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung.

Sehr interessant ist lit. b), welcher zum ersten Mal den Begriff der «Quasi-Ansässigen» in einer Gesetzesvorschrift kodifiziert. Art. 99a Entwurf-DBG und Art. 35a Entwurf-StHG sehen in der Tat für Nichtansässige die Möglichkeit vor, einen Antrag auf eine ordentliche Besteuerung bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu stellen, wenn:

- a) der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz steuerbar ist;
- b) ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist; oder
- c) eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind.

Laut dem erläuternden Bericht soll der Schwellenwert, mit dem eine «Quasi-Ansässigkeit» festgelegt wird, nicht im Gesetz, sondern auf Verordnungsstufe festgelegt werden. Als wahrscheinlichster Wert sei die Messlatte von 90% ins Auge zu fassen.<sup>101)</sup> Wie die dynamische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zeige, sei die Grenze von mindestens 90% der Einkünfte im Beschäftigungsstaat nicht unveränderlich. In einem neuen Urteil vom 10. Mai 2012<sup>102)</sup> ist der Europäische Gerichtshof zum Schluss gekommen, dass es unter Umständen gerechtfertigt ist, eine quellensteuerpflichtige Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz wie eine ansässige Person zu behandeln, obwohl die Schwelle von mindestens 90% der Einkünfte im Beschäftigungsstaat nicht erreicht wird. Dies sei dann der Fall, wenn die Einkünfte insgesamt so tief sind, dass der Wohnsitzstaat die Abzüge zur Deckung der persönlichen und familiären Verhältnisse nicht berücksichtigen kann.<sup>103)</sup>

#### 4.2 Kritische Würdigung der Anträge des Bundesrats

Der Vorschlag des Bundesrats, sowohl im DBG als auch im StHG die Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die «Quasi-Ansässigen» einzuführen, wirft einige Fragen auf. In der Tat sollte unserer Meinung nach weder die Rechtsprechung des Bundesgerichts noch die Anträge des Bundesrats angewandt werden, ohne vorab zu analysieren, von welcher Methode der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Gebrauch macht und unter welchen Umständen diese Methode angewandt wird.

---

<sup>101)</sup> Botschaft Quellenbesteuerung (Fn. 12), BBl 2015 657, S. 668.

<sup>102)</sup> EuGH 10. Mai 2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*.

<sup>103)</sup> Botschaft Quellenbesteuerung (Fn. 12), BBl 2015 657, S. 668.

Wenn der Ansässigkeitsstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz die *Anrechnungsmethode* anwendet und entsprechend in der Lage ist, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des ansässigen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen und gleichzeitig die volle Abzugsfähigkeit für ausländische Quellensteuern zu gewähren, so besteht kein Grund, um in der Schweiz die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen ebenfalls zu berücksichtigen. Dies gilt umso mehr, als dass der Ansässigkeitsstaat alle notwendigen Informationen zur Verfügung hat, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu beurteilen.

Wenn hingegen der Ansässigkeitsstaat die *Befreiungsmethode* anwendet (oder bei Anwendung der Anrechnungsmethode nicht in der Lage ist, die Abzugsfähigkeit der ausländischen Quellensteuern zu gewähren und gleichzeitig die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen), dann ist es folgerichtig, wenn die Schweiz aufgrund der EuGH-Rechtsprechung und der Rechtsprechung des Bundesgerichts die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigt, da das Einkommen im Beschäftigungsstaat besteuert und im Wohnsitzstaat freigestellt wird.

Eine einseitige und automatische Anwendung, wie in Art. 99a Entwurf-DBG und in Art. 35a Entwurf-StHG vorgesehen, würde unvermeidbar zu zahlreichen «positiven Kompetenzkonflikte» führen. Daraus resultiert ein Verlust an Steuereinnahmen für die Bundes-, Kantons- und Gemeindekassen, zum Vorteil der angrenzenden Staaten (deren Steuerbelastung ist im Allgemeinen höher als jene der Schweiz). Der Betrag der anzurechnenden schweizerischen Quellensteuern liegt für gewisse Abzüge, insbesondere die Sozialabzüge (z.B. Kinder, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt), schon über den Grundsätzen des Europäischen Gerichtshofes.

Wenn der Gesetzgeber nun zusätzlich den Begriff der «Quasi-Ansässigen» einführen möchte, kann man sich fragen, ob es immer noch gerecht ist, den Nichtansässigen höhere organische und allgemeine Abzüge zu gewähren, als dass dies gemäss der EuGH-Rechtsprechung vorgesehen ist. Für die Nichtansässigen, die nicht die Gesamtheit oder den Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften, wäre es angemessener, die Kosten, die begrifflich mit der Einkommenserzielung zusammenhängen (organische Abzüge)<sup>104)</sup> anzuerkennen und gleichzeitig die anderen Arten von Abzügen (anorganische und soziale) nicht zuzulassen, sofern diese vom Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen bereits berücksichtigt wurden.<sup>105)</sup>

Die Einfügung von Art. 99a Entwurf-DBG und von Art. 35a Entwurf-StHG müsste also von einer Revision von Art. 86 Abs. 1 DBG und Art. 33 Abs. 3 StHG begleitet werden. Beim Tarif der Quellensteuer sollten die Abzüge für Versicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 lit. d, f und g DBG und Art. 33 Abs. 3 StHG)

<sup>104)</sup> In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung *Gerritse* (Fn. 5).

<sup>105)</sup> In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung *Schumacker* (Fn. 5).

und die Sozialabzüge (Art. 35 und Art. 36 DBG, Art. 33 Abs. 3 StHG) bzw. der Zweitverdienerabzug nicht anerkannt werden, wenn nicht der Grossteil des Einkommens in der Schweiz erzielt wird.

In Bezug auf die Kosten, die mit der Erzielung des Erwerbseinkommens zusammenhängen, müsste dem nicht ansässigen Steuerpflichtigen zudem die Möglichkeit einer Revision der Quellenbesteuerung gewährt werden, wenn er tatsächliche Kosten beweisen kann, die höher sind als die gesetzlich vorgesehenen Pauschalabzüge (Art. 138 Abs. 2 DBG, Art. 49 Abs. 4 StHG).