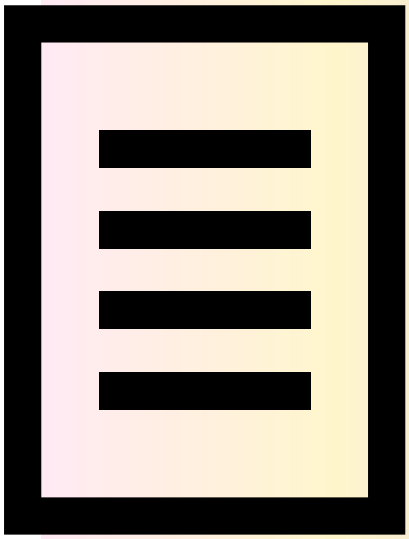
zsis)

Band 4 / 2022

Schwerpunktausgabe
«Home-Office»

©2022 | Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht



zsis)

«Home-Office»

©2022 | zsis)

1 **Editorial zur Schwerpunktausgabe *«Home-Office»***

3 **Sarah Bühler, René Matteotti, Peter Vogt**
Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office

17 **Julian Kläser**
Home-Office Tätigkeit und die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte – eine Bestandesaufnahme

23 **Heiko Kubaile, Anna Schmitz**
Implikationen des Homeoffice für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zwischen der Schweiz und Deutschland

33 **Kathrin Egli Arginelli**
Home-Office und das Grenzgängerabkommen mit Italien

44 **Fabienne Limacher, Natascha Rizzi**
Grenzgängerregelung Schweiz-Liechtenstein

53 **Christoph Stutz**
Sozialversicherungsrechtliche Aspekte bei Homeoffice

60 **Stephanie A. Brawand**
Der Ort der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen Verhältnis – eine Beurteilung der jüngsten Rechtsprechung

Private
Selbständige
Unternehmen
Grundstücke
MWST/Zoll
IStR
Sozialabgaben
Reformen
Sonstige

©2022 | zsis)

Wie mobiles Arbeiten das Steuer- und Sozialversicherungsrecht verändert

Das Home-Office ist längst zur normalen Arbeitsform geworden. Es ermöglicht eine höhere Flexibilität und somit auch eine bessere Life-Work-Balance, weshalb viele Arbeitnehmende nicht mehr darauf verzichten wollen. Zudem kann das Home-Office auch für die Unternehmen von Vorteil sein: Insbesondere können Büroflächen reduziert und dadurch Mietkosten und Energiekosten eingespart sowie die Mitarbeitermotivation hochgehalten werden. Im internationalen Verhältnis begibt sich der Arbeitgeber jedoch oft auf eine Gratwanderung. Einerseits ist er gefordert, möglichst flexible Arbeitsbedingungen anzubieten, was heutzutage von den (hochqualifizierten) Arbeitnehmenden auf dem Arbeitsmarkt oft verlangt wird. Und andererseits muss er darauf bedacht sein, das Risiko einer Steuerpflicht oder Sozialversicherungs-Pflicht im Ausland möglichst gering zu halten.

Die Covid-19-Pandemie hat den Trend zum mobilen Arbeiten massiv verstärkt. Dabei zeigen sich nun zahlreiche Koordinationsschwierigkeiten, sei es im Steuerbereich oder im Bereich der Sozialversicherungen. Die meisten internationalen Rechtsfragen wurden während der Pandemie durch zeitlich begrenzte Abkommen mit vereinfachten Regelungen vermieden. Diese temporären Regelungen laufen nun aus und müssen in eine dauerhafte Regelung umgewandelt werden, um veränderten Arbeitswelt Rechnung zu tragen.

> *Die aktuelle Schwerpunktausgabe setzt sich vertieft mit den Steuer- und Sozialversicherungsfolgen dieser veränderten Arbeitswelt auseinander.*

Wir freuen uns, dass wir für alle Grenzgängerabkommen die Steuer- und Sozialversicherungsfolgen aufzeigen können. Heiko Kubaile und Anna Schmitz erläutern die Implikationen des Home-

Offices für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zwischen der Schweiz und Deutschland. Kathrin Egli Arginelli analysiert die Home-Office Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Grenzgängerabkommen mit Italien und Fabienne Limacher sowie Natascha Rizzi im Zusammenhang mit dem Grenzgängerabkommen mit Liechtenstein. Marcel Meier und Alejandro Maniewicz Wins werden sich zum Grenzgängerabkmmen mit Frankreich äussern. Da der Vertragsentwurf für das neue Grenzgängerabkommen erst anfangs Jahr veröffentlich werden soll, werden wir diesen Artikel nachreichen. Sarah Bühler, René Matteotti und Peter Vogt geben schliesslich einen Überblick über die Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office unter Bezugnahme der einzelnen Grenzgängerabkommen. Zusätzlich befasst sich die vorliegende Schwerpunktausgabe auch mit der Frage von Home-Office und Betriebsstätte. So geht Julian Kläser der Frage nach, inwiefern die Home-Office Tätigkeit eine Betriebsstätte begründen kann. Christoph Stutz geht auf die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte der grenzüberschreitenden Home-Office Tätigkeit ein. Schliesslich behandelt Stephanie A. Brawand den Ort der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen Verhältnis.

Kathrin EGLI ARGINELLI

Rechtsanwältin,
LL.M. in International Taxation, Leiden (NL),
eidg. dipl. Steuerexpertin

Vizedirektorin | Divisione delle Contribuzioni, Canton Ticino

Mitglied der zsis)-Redaktion

kathrin.egliarginelli@ti.ch

Fabienne LIMACHER

MLaw, LL.M., Rechtsanwältin,
dipl. Steuerexpertin

Partnerin | Walder Wyss AG Zürich

Mitglied der zsis)-Redaktion

fabienne.limacher@walderwyss.com

Luzius CAVELTI

Prof. Dr. iur., dipl. Steuerexperte

Professor für Steuerrecht | Universität Basel

Mitglied der zsis)-Redaktion
Herausausgeber des zsis)

luzius.cavelti@unibas.ch

zsis)

Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office

Band 4/2022 | Artikel 9

Zitiervorschlag: **Sarah Bühler, René Matteotti, Peter Vogt, Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office, in zsis) 4/2022, A9, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A9-2022)**

QUICK READ Home-Office hat in mehreren Rechtsgebieten zu neuen Fragestellungen geführt. Auch das Steuerrecht war und ist mit neuen Sachverhalten konfrontiert. Besondere Steuerprobleme treten im Zusammenhang mit den Erwerbseinkünften von internationalen Arbeitnehmenden auf und stellen die Arbeitnehmenden wie auch ihre Arbeitgebenden vor neue Herausforderungen. Der vorliegende Artikel gibt einen Überblick über die Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office und setzt sich mit den einzelnen Grenzgängerabkommen, der Quellensteuerpflicht auf Erwerbseinkommen sowie der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung auseinander.

Sarah BÜHLER
LL.M. Swiss and International Taxation
Tax Advisor | Tax Partner AG
sarah.buehler@taxpartner.ch

René MATTEOTTI
Prof. Dr. iur., LL.M. Tax
Ordinarius für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht | Universität Zürich
rene.matteotti@rwi.uzh.ch

Peter VOGT
Betriebsökonom FH, dipl. Steuerexperte
Partner | Tax Partner AG
peter.vogt@taxpartner.ch

QUICK READ 04

HAUPTTEIL 05

1. Einleitung 05
2. Besteuerung von internationalen Arbeitnehmenden 06
3. Sachverhalt ohne Grenzgängerregelung 13
4. Exkurs: Sozialversicherungsrecht 14
5. Ausblick 15

1. Einleitung

«Home-Office», «remote work», «smart working»![01] All diese Begriffe haben sich seit dem Jahr 2020 zu Schlagwörtern im Alltag entwickelt. Die Covid-19-Pandemie hat zu einem gesellschaftlichen Wandel geführt. Unter anderem wurde auch der Arbeitsmarkt auf den Kopf gestellt. Nebst den zahlreichen Erwerbstätigen, die in Kurzarbeit waren, mussten die Unternehmen ihre Mitarbeitenden von zu Hause aus arbeiten lassen.[02] Auf einen Schlag wurde aus der eigenen Wohnstätte zugleich auch der Arbeitsort. Dies hat zu zahlreichen Diskussionen auf nationaler wie auch internationaler Ebene geführt. Home-Office ist auch nach den Lockerungen der Covid-19-Regelungen ein fester Bestandteil des Arbeitsalltags geblieben und nicht mehr wegzudenken. Dies führt in mehreren Rechtsgebieten zu neuen Herausforderungen, unter anderem im Datenschutzrecht, Regulationsrecht, Arbeitsrecht, Migrationsrecht, Sozialversicherungsrecht und auch Steuerrecht. Der vorliegende Artikel behandelt die auf Stufe der Arbeitnehmenden mit dem Steuerrecht einhergehenden Fragestellungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Home-Office-Tätigkeit. Nebst den allgemeinen Besteuerungsregeln von Erwerbseinkünften bei internationalen Arbeitnehmenden wird ein besonderer Fokus auf die Grenzgängervereinbarungen mit den Nachbarländern der Schweiz gelegt. Auf die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte wird im Rahmen eines Exkurses eingegangen. Auf Stufe des Arbeitgebenden kann die grenzüberschreitende Home-Office-Tätigkeit unter Umständen die Begründung einer Betriebsstätte oder 1

[01] Diese Publikation beruht auf einer Erstpublikation: Matteotti René/Vogt Peter/Ezzaini Natalja, Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie, in zsis) 1/2021, A3, 25. März 2021 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A3-2021).

[02] Matteotti René/Ezzaini Natalja/Horni Christian, Steuerrechtliche Sofortmassnahmen aufgrund der Covid-19-Pandemie, in: Helbing Lichtenhahn Verlag (Hrsg.), Covid-19 - Ein Panorama der Rechtsfragen zur Corona-Krise, Basel 2020, S. 651.

gar die Neubegründung des Orts der tatsächlichen Verwaltung zur Folge haben.[03] Darauf wird im vorliegenden Artikel aber nicht eingegangen.

2. Besteuerung von internationalen Arbeitnehmenden

2 Der Begriff des internationalen Arbeitnehmenden kennzeichnet sich im Wesentlichen dadurch, dass der Wohnsitz- und der Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmenden nicht deckungsgleich sind. Grundsätzlich kann zwischen Grenzgängern, Wochenaufenthaltern und Kurzaufenthaltern unterschieden werden. Grenzgänger pendeln typischerweise jeden Tag von ihrem Wohnort zur Arbeitsstätte im benachbarten Ausland und kehren am selben Tag wieder zurück. Anzumerken ist, dass die migrationsrechtliche Grenzgängerbewilligung (Ausweis G) nicht mit dem steuerrechtlichen Grenzgänger gleichzustellen ist.[04] Kehrt der Arbeitnehmende bloss an den Wochenenden an seinen Wohnsitz zurück, gilt er als internationaler Wochenaufenthalter. Demgegenüber hält sich der Kurzaufenthalter nur befristet und i.d.R. für weniger als ein Jahr zu Erwerbszwecken in einem anderen Staat als seinem Wohnsitzstaat auf.

3 Des Weiteren können unter den Begriff des internationalen Arbeitnehmenden auch Sachverhaltskonstellationen subsumiert werden, bei welchen der Wohnsitz- und der Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmenden zwar deckungsgleich sind, der Arbeitgebende aber über keine örtliche Anknüpfung in dem Staat verfügt, wo der Arbeitnehmende tätig ist. Dies ist regelmässig dann der Fall, wenn Arbeitnehmende ausschliesslich aus dem Home-Office an ihrem Wohnort für einen ausländischen Arbeitgebenden tätig sind.

4 Für Arbeitgebende, die internationale Arbeitnehmende beschäftigen, stellt sich immer die Frage, welche steuerrechtlichen Pflichten ihnen in diesem Zusammenhang zukommen. Dabei ist zuerst zwingend zwischen den nationalen Besteuerungsregeln und den internationalen Zuteilungsregeln der DBA zu unterscheiden. Zu beachten ist, dass nur nationale Steuernormen eine Steuerpflicht begründen können. Die internationalen Zuteilungsnormen regeln, ob ein auf der Grundlage des nationalen Steuerrechts bestehendes Besteuerungsrecht ausgeübt werden darf oder – falls nicht – es eingeschränkt wird.[05]

2.1 Besteuerungsregeln in der Schweiz

2.1.1 Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz – mit Schweizer Arbeitgeber

5 Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 6 Abs. 2 DBG unterliegen Arbeitnehmende ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einer beschränkten Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Wie vom Bundesgericht mehrfach bestätigt, setzt die Besteuerung der ausländischen Arbeitnehmenden voraus, dass die für die Entstehung des Leistungsanspruchs massgebende Tätigkeit physisch in der Schweiz ausgeübt wird.[06] Nach innerstaatlichem Recht beginnt die Steuerpflicht folglich mit dem ersten Arbeitstag in der Schweiz und umfasst das auf die Schweizer Arbeitstage entfallende Erwerbseinkommen.

6 Zur Besteuerung gelangt das Quellensteuerverfahren gemäss Art. 91 ff. DBG zur Anwendung, was bedeutet,

---

[03] Siehe zur Problematik der Betriebsstätte und des Orts der tatsächlichen Verwaltung: Matteotti René, Zu viel Home-Office kann für Steuerüberraschungen sorgen, NZZ-Verlagsbeilage Juni 2020, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.nzz.ch/themen-dossiers/die-neue-normalitaet/zu-viel-Home-Office-kann-fuer-steuerueberraschungen-sorgen-ld.1563887.

[04] Siehe zum steuerrechtlichen Grenzgänger: Grenzgängerbestimmung im jeweiligen DBA sowie die nachfolgenden Ausführungen in Abschnitt 2.2.

[05] Locher Peter/Marantelli Adriano/Opel Andrea, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, S. 45 f. (zit. Locher/Marantelli/Opel).

[06] Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1 – 48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 5 DBG N 6; BGE 137 II 246 E. 4 und 5 S. 249 f.

dass der inländische Arbeitgebende bei Fälligkeit der Leistungen die geschuldete Steuer zurückbehalten und periodisch der zuständigen Steuerbehörde abliefern muss. Das Quellensteuerverfahren findet bei Arbeitnehmenden ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit Anwendung. Es sind somit auch Arbeitnehmende mit Schweizer Staatsangehörigkeit quellensteuerpflichtig, sofern sie keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

7 Nach Massgabe von Ziff. 6.7 und 7.5.1 des Kreisschreibens Nr. 45 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 12. Juni 2019 ist bei der Bemessung der Quellensteuer im Regelfall von pauschal 240 Arbeitstagen pro Jahr auszugehen, welche grundsätzlich alle der Schweizer Besteuerung unterliegen. Nur tatsächlich im Ausland geleistete Arbeitstage sind davon auszunehmen. In der Folge werden auch Krankheits- oder Urlaubstage von der Schweiz besteuert.[07] Diese Praxis ist zu kritisieren, da es dazu klar an einer Besteuerungsgrundlage fehlt. Besonders stossend ist die Situation, wenn Arbeitnehmende zur Hauptsache im Ausland arbeiten und keinen oder bloss einen geringen Bezug zur Schweiz haben.

8 Folgendes Beispiel möge die Problematik illustrieren: Das jährliche Bruttogehalt der Arbeitnehmerin X ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz beträgt CHF 200'000. Im betreffenden Kalenderjahr hat sie effektiv an insgesamt 220 Tagen gearbeitet, davon während 200 Tagen im Ausland und während 20 Tagen in der Schweiz. Gemäss Kreisschreiben ist die Quellensteuer auf einem Bruttogehalt von CHF 33'333 (= CHF 200'000 / 240 Arbeitstage x (240-200 Arbeitstage)) abzuführen. Basierend auf den tatsächlich geleisteten Arbeitstagen ist aber lediglich ein Bruttogehalt von CHF 18'182 (= CHF 200'000 / 220 Arbeitstage x 20 Arbeitstage) steuerbar, d.h. rund die Hälfte des steuerbaren Bruttoeinkommens gemäss Kreisschreiben.

9 Entrichtungspflichtige Arbeitgebende haften ohne Rücksicht auf das Verschulden für die geschuldete Quellensteuer.[08] Die vorsätzliche oder fahrlässige Unterlassung des Quellensteuerabzugs kann zudem als Steuerhinterziehung bestraft werden.[09] Arbeitgebenden ist aus diesen Gründen zu raten, den quellensteuerpflichtigen Bruttolohn entweder gemäss Vorgabe des Kreisschreibens zu ermitteln oder im Zweifelsfall gar den gesamten Bruttolohn (ohne Ausscheidung von im Ausland geleisteten Arbeitstagen) der Quellensteuer zu unterwerfen.

10 Um eine korrekte Besteuerung des Erwerbseinkommens zu erlangen und eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, können Arbeitnehmende jeweils bis zum 31. März des Folgejahres bei der zuständigen Steuerbehörde eine Neuberechnung der Quellensteuer beantragen.[10] I.d.R. wird der ausländische Staat, welcher zur tatsächlichen Besteuerung des Einkommens berechtigt ist, die geschuldete Steuer vom Arbeitnehmenden bereits einfordern, währenddessen die Rückerstattung der zu viel entrichteten Quellensteuer in der Schweiz noch ausstehend ist. Insbesondere wenn der Arbeitgebende die Quellensteuer auf dem gesamten Bruttolohn abgeführt hat, kann es aufgrund des teils langwierigen Rückerstattungsverfahrens zu erheblichen Cashflow-Problemen beim Arbeitnehmenden kommen.

11 Zur Feststellung der steuerrelevanten Arbeitstage wird in der Praxis generell ein Kalendarium verlangt, woraus der Ort der Arbeits- und Aufenthaltstage ersichtlich ist. Dessen Richtigkeit ist sowohl vom Arbeitnehmenden wie auch vom Arbeitgebenden mittels Unterschrift zu bestätigen.[11] Internationale Arbeitnehmende sind zwingend zur fortlaufenden Führung eines Kalendariums zu verpflichten, da sich die nachträgliche Beschaffung dieser Informationen oftmals

---

07 Kreisschreiben Nr. 45 der ESTV vom 12. Juni 2019 betreffend Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern (zit. KS ESTV, Quellenbesteuerung).

08 Art. 100 Abs. 2 DBG; siehe zur Entrichtungspflicht Abschnitt 2.1.2.

09 KS ESTV, Quellenbesteuerung, Ziff. 9.1.

10 KS ESTV, Quellenbesteuerung, Ziff. 11.6.

11 KS ESTV, Quellenbesteuerung, Ziff. 6.7 und 7.5.1.

als schwierig erweist, was nachteilige Auswirkungen für beide Parteien haben kann. Darüber hinaus sollte unternehmensintern festgelegt werden, wer für eine Gegenzeichnung des Kalendariums im Namen des Arbeitgebenden zuständig ist.

12 Nebst den erwähnten steuerrechtlichen Stolperfallen stehen Arbeitgebende, die internationale Arbeitnehmende beschäftigen, auch vor strafrechtlichen Herausforderungen. So können Schweizer Arbeitgebende nach dem internen Recht von gewissen ausländischen Staaten etwa dazu verpflichtet sein, eine ausländische Quellensteuer einzubehalten und abzuführen, wenn ihre Arbeitnehmenden dort eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausüben (wie bspw. in Frankreich). Die Entrichtung einer ausländischen Quellensteuer durch Schweizer Arbeitgebende kann gemäss Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) allerdings als verbotene Handlung für einen fremden Staat und somit einen Straftatbestand nach Art. 271 StGB verstanden werden. Gemäss Bundesstrafgericht liegt ein Verstoss gegen Art. 271 StGB insbesondere dann vor, wenn Dritte betreffende Informationen, die vom schweizerischen *«ordre public»* geschützt sind, an eine ausländische Behörde ausserhalb des Amts- oder Rechtshilfewegs bzw. ohne Bewilligung herausgegeben werden.[12] Wenn Schweizer Arbeitgebende gegenüber den ausländischen Behörden die Quellensteuer deklarieren und abrechnen, sind Informationen von Drittpersonen (namentlich den Arbeitnehmenden) betroffen. Diese Informationen unterliegen dem Datenschutz und dürfen somit nicht ohne Weiteres übermittelt werden. Inwiefern Bewilligungsgesuche im Einzelfall gutgeheissen werden, ist unklar. Die Konsequenz ist, dass Arbeitgebende in solchen Fällen entweder gegen das ausländische oder das Schweizer Recht verstossen.

2.1.2 Arbeitnehmende mit Wohnsitz in der Schweiz – mit Arbeitgeber im Ausland

13 Arbeitnehmende mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz unterliegen gemäss Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 DBG grundsätzlich einer unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen in den DBA bzw. unilateraler Freistellungsregelungen sind die weltweiten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz zu versteuern. Arbeitnehmende mit persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz sind grundsätzlich nur dann der Quellensteuer unterworfen, wenn sie weder das Schweizer Bürgerrecht noch die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) besitzen. Davon ausgenommen sind Arbeitnehmende, die in ungetrennter Ehe bzw. eingetragener Partnerschaft mit einer Person leben, die persönlich zugehörig ist und entweder das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt.[13]

14 Das Schweizer Steuerrecht sieht für ausländische Arbeitgebende ohne örtliche Anknüpfung keine Pflicht zur Einbehaltung und Ablieferung einer Schweizer Quellensteuer vor (anders als bspw. Frankreich). Konkret sind Arbeitgebende ohne Sitz, tatsächliche Verwaltung, Betriebsstätte oder feste Einrichtung in der Schweiz für die Zwecke der Schweizer Quellensteuer nicht entrichtungspflichtig.[14] Besteht in der Schweiz jedoch eine Betriebsstätte (z.B. wegen einer Zweigniederlassung oder sogar infolge Home-Office), für welche der Arbeitnehmende tätig ist, so liegt allerdings eine Entrichtungspflicht vor und der ausländische Arbeitgebende mit schweizerischer Betriebsstätte muss die entsprechende Quellensteuer vom Lohn abziehen und an die Schweizer Steuerbehörden abliefern. Hinsichtlich der Entrichtungspflicht ist nicht nur der zivilrechtliche / formelle, sondern auch der wirtschaftliche / faktische Arbeitgeber zu beachten. Eine faktische Arbeitgeberschaft liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmende seine Arbeitsleistung (vorübergehend) nicht dem rechtlichen Arbeitgeber, mit welchem er den Arbeitsvertrag abgeschlossen hat, sondern einer anderen Unternehmung (i.d.R. einer Konzerngesellschaft), schuldet.[15]

---

12 Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2017.64 vom 9. Mai 2018 E. 4.2.7.

13 Art. 83 DBG.

14 Art. 4 QSTV.

15 KS ESTV, Quellenbesteuerung, Ziff. 2.2.1.

15 Wird ein Mitarbeitender von einem ausländischen Arbeitgebenden in die Schweiz entsandt, ist bei Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft eine Quellensteuerentrichtungspflicht in der Schweiz gegeben, selbst wenn die Lohnzahlung aus dem Ausland erfolgt. In der Praxis wird der Tatbestand einer faktischen Arbeitgeberschaft i.d.R. nur bei Entsendungen von mehr als drei Monaten geprüft. Steht von Anfang an fest, dass die Entsendung in die Schweiz mehr als drei Monate umfasst und dass die faktische Arbeitgeberschaft gegeben ist, so besteht die Quellensteuerentrichtungspflicht in der Schweiz ab dem ersten Arbeitstag. Wird eine Entsendung von weniger als drei Monaten vereinbart, ergibt sich aber nachträglich, dass eine Verlängerung auf mehr als drei Monate erforderlich ist, so beginnt auch unter dieser Fallkonstellation die Quellensteuerentrichtungspflicht ab dem ersten Arbeitstag in der Schweiz. Bei einer absoluten Entsendedauer von nicht mehr als drei Monaten spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen den Mitarbeitenden nicht in die Unternehmensstruktur einbinden möchte und deshalb nicht als faktischer Arbeitgebender anzusehen ist. Bei der Beurteilung der Frist von drei Monaten wird nicht auf die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage abgestellt, sondern auf die vereinbarte Entsendedauer und zwar unabhängig davon, ob die Entsendung ein Vollzeitpensum oder ein reduziertes Pensum umfasst.[16] Erbringt der entsandte Mitarbeitende während der Entsendedauer sowohl für den formellen Arbeitgebenden wie auch für die aufnehmende Unternehmung Arbeitsleistungen, so liegen gemäss Praxis des Kantons Zürich bei Entsendungen von mehr als drei Monaten zwei Arbeitsverhältnisse vor. Ist der Arbeitnehmende zwar weniger als drei Monate für das aufnehmende Unternehmen tätig, wiederholt sich dies aber mehrfach, wird das aufnehmende Unternehmen i.d.R. ebenfalls zum faktischen Arbeitgebenden.[17]

16 Fehlt es an einem inländischen Arbeitgebenden, wird keine Quellensteuer entrichtet, weshalb der Arbeitnehmende im ordentlichen Verfahren veranlagt wird und bei den zuständigen Behörden eine Steuererklärung einreichen muss.[18]

2.2. Besteuerungsregeln der DBA

2.2.1 Allgemeines

17 Ausgangspunkt bei Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis ist gemäss Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017 das Ansässigkeitsprinzip, laut welchem der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmenden die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuern darf. Eine Ausnahme davon bildet das ebenfalls in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017 vorgesehene Arbeitsortprinzip. Dieses besagt, dass der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, die Einkünfte aus dieser Erwerbstätigkeit besteuern darf. Der Staat, in dem der Arbeitnehmende ansässig ist, hat die Einkünfte entweder von der Steuer zu befreien oder die ausländische Steuer an die inländische Steuer anzurechnen. Als Gegenausnahme zum Arbeitsortsprinzip sieht Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2017 die sog. Monteurklausel (183-Tage-Regel) vor.[19] Diese regelt, dass die Erwerbseinkünfte unter gewissen Voraussetzungen vom Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmenden besteuert werden dürfen, auch wenn die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wurde. Die Grenzgängerbestimmungen, welche zwischen den einzelnen Staaten als leges speciales ausgestaltet sind, gehen diesen allgemeinen Zuteilungsnormen vor. Die Schweiz kennt sog. Grenzgängerregelungen mit Deutschland, Liechtenstein, Italien und Frankreich, nicht aber mit Österreich.[20] Um die Besteuerung der Grenzgänger

---

16 KS ESTV, Quellenbesteuerung, Ziff. 2.2.3.

17 Siehe zum Ganzen: Kantonales Steueramt Zürich, Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft, Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1.1.2021, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.zh.ch/content/dam/zhweb/bilder-dokumente/themen/steuern-finanzen/steuern/quellensteuer /infoblatt_faktische_arbeitgeberschaft_ksta_zh_2021.pdf.

18 Art. 4 Abs. 1 QSTV.

19 Locher/Marantelli/Opel, S. 586 ff.

20 Duss Pascal/Kubaile Heiko, Art. 15 OECD-MA N 80 ff., in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015. (zit. Duss/Kubaile).

während der Covid-19-Pandemie zu regeln, hat die Schweiz mit jenen Staaten befristete Verständigungsvereinbarungen geschlossen, auf welche vorliegend aber nicht im Detail eingegangen wird.[21]

2.2.2 Deutschland

18 Die Covid-19-Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland wurde gekündigt und trat per 1. Juli 2022 ausser Kraft.[22] Spätestens seit diesem Zeitpunkt gelten für Grenzgänger wieder die üblichen Besteuerungsregeln, welche nachfolgend erläutert werden.

19 Die Besteuerung der Grenzgänger im Verhältnis zu Deutschland ist in Art. 15a DBA CH-DE geregelt. Wie erwähnt, geht die Regelung den allgemeinen Zuteilungsnormen vor und hat somit auch Vorrang gegenüber dem leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA CH-DE.[23] Gemäss Definition in Art. 15a Abs. 2 DBA CH-DE ist Grenzgänger, wer seinen Arbeitsort im anderen Staat hat und von dort regelmässig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Eine regelmässige Rückkehr im Sinne des Abkommens liegt vor, wenn sich der Arbeitnehmende mindestens an einem Tag pro Woche oder mindestens an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und wieder zurückbegibt.[24]

20 Die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn die Anzahl von 60 Nicht-Rückkehrtagen pro Kalenderjahr überschritten wird, was zur Konsequenz hat, dass die Besteuerung nach den allgemeinen Zuteilungsnormen in Art. 15 DBA CH-DE erfolgt. Ein schädlicher Nicht-Rückkehrtag liegt vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Die Rückkehr ist dann nicht zumutbar, wenn die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsort mehr als 100 km pro Strecke beträgt oder bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel die Strecke mehr als 90 Minuten dauert.[25] Wie inzwischen von den zuständigen Behörden klargestellt wurde, zählen ganztägig am Wohnsitz des Arbeitnehmenden geleistete Arbeitstage nicht als schädliche Nicht-Rückkehrtage.[26] Bei der Tätigkeit im Home-Office bleibt der Grenzgängerstatus somit erhalten, sofern die tägliche

21 Siehe Kubaile Heiko, Schmitz Anna, Implikationen des Homeoffice für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zwischen der Schweiz und Deutschland, in: zsis) 4/2022, A11 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A11-2022); Egli Arginelli Kathrin, Home-Office und das Grenzgängerabkommen mit Italien, in: zsis) 4/2022, A12 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A12-2022); Limacher Fabienne, Rizzi Natascha, Grenzgängerregelung Schweiz-Liechtenstein, in: zsis) 4/2022, A13 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A13-2021); siehe auch: Matteotti René/Vogt Peter/Ezzaini Natalja, Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie, in: zsis) 1/2021, A3 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A3-2021).

22 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohnes sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige während der Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie vom 11. April 2022, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/deutschland/de-dba-kv-20220411.pdf.download.pdf/de-dba-kv-20220411.pdf.

23 Duss/Kubaile, Art. 15 OECD-MA N 90.

24 Einführungsschreiben der ESTV zu Art. 15a des DBA CH-D vom 6. September 1994, Rz. 10, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/deutschland/DE-DBA-Einfuehrungsschreiben-ESTV_19940906.pdf.download.pdf/DE-DBA-Einfuehrungsschreiben-ESTV_19940906.pdf.

25 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland über die Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Art. 15a Abs. 2 des DBA CH-D vom 12. Oktober 2018, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/deutschland/20181012_Konsultationsvereinbarung_Deutschland.pdf.download.pdf/20181012_Konsultationsvereinbarung_Deutschland.pdf.

26 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland über ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Art. 15a DBA CH-D vom 15./18. Juli 2022, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/deutschland/de-dba-kv-20220718.pdf.download.pdf/de-dba-kv-20220718.pdf.

Rückkehr zumutbar ist (max. 100 km / 90 Minuten pro Strecke) und ein regelmässiger Grenzübertritt vom Wohnsitz an den Arbeitsort und wieder zurück erfolgt (an mind. einem Tag pro Woche / fünf Tagen pro Monat).

21 Bei Grenzgängern mit steuerrechtlichem Wohnsitz in Deutschland und Arbeitsort in der Schweiz werden die Einkünfte aus Erwerbstätigkeit dem Grundsatze nach in Deutschland besteuert, wobei die Schweiz gemäss Art. 15a Abs. 1 DBA CH-DE maximal 4.5 % des Bruttobetrags der Vergütung besteuern darf. Die Schweizer Besteuerung erfolgt im Rahmen des Quellensteuerverfahrens.[27] Nach Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA CH-DE rechnet Deutschland die in der Schweiz erhobene Quellensteuer an die deutsche Einkommenssteuer an.

2.2.3 Liechtenstein

22 Am 2. März 2022 hat das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) die Kündigung der Covid-19-Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Liechtenstein mit Wirkung auf den 31. März 2022 bekannt gegeben. Spätestens seit dem 1. April 2022 gelten für Grenzgänger somit wieder die nachfolgenden DBA-Regelungen.

23 Das DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein sieht in Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL vor, dass die von Grenzgängern erzielten Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Die Schweiz darf bei in Liechtenstein ansässigen Grenzgängern keine Quellensteuer erheben. Nach dem Wortlaut des DBA gilt als Grenzgänger, wer unselbständig erwerbend ist, seinen Wohnsitz im einen Staat und seinen Arbeitsort im anderen Staat hat und sich i.d.R. an jedem Arbeitstag von seinem Wohnsitz an den Arbeitsort begibt. Gemäss Urteil des Bundesgerichts ist von einem weiten Begriff des Grenzgängers auszugehen. Es wird nicht vorausgesetzt, dass die Grenze ausnahmslos an jedem Arbeitstag passiert werden muss – es genügt eine regelmässige Rückkehr. Bei dem im Jahr 2009 vom Bundesgericht beurteilten Fall, war der Arbeitnehmende während 40 % seines Vollzeitpensums im Home-Office in Liechtenstein tätig. Das Bundesgericht entschied, dass die tageweise Tätigkeit am schweizerischen Arbeitsort während 60 % ausreichend für die Qualifikation als Grenzgänger im Sinne des DBA CH-FL ist.[28]

24 Im Protokoll zum DBA, welches einen integralen Bestandteil des DBA bildet, ist geregelt, dass die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.[29] Bereits 2016 wurde in einer Verständigungsvereinbarung festgehalten, dass Home-Office-Arbeitstage nicht als Nicht-Rückkehrtage zählen. Zudem beträgt auch bei vertraglich vereinbarter Tätigkeit am Wohnsitz (d.h. Home-Office) die Höchstzahl der für die Anwendung der Grenzgängerregelung zulässigen Nicht-Rückkehrtage 45 (d.h. es erfolgt keine Anpassung der Grenze von 45 Nicht-Rückkehrtagen).[30]

2.2.4 Italien

25 Im Gegensatz zur Rechtslage, wie sie im Verhältnis zu Deutschland und Liechtenstein besteht, folgt die derzeit noch bestehende Grenzgängervereinbarung mit Italien dem Arbeitsortsprinzip. Das Besteuerungsrecht ist ausschliesslich dem Arbeitsort vorbehalten. Die Vereinbarung sieht aber, ähnlich wie im Fall von Frankreich, einen Ausgleich der Kantone Graubünden, Tessin und Wallis zugunsten der italienischen Grenzgemeinden in der Höhe von 40 % resp. bei einigen Kantonen 38.8 % des Bruttobetrags der von den italie-

---

27 Art. 91 DBG.

28 Urteil des Bundesgerichts 2C_215/2009 vom 1. Oktober 2009.

29 Protokoll zum DBA CH-FL, Ziff. 4 zu Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL.

30 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Liechtenstein betreffend die Anwendung von Art. 15 Abs. 4 des DBA CH-FL vom 14. November 2016, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/liechtenstein/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf.download.pdf/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf.

nischen Grenzgängern bezahlten Steuern vor.[31] Somit sind die in der Schweiz geleisteten Arbeitstage in der Schweiz steuerpflichtig und die in Italien im Home-Office geleisteten Arbeitstage in Italien.

26 Am 23. Dezember 2020 haben die Schweiz und Italien ein Änderungsprotokoll zum DBA unterzeichnet, welches für die Zukunft eine Abkehr vom Arbeitsortsprinzip vorsieht.[32] Das neue Grenzgängerabkommen soll das derzeit gültige Abkommen von 1974 ersetzen. Die wichtigsten Neuerungen bestehen darin, dass sich die beiden Staaten auf eine Grenzgängerdefinition geeinigt haben, was aus Gründen der Rechtssicherheit erfreulich ist. Zudem wird eine Unterscheidung zwischen neuen und bestehenden Grenzgängerinnen gemacht. Bei den neuen Grenzgängerinnen darf der Arbeitsortsstaat auf dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit 80 % der regulären Quellensteuer erheben. Im Ansässigkeitsstaat unterliegen die Grenzgänger der ordentlichen Besteuerung, wobei der Ansässigkeitsstaat eine allfällige Doppelbesteuerung durch Anrechnung beseitigen muss. Um die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu gewährleisten, unterliegen die Einkünfte der neuen Grenzgänger einem automatischen elektronischen Informationsaustausch. Bei den bestehenden Grenzgängern gilt die bisherige Regel bis Ende des Steuerjahres 2033 weiter. Nachher muss die Schweiz keine Ausgleichzahlungen mehr leisten und kann das gesamte Steuersubstrat behalten. Das Protokoll des neuen Abkommens enthält in Ziff. 3 zudem eine Bestimmung, wonach regelmässige Konsultationen zwischen den Vertragsstaaten hinsichtlich der möglichen Weiterentwicklung von Home-Office stattfinden sollen.[33] Die neuen Grenzgängerbestimmungen sind ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahres anwendbar. Das Inkrafttreten des Abkommens ist noch ausstehend, da die Zustimmung vom italienischen Parlament noch nicht vorliegt. Es ist deshalb äusserst unwahrscheinlich, dass die Bestimmungen – wie ursprünglich beabsichtigt – ab dem 1. Januar 2023 anwendbar sein werden.

27 Das SIF hat am 22. Juli 2022 bekannt gegeben, dass die Schweiz und Italien vereinbart haben, dass die Verständigungsvereinbarung über die Auswirkungen von Massnahmen zur Bekämpfung von Covid-19 auf die Behandlung von Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unter dem DBA und dem Grenzgängerabkommen von 1974 vorläufig auf alle natürlichen Personen anwendbar bleibt, die in einem Vertragsstaat ansässig sind und im anderen Vertragsstaat regelmässig einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Die Vereinbarung wird stillschweigend von Monat zu Monat verlängert und ist zum Abgabezeitpunkt dieses Artikels weiterhin in Kraft.[34]

2.2.5 Frankreich

28 Wiederum anders präsentiert sich die Rechtslage im Verhältnis zu Frankreich. Dabei ist zu beachten, dass eine Grenzgängervereinbarung mit dem Kanton Genf und eine solche mit den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura besteht.[35]

29 In der Grenzgängervereinbarung mit dem Kanton Genf ist geregelt, dass das Arbeitsortsprinzip gemäss Art. 17 DBA CH-FR zur Anwendung gelangt. Schweizer Arbeitgebende haben folglich einen ordentlichen Schweizer Quellensteuerabzug (Normaltarif, individuell abhängig von der Höhe des Einkommens, Zivilstand etc.) vorzunehmen. Im Gegenzug hat der Kanton Genf jährlich einen Betrag von 3.5 % der Bruttolöhne,

---

31 Art. 15 Abs. 4 DBA CH-IT i.V.m. Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974, SR 0.642.045.43.

32 Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Die Schweiz und Italien unterzeichnen ein neues Grenzgängerabkommen, Dezember 2020, online aufgerufen am 01. August 2022 unter: https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-81813.html (zit. ESTV, Grenzgängerabkommen CH/I).

33 Siehe zum Ganzen: ESTV, Grenzgängerabkommen CH/I.

34 Stand vom 18. November 2022.

35 Locher/Marantelli/Opel, S. 597 f.

welche an in den Departementen Ain und Haute-Savoie ansässigen Grenzgängerinnen bezahlt werden, als Ausgleich zu leisten.[36]

30 Bei Grenzgängerinnnen im Verhältnis zu den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura hat der Wohnsitzstaat ein ausschliessliches Besteuerungsrecht, wobei dieser eine jährliche Ausgleichszahlung von 4.5% des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen an den anderen Staat (resp. an die Kantone) leistet.[37] Schweizer Arbeitgebende haben in dieser Konstellation somit keine Schweizer Quellensteuer für in Frankreich ansässige Arbeitnehmende abzuführen, sofern die Grenzgängereigenschaft erfüllt ist. Voraussetzung für den Grenzgängerstatus ist eine i.d.R. tägliche Rückkehr vom Arbeitsort im einen Staat an den Wohnort im anderen Staat. Eine tägliche Rückkehr liegt vor, wenn die Anzahl von 45 Nicht-Rückkehrtagen pro Kalenderjahr nicht überschritten wird. Dies entspricht bei einem Vollzeitpensum rund einem Tag pro Woche resp. 20% der geleisteten Arbeitstage.[38]

31 Am 27. Oktober 2022 hat das SIF bekannt gegeben, dass die Covid-19-Verständigungsvereinbarung betreffend die Besteuerung von Grenzgängern bis zum 31. Dezember 2022 in Kraft bleibt. Zudem wurde festgehalten, dass die Schweiz und Frankreich weiterhin Gespräche über die Einführung einer dauerhaften Vereinbarung über die grenzüberschreitende Telearbeit führen und eine Einigung vor dem 31. Dezember 2022 anstreben. Details sind zum Abgabezeitpunkt dieses Artikels noch nicht bekannt.[39]

32 Ergänzend ist festzuhalten, dass Frankreich im Jahr 2019 eine allgemeine Quellensteuerpflicht eingeführt hat. Schweizer Arbeitgebende können nach dem internen Recht von Frankreich dazu verpflichtet sein, eine französische Quellensteuer abzuführen, wenn sie Vergütungen ausrichten, die in Frankreich steuerbar sind. Gemäss Entwurf zum französischen Haushaltsgesetz 2023 ist beabsichtigt, die derzeitige Regelung dahingehend zu ändern, dass in Frankreich ansässige Arbeitnehmende ohne dortigen Arbeitgebenden die Zahlung der Quellensteuer unter gewissen Voraussetzungen – insb. das Bestehen eines Abkommens über die gegenseitige Amts- und Betreibungshilfe – direkt selbst mit dem französischen Staat abwickeln. Im Verhältnis zur Schweiz dürfte die beabsichtigte Neuregelung aufgrund fehlender Grundlage zur steuerlichen Vollstreckungsamtshilfe allerdings nicht Anwendung finden. Ausserdem würde die Neuregelung vorsehen, dass der ausländische Arbeitgebende einmal jährlich das steuerbare Einkommen an die Steuerbehörden in Frankreich melden muss, was Schweizer Arbeitgebende weiterhin vor strafrechtliche Herausforderungen in Zusammenhang mit Art. 271 StGB stellen würde.[40]

3. Sachverhalt ohne Grenzgängerregelung

33 Bei Arbeitnehmenden, die nicht unter eine der vorgenannten Grenzgängerregelungen fallen, finden zur

[36] Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über den finanziellen Ausgleich für die in Genf arbeitenden Grenzgänger vom 29. Januar 1973, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/france/F-Grenzgaengervereinbarung-Genf.pdf.download.pdf/Frankreich-Grenzgaengervereinbarung-Genf_fr.pdf.

[37] Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983, BBl 1983 II 535.

[38] Solution amiable convenue par échange de lettres de 2005 concernant l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers du 11 avril 1983, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/international/laender/france/Fiche-Accord-frontaliers_19830411.pdf.download.pdf/Fiche%20Accord%20frontaliers%2011%20avril%201983.pdf.

[39] Stand vom 18. November 2022.

[40] Siehe zur strafrechtlichen Problematik in diesem Zusammenhang: Abschnitt 2.1.1.

Besteuerung des Erwerbseinkommens grundsätzlich die allgemeinen Zuteilungsnormen gemäss jeweiligem DBA Anwendung (Ansässigkeitsprinzip, Arbeitsortprinzip und Monteurklausel; siehe hierzu Abschnitt 2.2.1). Dies gilt für Sachverhalte im Verhältnis zu Staaten mit welchen keine spezielle Grenzgängerregelung besteht (bspw. Österreich) sowie auch für Sachverhalte im Verhältnis zu Deutschland, Liechtenstein, Italien und Frankreich, bei welchen der Arbeitnehmende die Grenzgängereigenschaft nicht erfüllt. Home-Office-Tage, welche im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmenden geleistet werden, sind in solchen Fällen im Wohnsitzstaat steuerpflichtig. Arbeitstage, die am Arbeitsort im anderen Staat geleistet werden, sind im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig, sofern die Monteurklausel nicht greift.[41] Zu beachten ist, dass die Schweizer Steuergesetze sowie ihre staatsvertraglichen Vereinbarungen Sonderreglungen u.a. für leitende Angestellte, Verwaltungsräte oder Personen mit öffentlichen Dienst vorsehen können, auf welche vorliegend nicht eingegangen wurde.

4. Exkurs: Sozialversicherungsrecht

34 Grundlage für die Koordination der Sozialversicherungssysteme im Verhältnis zur EU resp. EFTA sind die Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und 987/2009.[42] Zu beachten ist, dass diese im Verhältnis Schweiz-EU nur für Personen mit Staatsangehörigkeit der Schweiz oder der EU anwendbar sind und im Verhältnis Schweiz-EFTA nur für EFTA-Staatsangehörige.[43] Wohnt eine Arbeitnehmerin mit liechtensteinischer Staatsangehörigkeit in Österreich, arbeitet sie aber in der Schweiz, liegt zwar ein Verhältnis Schweiz-EU vor, die Koordinationsregeln gelten aber wegen der liechtensteinischen Staatsangehörigkeit dennoch nicht.[44] Bei solchen Sachverhalten ist auf ein allfällig bestehendes bilaterales Sozialversicherungsabkommen abzustellen, so wie dies infolge des Brexits seit dem 1. Januar 2021 grundsätzlich auch für britische Staatsangehörige der Fall ist. Vor dem Hintergrund des Brexits haben die Schweiz und das Vereinigte Königreich am 9. September 2021 ein neues bilaterales Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen, welches seit dem 1. November 2021 vorläufig Anwendung findet. Das Abkommen wird definitiv in Kraft treten, sobald es von den Parlamenten beider Staaten genehmigt wurde.[45]

35 Art. 11 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 sieht ein Ausschliesslichkeitsprinzip vor, gemäss welchem die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung in einem einzigen Staat erfolgt, auch wenn eine Person in mehreren Staaten arbeitet. Wird die grenzüberschreitende Home-Office-Tätigkeit für gewöhnlich und regelmässig ausgeübt, liegt eine Tätigkeit in mehreren Staaten im Sinne von Art. 13 VO (EG) Nr. 883/2004 vor.[46] Arbeitnehmende, die physisch 25 % oder mehr ihrer unselbständigen Tätigkeit in ihrem Wohnsitzstaat ausüben, unterstehen dem Sozialversicherungsrecht ihres Wohnsitzstaates. Die 25 % bemessen sich i.d.R. im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit eines Arbeitnehmenden.[47]

36 Aufgrund der Covid-19-Pandemie gilt seit März 2020 eine flexible Anwendung der Unterstellungsregeln im

41 Art. 15 OECD-MA 2017.

42 Gestützt auf Art. 8 i.V.m. Anhang II des FZA-Abkommens resp. Art. 21 i.V.m. Anlage 2 – Anhang K des EFTA-Übereinkommens.

43 Art. 2 Abs. 1 VO EG 883/2004; Art. 1 Abs. 2 Anlage 2 – Anhang K des EFTA-Übereinkommens.

44 Vgl. auch: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/sozialversicherungsabkommen.html

45 Mitteilung des Bundesamts für Sozialversicherungen (BSV) über die vorläufige Anwendung des neuen Sozialversicherungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich ab dem 1.11.2021, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/publikationen-und-service/medieninformationen/nsb-anzeigeseite.msg-id-85669.html.

46 Guidance Note on telework der Europäischen Verwaltungskommission vom 13. Mai 2022, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=25818&langId=en.

47 Art. 13 Abs. 1 lit. a VO EG Nr. 883/2004 i.V.m. Art. 14 Abs. 8 VO EG 987/2009.

Verhältnis zu EU/EFTA-Staaten, mit dem Ziel eine pandemiebedingte Änderung der Versicherungsunterstellung zu verhindern. Mitte November 2022 hat man sich auf eine Verlängerung dieser Regel bis zum 30. Juni 2023 verständigt.[48] Konkret bedeutet dies, dass Arbeitnehmende weiterhin den Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit in ihrem gewöhnlichen Arbeitsstaat unterliegen, auch wenn sie 25% oder mehr der Tätigkeit im Home-Office im ausländischen Wohnsitzstaat innerhalb der EU/EFTA ausüben. Gemäss Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) ist es möglich, dass per 1. Juli 2023 eine dauerhafte Lösung umgesetzt wird, welche ein bestimmtes Ausmass an grenzüberschreitender Home-Office-Tätigkeit erlaubt, ohne dass sich die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung ändert.[49] Ob tatsächlich eine Einigung erzielt werden kann, ist offen. Details sind zum Abgabezeitpunkt dieses Artikels noch nicht bekannt.[50]

37 Im Weiteren hat die europäische Verwaltungskommission am 13. Mai 2022 eine *«Guidance Note on telework»*[51] veröffentlicht. Diese hält fest, dass die temporäre Tätigkeit in einem anderen Staat als Entsendung im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 zu verstehen ist, auch dann, wenn sie bloss auf persönlichen Wunsch des Arbeitnehmenden erfolgt. Bislang war umstritten, inwiefern die Regelung angewendet werden kann, wenn die Tätigkeit in einem anderen Staat nicht vom Arbeitgebenden aus einem bestimmten geschäftlichen Grund angeordnet wurde. Dies bedeutet, dass bspw. Workation-Aufenthalte keine Änderung der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung zur Folge haben. In Zukunft wird für Arbeitgebende und Arbeitnehmende wieder vermehrt von Wichtigkeit sein, dass sie bei grenzüberschreitender Tätigkeit mit einer gültigen A1-Bescheinigung dokumentiert sind. Das Formular A1 bestätigt, welches nationale Sozialversicherungsrecht auf den Arbeitnehmenden anwendbar ist. In der Schweiz kann die Bescheinigung bei der zuständigen Ausgleichskasse beantragt werden.

5. Ausblick

38 Home-Office ist nicht mehr nur unter dem Blickwinkel der Pandemie zu beachten, sondern als die neue Realität zu anerkennen. Viele Arbeitgebende möchten ihren Arbeitnehmenden ermöglichen, eine gewisse Anzahl von Tagen im Home-Office zu arbeiten. Arbeitgebende müssen bei internationalen Sachverhalten aufgrund der derzeitigen Rechtslage jedoch besondere Vorsicht walten lassen und einen grossen administrativen Aufwand betreiben, um nicht in Stolperfallen zu treten. Insbesondere bei der Verabschiedung von allgemeinen unternehmensinternen Richtlinien mit Gültigkeit für alle Arbeitnehmenden ist Zurückhaltung geboten.

39 Mit Blick auf Arbeitnehmende kann die grenzüberschreitende Home-Office-Tätigkeit zu einer Änderung bei der Besteuerung des Erwerbseinkommens (inkl. Quellensteuerpflicht) sowie zu einem Wechsel der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung führen. Die Europäische Kommission steht derzeit in Kontakt mit den EU-Mitgliedsstaaten sowie der OECD, um eine langfristige Lösung für die sozialversicherungsrechtlichen, aber auch die steuerrechtlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Home-Office-Tätigkeit zu

---

48 Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext, online aufgerufen am 18. November 2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/telearbeit.html.

49 Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext, online aufgerufen am 18. November 2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/telearbeit.html.

50 Stand vom 18. November 2022.

51 Guidance Note on telework der Europäischen Kommission vom 13. Mai 2022, online abgerufen am 18. Oktober 2022 unter: https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=25818&langId=en.

finden.[52] Dabei sollen insbesondere auch die administrativen Verpflichtungen minimiert werden. Vorgebracht wurde die Idee, einen Arbeitnehmenden nur dann zu besteuern, wenn die Anzahl von 96 Arbeitstagen pro Kalenderjahr im jeweiligen Staat überschritten wird. Ausgehend von 240 Arbeitstagen pro Jahr bei einem Vollzeitpensum entspricht dies einem Anteil von 40 % der Arbeitszeit. Es wurde zudem angeregt, die Möglichkeit eines *«One-Stop-Shops»,* analog zum bereits bestehenden Modell für die Mehrwertsteuer, zu prüfen. So sollen Arbeitgebende die Anzahl der Arbeitstage den betroffenen Staaten melden und die Steuerbehörden beurteilen dann anhand der übermittelten Informationen, welcher Teil des Erwerbseinkommens in welchem Staat zu versteuern ist.[53]

40 Die Tatsache, dass auf internationaler Ebene Bestrebungen laufen, um die Home-Office-Tätigkeit aus steuerlicher wie auch sozialversicherungsrechtlicher Sicht zu erleichtern, ist begrüssenswert. Die ständigen Veränderungen des nationalen und internationalen Rechts sowie der angewandten Verwaltungspraxis stellen jedoch eine grosse Herausforderung für Unternehmen und ihre internationalen Arbeitnehmenden dar – schliesslich ist die Arbeit nicht mehr zwingend an einen festen Ort gebunden, die Steuern und Abgaben jedoch schon. Die Zukunft wird zeigen, welche Lösungen sich auf lange Sicht durchsetzen. Um unerwünschte Folgen zu vermeiden, ist es für Arbeitgebende und Arbeitnehmende resp. für ihre Beraterinnen und Berater allerdings wichtig, die Entwicklungen laufend zu verfolgen, um pro-aktiv auf Änderungen reagieren zu können.

[52] Vgl. Antwort von Paolo Gentiloni im Namen der Europäischen Kommission vom 11. August 2022, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/P-9-2022-002220-ASW_EN.pdf.

[53] European Economic and Social Committee (EESC), Taxation rules on cross-border teleworking must be updated and simplified, 18. Juli 2022, online aufgerufen am 6. September 2022 unter: https://www.eesc.europa.eu/en/news-media/news/taxation-rules-cross-border-teleworking-must-be-updated-and-simplified.

zsis)

Home-Office Tätigkeit und die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte – eine Bestandesaufnahme

Band 4/2022 | Artikel 10

Zitiervorschlag: **Julian Kläser, Home-Office Tätigkeit und die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte – eine Bestandesaufnahme, in zsis) 4/2022, A10, N […] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A10-2022)**

Julian KLÄSER
Dr., MLaw
Associate Partner | Blum & Grob Rechtsanwälte AG
j.klaeser@blumgrob.ch

QUICK READ Die Arbeitswelt hat sich im Zuge von COVID-19 drastisch verändert. Viele Arbeitnehmende arbeiten nun regelmässig im Home-Office an ihrem Wohnsitz in der Schweiz, aber auch an Orten weltweit. Es stellt sich die Frage, ob das Home-Office eines Mitarbeitenden zur steuerlichen Betriebsstätte des Unternehmens werden kann und welche Aspekte es dabei zu berücksichtigen gilt. Die schweizerische Steuerrechtspraxis war zuletzt diesbezüglich teilweise umstritten und unklar.

Es ist grundsätzlich möglich, dass auch private Wohnräume als feste Geschäftseinrichtung qualifizieren können. In diesem Zusammenhang gilt es sodann zu prüfen, ob die feste Geschäftseinrichtung von dauerhafter Natur ist und das Unternehmen ein Verfügungsrecht über die Einrichtung erhält. Das Unternehmen ist in der Regel weder Eigentümerin noch Mieterin der gesamten oder eines Teils der privaten Räumlichkeiten des Mitarbeitenden. Ausserdem bleibt der Zugang zu den Arbeitsräumen des Arbeitnehmenden unter dessen Kontrolle. Das Unternehmen hat somit kein umfassendes Recht auf die Nutzung dieser Räume. Für schweizerische Steuerzwecke unter Berücksichtigung der aktuellen Verwaltungspraxis, welche kürzlich anhand einer Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) bestätigt wurde, sollte eine Home-Office Tätigkeit soweit ersichtlich aktuell grundsätzlich keine Betriebsstätte in der Schweiz begründen.

Während die Risiken der Begründung einer Betriebsstätte gemäss aktueller schweizerischer Verwaltungspraxis moderat einzustufen sind, sind ausländische Jurisdiktionen hier teilweise weniger zurückhaltend, wenn es um die Annahme einer Home-Office Betriebsstätte geht. Die deutsche Finanzverwaltung scheint bspw. die Auffassung zu vertreten, dass bei einer nahezu ausschliesslichen Tätigkeit des Mitarbeitenden im Home-Office eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers zu bejahen ist, weil die Arbeitnehmende ihre Arbeitsleistung nicht ohne Mitwirkung des Arbeitgebers an einem anderen Ort erbringen könne.

Die Gefahr von sog. *«accidental permanent establishments»* dürfte zumindest auf Schweizer Territorium fürs Erste vergangenen Zeiten angehören. Die SSK-Analyse sollte hier für die gewünschte Rechtssicherheit sorgen. Im internationalen Verhältnis, wenn Mitarbeitende für Schweizer Unternehmen im ausländischen Home-Office tätig sind, ist jedoch weiterhin Vorsicht geboten.

QUICK READ 18

HAUPTTEIL 19

1. Einleitung 19
2. Home-Office Betriebsstätte national 19
3. Home-Office Betriebsstätte international 20
4. Praxisbeispiel 21
5. Schlussbemerkungen 22

1. Einleitung

Die Arbeitswelt hat sich im Zuge von COVID-19 drastisch verändert. Die Rede ist von der Ära der *«New Work»*. Viele Arbeitnehmende arbeiten nun regelmässig im Home-Office an ihrem Wohnsitz in der Schweiz, aber auch an Orten weltweit. Der vorliegende Beitrag fokussiert auf die Frage, ob das Home-Office eines Mitarbeitenden zur steuerlichen Betriebsstätte des Unternehmens werden kann und welche Aspekte es dabei zu berücksichtigen gilt. Die schweizerische Steuerrechtspraxis war zuletzt diesbezüglich teilweise umstritten und unklar. 1

2. Home-Office Betriebsstätte national

2.1 Grundsätzliches zur Betriebsstätte

Unternehmen sind grundsätzlich an ihrem Sitz steuerpflichtig. Sie können jedoch an anderen Orten Nebensteuerdomizile begründen, wenn sie dort über eine steuerliche Betriebsstätte verfügen. 2

Der Begriff der Betriebsstätte ist im schweizerischen Steuerrecht nicht einheitlich geregelt. Für die direkte Bundessteuer existiert eine Legaldefinition in Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Als Betriebsstätte gilt gemäss Art. 51 Abs. 2 DBG eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.[01] 3

[01] Grundsätzlich ist von einem einheitlichen Begriff der Betriebsstätte auszugehen, sowohl was die Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung in der Schweiz betrifft, wie auch den umgekehrten Fall der ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung; BGE 139 II 78, E. 2.4.3.

4 Das Steuerharmonisierungsgesetz kennt keine Legaldefinition des Betriebsstättenbegriffs.[02] Eine inhaltliche Präzisierung liegt nicht vor. Bezugnehmend auf das in der Bundesverfassung verankerte Doppelbesteuerungsverbot hat das Bundesgericht jedoch einen eigenständigen Betriebsstättenbegriff konzipiert. Gemäss der Betriebsstättendefinition des Bundesgerichts müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Betriebsstätte gegeben ist: Es müssen ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen vorliegen, worin eine Tätigkeit von qualitativer und quantitativer Bedeutung ausgeübt wird. Sodann ist die Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil erforderlich.[03]

2.2 Im Besonderen zur Home-Office Betriebsstätte

5 Es ist grundsätzlich möglich, dass auch private Wohnräume als feste Geschäftseinrichtung qualifizieren können. In diesem Zusammenhang gilt es sodann zu prüfen, ob die feste Geschäftseinrichtung von dauerhafter Natur ist und das Unternehmen ein Verfügungsrecht über die Einrichtung erhält.

6 Insbesondere am Kriterium der (faktischen und rechtlichen) Verfügungsmacht dürfte es in der Regel scheitern, dass die privaten Räumlichkeiten eines Mitarbeitenden zur steuerlichen Betriebsstätte des Unternehmens werden. Denn das Unternehmen ist in der Regel weder Eigentümerin noch Mieterin der gesamten oder eines Teils der privaten Räumlichkeiten des Mitarbeitenden. Ausserdem bleibt der Zugang zu den Arbeitsräumen des Arbeitnehmenden unter dessen Kontrolle. Das Unternehmen hat somit kein umfassendes Recht auf die Nutzung dieser Räume (das Unternehmen besitzt bspw. keinen Schlüssel zur Wohnung des Mitarbeitenden). Das Unternehmen hat damit kein ausreichendes Nutzungsrecht.[04]

7 Infolgedessen sollte es auch nicht darauf ankommen, ob die Arbeitgeberin den Mitarbeitenden dazu angehalten hat, sein Home-Office zu verwenden oder die Kosten dafür gesondert oder indirekt trägt.[05] Selbst wenn eine faktische Verfügungsmacht allenfalls statuiert werden könnte, sollte in der Regel keine rechtliche Verfügungsmacht über die privaten Räumlichkeiten durch das Unternehmen vorliegen.

8 Die Situation ist aber sicherlich stets zu analysieren und sollte entsprechend mit Bedacht vertraglich ausgestaltet werden. Problematisch könnte allenfalls bspw. eine Mietzahlung einschliesslich Mietvertrag für die Nutzung des Home-Office werden.

9 Für schweizerische Steuerzwecke unter Berücksichtigung der aktuellen Verwaltungspraxis, welche kürzlich anhand der SSK-Analyse bestätigt wurde, sollte eine Home-Office Tätigkeit soweit ersichtlich aktuell grundsätzlich keine Betriebsstätte in der Schweiz begründen.[06, 07]

3. Home-Office Betriebsstätte international

10 Während die Risiken der Begründung einer Betriebsstätte gemäss aktueller schweizerischer Verwaltungspraxis folglich moderat einzustufen sind, sind ausländische Jurisdiktionen hier teilweise weniger zurück-

02 Einige Kantone haben den Betriebsstättenbegriff des DBG übernommen, während andere den Betriebsstättenbegriff nicht definieren.

03 Vgl. de Vries Reilingh Daniel, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/de Vries Reilingh Daniel (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht (zit. Kommentar StHG), § 11, Rz. 11 ff. m.w.H.; vgl. u.a. BGE 134 I 303.

04 SSK, Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerausscheidung von Unternehmen vom 26.04.2022 (zit. SSK-Analyse).

05 Früher anderer Meinung Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 51 DBG, Rz. 29.

06 Vgl. auch Kläser Julian, Home-Office Tätigkeit und die steuerliche Praxis innerhalb der Schweiz – das neue SSK-Schreiben schafft endlich Klarheit, in: iusNet StR 25.05.2022 unter Verweis auf die vorgenannte SSK-Analyse.

07 Die zuvor vorgebrachten Argumente werden so in der SSK-Analyse aufgeführt.

haltend, wenn es um die Annahme einer Home-Office Betriebsstätte geht.[08]

11 Im grenzüberschreitenden Verhältnis sind Schweizer Unternehmen daher gut beraten die nationalen Regelungen der Ansässigkeitsstaaten der einzelnen Mitarbeitenden sowie die zugehörigen Doppelbesteuerungsabkommen genau zu prüfen. Nachfolgend werden die aktuellen Empfehlungen der OECD vorgestellt.[09]

12 Gemäss Auffassung der OECD soll die sporadische oder gelegentliche Nutzung von privaten Räumlichkeiten noch nicht zur Annahme einer festen Geschäftseinrichtung, die der Unternehmung zur Verfügung steht, führen. Werden die privaten Räume regelmässig und fortgesetzt ganz oder teilweise für Unternehmenszwecke genutzt und ist aus den Umständen zu schliessen, dass die betroffenen Mitarbeitenden von der Unternehmung zur geschäftlichen Nutzung der Privaträume angehalten wurden, könnte jedoch eine feste Geschäftseinrichtung und damit eine Betriebsstätte des Unternehmens angenommen werden.

13 Während es für schweizerische Steuerzwecke, der aktuellen Verwaltungspraxis folgend, grundsätzlich unbeachtlich wäre, wenn zum Beispiel einem Mitarbeitenden keine geschäftlichen Räumlichkeiten seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt werden, sondern dieser vom Arbeitgeber vielmehr dazu verpflichtet wird, von zu Hause aus für die Unternehmung tätig zu werden, könnte dies im internationalen Verhältnis für ein Schweizer Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte begründen.

14 Was den Fall einer Grenzgängerin angeht, bezieht die OECD ebenfalls dezidiert Stellung und äussert, dass dieser keine Betriebsstätte zu begründen vermöge, solange die Unternehmung ihm im eigentlichen Arbeitsstaat ein Büro zur Verfügung stelle.[10]

15 Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass nach aktueller Auffassung der OECD die Nutzung eines Home-Office nur ausnahmsweise zur Begründung einer Betriebsstätte des Unternehmens führen soll. Wie eingangs erwähnt, sind soweit ersichtlich die ausländischen Verwaltungspraxen bezüglich Home-Office Betriebsstätte weniger moderat und weichen teilweise von der Sichtweise der OECD ab.[11]

4. Praxisbeispiel

4.1 Sachverhalt

16 Die IT AG ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich. Die IT AG beschäftigt IT- Spezialisten, die spezielle IT-Dienstleistungen im Blockchain Bereich erbringen. Dabei handelt es sich um eine auf Informations- und Kommunikationstechnologien gestützte Tätigkeit. Die IT AG stellt ihren Mitarbeitenden einen Arbeitsplatz in den von ihr angemieteten Büroräumlichkeiten in der Stadt Zürich zur Verfügung. Aufgrund einer sehr modernen IT-Infrastruktur lassen sich die Tätigkeiten der Mitarbeitenden aber

---

[08] Die deutsche Finanzverwaltung scheint die Auffassung zu vertreten, dass bei einer nahezu ausschliesslichen Tätigkeit des Mitarbeitenden im Home-Office eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers zu bejahen ist, weil der Arbeitnehmende seine Arbeitsleistung nicht ohne Mitwirkung des Arbeitgebers an einem anderen Ort erbringen könne; vgl. Schuster Raphael und Verleger Tina, Wenn das Home zum Office wird, in: IWB 21/2020, S. 861 m.w.H.

[09] OECD Discussion Draft Art. 52012, Ziff. 4. Entwurf OECD-Kommentar gefunden in Schreiber René/Honold Kersten/Jaun Roger, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 5 OECD-MA.

[10] OECD Discussion Draft Art. 52012, Ziff. 4.9.

[11] Vgl. Ruh Winfried/Tarolli Schmidt Nadia, Home-office-Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmenden, in: Handelskammerjournal vom Oktober 2021 (zit. Homeoffice-Betriebsstätte), abrufbar unter https://www.handelskammerjournal.ch/de/homeoffice-betriebsstaette-im-ansaessigkeits staat-der- arbeitnehmenden, unter Verweis auf die österreichische Verwaltungsauffassung.

von überall aus erledigen. Die IT AG erlaubt es grundsätzlich, wenn die Mitarbeitenden ihrer Tätigkeit im *«Home-Office»* nachgehen möchten. Eine separate Entschädigung für die Nutzung der Wohnräumlichkeiten des Mitarbeitenden ist nicht vorgesehen. Die IT AG wächst äussert dynamisch. Aufgrund der stetig steigenden Anzahl an Mitarbeitern dürfte in naher Zukunft nicht mehr jedem IT-Spezialisten ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werden können.

4.2 Steuerrechtliche Würdigung

17 Für schweizerische Steuerzwecke unter Berücksichtigung der aktuellen Verwaltungspraxis (siehe oben Ziff. 2.2), sollte die Home-Office Tätigkeit grundsätzlich keine Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis der Schweiz begründen. Das private Arbeitszimmer kann zwar grundsätzlich als feste Geschäftseinrichtung qualifizieren. Die Geschäftseinrichtung kann dabei sowohl örtlich als auch zeitlich als *«fest»* qualifiziert werden. Auch ist das Erfordernis der Geschäftstätigkeit vorliegend klarerweise erfüllt, indem die Mitarbeitenden mit ihrer – dem Geschäftszweck dienenden – Tätigkeit zur Wertschöpfung der IT AG beitragen. Selbst wenn eine faktische Verfügungsmacht über die privaten Räumlichkeiten vorliegend fingiert werden könnte, mangelt es allerdings an der rechtlichen Verfügungsmacht.[12]

5. Schlussbemerkungen

18 Oft war die Rede von sog. «*accidental permanent establishments»,* also davon, dass die Telearbeit von Mitarbeitenden unter Umständen eine Zuteilung von Gewinn/Kapital bzw. Einkommen/Vermögen des Unternehmens an den Ort des Telearbeitsplatzes auslösen könnte. Diese Unsicherheit dürfte zumindest auf Schweizer Territorium fürs Erste vergangenen Zeiten angehören. Die SSK-Analyse sollte hier für die gewünschte Rechtssicherheit sorgen. Im internationalen Verhältnis, wenn Mitarbeitende für Schweizer Unternehmen im ausländischen Home-Office tätig sind, ist jedoch Vorsicht geboten.

19 Das Steuerrecht ist allerdings keine statische Disziplin, sondern befindet sich in einem konstanten Wandel. So dürfte sich auch der schweizerische Betriebsstättenbegriff, der aus einer anderen Zeit stammt, als von der *«Digital Economy»* noch gar keine Rede war, schon bald den stetig verändernden Gegebenheiten anpassen. Es ist sicherlich nur eine Frage der Zeit, bis sich die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen hier ändern dürften. Bis dahin müsste allerdings auch eine praktikable steuerliche Lösung gefunden werden, damit ein steuerlicher interkantonaler sowie internationaler Flickenteppich vermieden werden kann. Dies ist bis anhin sicherlich auch ein Beweggrund, weshalb die zuständigen Steuerbehörden in der Vergangenheit das Thema *«Home-Office Betriebsstätte»* mit grosser Zurückhaltung behandelt haben, da eine Zersplitterung der Steuerhoheiten enorme Ressourcen bei den Steuerbehörden für eine korrekte Besteuerung der steuerpflichtigen Unternehmen binden dürfte.

---

[12] Anderer Meinung sind Ruh Winfried/Tarolli Schmidt Nadia, Homeoffice-Betriebsstätte, wonach eine faktische Verfügungsmacht als ausreichend zu qualifizieren sei. Die erst später publizierte Stellungnahme der Vorsteherinnen/Vorstehern der kantonalen Steuerverwaltungen sowie von Vertretern der ESTV betreffend die empfohlene interkantonale Steuerpraxis in Sachen Home-Office Tätigkeit lag allerdings im Erscheinungszeitpunkt des Aufsatzes von Ruh/Tarolli Schmidt noch nicht vor.

zsis)

Implikationen des Homeoffice für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zwischender Schweiz und Deutschland

Zitiervorschlag: **Heiko Kubaile, Anna Schmitz, Implikationen des Homeoffice für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zwischen der Schweiz und Deutschland, in zsis) 4/2022, A11, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A11-2022)**

QUICK READ Grenzgänger zwischen Deutschland und der Schweiz werden vermehrt aus dem Homeoffice tätig. Sowohl für Arbeitnehmende aber auch für Arbeitgeber sind hierbei vielfältige steuerliche sowie sozialversicherungsrechtliche Regelungen zu beachten.

Heiko KUBAILE
Steuerberater, MBA (Int. Taxation)
Partner, Leiter German Tax & Legal Center,
Leiter Multishore Tax Reporting | KPMG Schweiz
hkubaile@kpmg.com

Anna SCHMITZ
Bachelor of Arts,
Steuern und Wirtschaftsprüfung
Managerin | KPMG Schweiz
annaschmitz@kpmg.com

Gem. Art. 15a DBA D-CH sind Grenzgänger Arbeitnehmende, die regelmässig vom Wohnort an den Arbeitsort im anderen Vertragsstaat fahren und nach der Arbeit an ihren Wohnort zurückkehren. Zentrales Leitbild ist, dass Grenzgänger grundsätzlich zweimal täglich die Grenze überqueren. Die Besteuerung erfolgt im Ansässigkeitsstaat. Der Tätigkeitsstaat darf 4.5 % der Bruttovergütung besteuern. Bei Ansässigkeit in Deutschland wird die Schweizer Quellensteuer (max. 4.5 %) angerechnet. In der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage pauschal um ein Fünftel herabgesetzt.

Die Grenzgängerregelung kommt dann nicht zur Anwendung, wenn die Grenzgängerin mehr als 60 berufsbedingte Nicht-Rückkehrtage nachweisen kann. Dies sind Tage, an denen die Grenzgängerin berufsbedingt nicht an ihren Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt. Diesbezüglich haben die Schweiz und Deutschland in einer Konsultationsvereinbarung klargestellt, dass Homeoffice-Tage grundsätzlich keine Nicht-Rückkehrtage im Sinne dieser Norm darstellen. Anhand einiger Beispielsfälle werden sich daraus ergebende Fragestellungen aufgezeigt.

Die Homeoffice Tätigkeit kann auch weitreichende Folgen für den Arbeitgeber auslösen. Wird durch die Homeoffice Tätigkeit eine Betriebsstätte oder sogar der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Wohnsitzstaat der Grenzgängerin begründet, so liegt insofern eine beschränkte Steuerpflicht des Unternehmens vor. Die Fragestellung ist derzeit mit vielen Unklarheiten behaftet.

Weiterhin wechselt ab einer 25 %-igen Tätigkeit im Homeoffice die Sozialversicherungspflicht in den Wohnsitzstaat des Grenzgängers. Aktuell wird u.a. eine Erhöhung dieser Grenze diskutiert, um durch die verstärkte Homeoffice Tätigkeit keine unerwünschten sozialversicherungsrechtlichen Folgen auszulösen.

Aufgrund der COVID-19 Pandemie haben die Schweiz und Deutschland zahlreiche Vereinbarungen geschlossen, um zu vermeiden, dass pandemiebedingte Arbeitstage im Homeoffice Einfluss auf die zuvor genannten Aspekte haben. Es gelten daher zahlreiche Sonderregelungen. Die Vereinbarungen hinsichtlich der Grenzgängereigenschaft und der Betriebsstätte gelten dabei für den Zeitraum vom 11.3.2020 bis 30.6.2022. Hinsichtlich der Sozialversicherung gilt eine Verlängerung bis 31.12.2022.

QUICK READ 24

HAUPTTEIL 25

1. Grenzgängerbesteuerung nach Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz 25

2. Betriebsstätte 30

3. Sozialversicherung 31

1. Grenzgängerbesteuerung nach Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz

1.1 Definitionen

Die Grenzgängerbesteuerung ist in Art. 15a Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz (hiernach DBA D-CH) definiert. Hiernach gelten als Grenzgänger Arbeitnehmende, die regelmässig vom Wohnort an den Arbeitsort im anderen Vertragsstaat fahren und nach der Arbeit an ihren Wohnort zurückkehren. Zentrales Leitbild ist, dass der Grenzgänger grundsätzlich zweimal täglich die Grenze überquert. Der Arbeitslohn, den der Grenzgänger aus seiner unselbständigen Arbeit erzielt, wird in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert. Der Tätigkeitsstaat darf lediglich 4.5 % des Bruttobetrages der Vergütung besteuern.[01] Die Doppelbesteuerung wird in den beiden Vertragsstaaten auf unterschiedliche Weise vermieden: 1

- Deutschland rechnet als Wohnsitzstaat die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H.v. maximal 4.5% auf die deutsche Einkommensteuer an.[02]
- In der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage pauschal um einen Fünftel herabgesetzt. Vier Fünftel werden besteuert.[03]

Die Grenzgängerregelung geht dem Tätigkeitsortprinzip (Art. 15 Abs. 1 DBA D-CH), der Monteurklausel (Art. 15 Abs. 2 DBA D-CH), Besatzungen von Schiffen und Luftfahrzeugen (Art. 15 Abs. 3 DBA D-CH, umstritten) sowie der Regelung zum leitenden Angestellten (Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH) vor.[04] Der Vorrang der Grenzgängerregelung gilt auch für Künstlerinnen und Sportlerinnen (Art. 17 DBA D-CH, sofern sie Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erzielen) und für 2

[01] Art. 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 DBA D-CH.

[02] Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA D-CH i.V.m. § 34c Einkommensteuergesetz (EStG).

[03] Art. 15a Abs. 3 lit. b DBA D-CH.

[04] Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA D-CH. Bei Geschäftsführern von Personengesellschaften ist Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA D-CH zu beachten.

öffentliche Bezüge einschliesslich der Ruhegehälter (Art. 19 Abs. 1 bis 3 DBA D-CH).[05]

3 Die Grenzgängerin pendelt regelmässig vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück. Eine Grenzregion gibt es nicht, d.h. unbeachtlich der Entfernung liegt bei täglichem Pendeln eine Grenzgängereigenschaft vor. Unbeachtlich ist auch, ob die arbeitstägliche Rückkehr zum Haupt- oder Zweitwohnsitz erfolgt.[06] Vereinzelte Unterbrechungen sind grundsätzlich unschädlich, sofern bei Vollzeitbeschäftigung nicht mehr als 60 berufsbedingte Nicht-Rückkehrtage pro Kalenderjahr vorliegen (sog. Nicht-Rückkehrtage).[07]

4 Lediglich bei Teilzeitpensum und unterjährigem Arbeitsbeginn ist die relevante Höhe der 60 Nicht-Rückkehrtage entsprechend anteilig bzw. prozentual zu reduzieren.[08] Bei Teilzeit-Arbeitsverhältnissen, bei denen durchschnittlich weniger als fünf Tage pro Monat oder weniger als ein Tag pro Woche zwischen Wohn- und Arbeitsort gependelt wird, liegt der sogenannte geringfügige Grenzgänger vor, der nicht den Regelungen von Art. 15a DBA D-CH unterliegt. Diese Regelung basiert auf einer Konsultationsvereinbarung.[09] In Art. 15a DBA D-CH findet sie keinen Ursprung.

5 In der Praxis gab es viele Qualifikationsfragen betreffend die 60 Nicht-Rückkehrtage; exemplarisch:
↓ Tabelle RZ6

7 Die Nicht-Rückkehrtage sind im Wege von Einzelnachweisen zu belegen und vom Arbeitgeber im Formular Gre-3 zu bescheinigen.[10]

8 Dagegen sollen nach Auffassung der deutschen und schweizerischen Steuerverwaltung keine berufsbedingten Nicht-Rückkehrtage vorliegen, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz zumutbar ist. Die Schweiz und

→6 **Tabelle Nicht-Rückkehrtage**

Als Nicht-Rückkehrtag qualifizieren	Kein Nicht-Rückkehrtag
Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten (§ 8 Abs. 5 KonsVerCHEV)	Eintägige Dienstreisen im Tätigkeits- oder Ansässigkeitsstaat (§ 8 Abs. 5 KonsVerCHEV)
Mehrtägige Dienstreise mit Übernachtung im Drittstaat, Tätigkeits- oder Ansässigkeitsstaat aber ohne den Rückreisetag (§ 8 Abs. 2 i.V.m. § 8 Abs. 5 KonsVerCHEV)	Mehrtägige Dienstreisen im Ansässigkeitsstaat, wenn Rückkehr an den Wohnort zumutbar
Feiertag, Wochenende etc., falls Arbeit ausdrücklich angeordnet, Freizeitausgleich gewährt wird oder wenn der Arbeitgeber die Reisekosten trägt (§ 8 Abs. 1 KonsVerCHEV)	Feiertag, Wochenende, Ferien etc.
Haft (falls beruflich veranlasst, Bundesfinanzhof (BFH) vom 11.11.2009) oder bspw., wenn wegen höherer Gewalt nicht gearbeitet oder zurückgereist werden kann (Taifun)	Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten (§ 8 Abs. 4 KonsVerCHEV

05 Im Grenzgebiet tätiges Personal der Bahn-, Post-, Telegrafen- und Zollverwaltung (Art. 19 Abs. 4 DBA) sowie Aufsichtsrats- und Verwaltungsvergütungen im Sinne des Art. 16 DBA fallen nicht unter die Grenzgängerregelung.

06 § 4 Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung v. 20.10.2010 (hiernach KonsVerCHEV), BGBl. I S. 218; BStBl. I 2011 S. 146.

07 Art. 15a Abs. 2 DBA D-CH.

08 § 9 KonsVerCHEV.

09 § 7 KonsVerCHEV.

10 Andreas Kolb/Heiko Kubaile, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, S. 133 f.

Deutschland haben in einer Verständigungsvereinbarung vom 12.10.2018[11] festgehalten, dass eine tägliche Rückkehr zumutbar sein soll, sofern die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

- nicht mehr als 100 km beträgt oder alternativ
- bei Nutzung des öffentlichen Verkehrs die Fahrtzeit eineinhalb Stunden übersteigt.

9 Bei relativ kurzen Entfernungen oder Fahrtzeiten soll ein tägliches Pendeln zumutbar sein, sodass die steuerliche Grenzgängerregelung bestehen bleibt, selbst wenn man nachweislich nicht pendelt. Diese Regelung findet im DBA selbst keine Grundlage und ist daher im Einzelfall sehr kritisch zu hinterfragen.

10 Art. 15a DBA D-CH weist auch explizit auf folgenden Anwendungsfall hin.[12] In Deutschland angestellte Mitarbeitende, die ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegen, müssen u.a. Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH beachten. Sofern sie weiterhin für ihre deutsche Arbeitgeberin tätig werden und arbeitstäglich über die Grenze pendeln, qualifizieren sie zwar grundsätzlich für die Anwendung des Art. 15a DBA D-CH. Das deutsche Besteuerungsrecht wird aber nicht auf 4.5 % begrenzt. Aufgrund von Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH hat Deutschland vielmehr im Wegzugsjahr und in den folgenden fünf Jahren ein vollumfängliches zusätzliches Besteuerungsrecht (vorbehaltlich möglicher Ausnahmen von Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH). Zusätzlich weisen die Autoren auf die überdachende Besteuerung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH hin, die bei Doppelansässigen eine Rolle spielen kann.

1.2 Grenzgänger und Homeoffice

11 Bedingt durch die COVID-19 Pandemie ist auch die Homeoffice Tätigkeit von Grenzgängern in den Mittelpunkt gerückt. Im Rahmen einer am 26. Juli 2022 veröffentlichten Konsultationsvereinbarung haben die Schweiz und Deutschland klargestellt, dass Homeoffice-Tage grundsätzlich keine Nicht-Rückkehrtage im Sinne dieser Norm darstellen.[13] Dies folgt der grundsätzlichen Systematik der Grenzgängerregelung: Bei einem fehlenden Verlassen des Wohnsitzes ist auch keine Nichtrückkehr möglich.

12 Einerseits sind somit Tätigkeitstage im Homeoffice keine Nicht-Rückkehrtage. Andererseits wird durch sie aber auch nicht der Umfang der 60 Nicht-Rückkehrtage gekürzt. Während der COVID-19 Pandemie war Letzteres noch abweichend geregelt (siehe Gliederungspunkt 1.3).

13 Nachfolgend werden einige typische Beispielfälle inklusive Lösungsansätze insbesondere aus dem Dienstleistungssektor aufgezeigt, deren Besteuerungsfolgen durch Homeoffice aktuell ungeklärt erscheinen. In keinem der Beispiele soll der jeweilige Sachverhalt in einem Jahr liegen, welches von pandemiebedingten Sonderreglungen betroffen ist.

BEISPIEL 1:

14 Eine in Deutschland ansässige Mitarbeiterin war vor der Pandemie Grenzgängerin, die täglich pendelte. Jetzt arbeitet sie nur noch an drei Tagen im Büro bei ihrem Arbeitgeber in der Schweiz (tägliches pendeln), an den restlichen zwei Tagen im deutschen Homeoffice. Im Beispielsjahr hat sie einige steuerlich zu berücksichtigende Dienstreisen unternommen, die zu 28 Nicht-Rückkehrtagen führen sollen.

15 Lösungsansatz: Da mit 28 Tage nicht mehr als 60 Nicht-Rückkehrtage nachgewiesen werden können, unterliegt die Mitarbeiterin weiterhin vollumfänglich der Grenzgängerbesteuerung gemäss Art. 15a DBA D-CH. Ihr gesamter Arbeitslohn ist in Deutschland unter Anrechnung von maximal 4.5 % Schweizer Steuer zu versteuern.

BEISPIEL 2:

16 Eine in Deutschland ansässige Mitarbeiterin war in der Zeit vor der Pandemie sog. Wochenaufenthalterin in der Schweiz. Die Rückkehr an den deutschen Wohnsitz war nicht zumutbar (mehr als 100 km Entfernung oder mehr als 1.5 Stunden mit einem öffentlichen Ver-

[11] Bundesministerium der Finanzen (BMF), Schreiben v. 25.10.2018, IV B 2 – S 1301-CHE/07/10015-09.

[12] Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA D-CH.

[13] BMF, Schreiben v. 26.7.2022, IV B 2 – S 1301 – CHE/21/10019 :016.

kehrsmittel). Nach der Pandemie arbeitet sie noch an drei Tagen in der Schweiz und übernachtet jeweils vor Ort in einem Hotel. An den anderen zwei Tagen arbeitet sie aus dem deutschen Homeoffice. Dienstreisen liegen keine vor.

17 Lösungsansatz: Die Grenzgängerregelung findet weiterhin keine Anwendung. Mangels täglichem Pendeln liegt keine Grenzgängereigenschaft vor. Somit greift u.E. das Tätigkeitsortprinzip (Art. 15 Abs. 1 DBA D-CH). Der anteilige Arbeitslohn für die Schweizer Tätigkeitstage ist von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt, d.h. satzbestimmend freizustellen. Die Freistellung bedingt, dass ein Besteuerungsnachweis aus der Schweiz erbracht werden kann (Subject to Tax Klausel).[14] Die Tage im deutschen Homeoffice sind in Deutschland zu versteuern.

BEISPIEL 3:

18 Ein Mitarbeiter beginnt im November 2022 in der Schweiz eine neue Stelle (kein leitender Angestellter). Er ist in Deutschland ansässig und arbeitet für seinen Schweizer Arbeitgeber aus seinem deutschen Homeoffice. Entsprechend der Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber fährt er nur ca. alle zwei Wochen für einen Tag zu seinem Arbeitgeber in die Schweiz und pendelt abends wieder zu seinem Wohnort zurück.

19 Lösungsansatz: Insbesondere bei Mitarbeitenden, die einen Grossteil ihrer Zeit im Homeoffice verbringen, könnte argumentiert werden, dass das typische Bild des Grenzgängers mangels arbeitstäglicher Grenzüberquerung bereits ausscheidet. Die Schweizer und deutsche Steuerverwaltung haben sich soweit ersichtlich hierzu noch nicht geäussert. Nach Meinung der Autoren könnten hilfsweise die Grenzen des geringfügigen Grenzgängers analog angewendet werden. Bei analoger Anwendung wäre Art. 15a DBA D-CH nicht anzuwenden, wenn durchschnittlich weniger als fünf Tage pro Monat oder weniger als ein Tag pro Woche zwischen Wohn- und Arbeitsort gependelt wird. Dies ist vorliegend der Fall. Hiernach wäre der Arbeitslohn für Tätigkeitstage in der Schweiz von der Besteuerung in Deutschland satzbestimmend freizustellen, sofern ein Besteuerungsnachweis in der Schweiz erbracht werden kann.[15] Die Tätigkeitstage im deutschen Homeoffice unterlägen dann der deutschen Besteuerung. Eine Klarstellung wäre hilfreich, zumal die Regelungen für die geringfügige Grenzgängerin sich nicht aus Art. 15a DBA D-CH ableiten lassen.

BEISPIEL 4:

20 Ein in Deutschland ansässiger leitender Angestellter ist teilzeitbeschäftigt. Er muss im Monat insgesamt nur drei Arbeitstage für seine Schweizer Arbeitgeberin arbeiten (15 % Arbeitspensum). Weitere Tätigkeiten führt er nicht aus. In der Schweiz übt er seine Tätigkeit lediglich an ein bis zwei Tagen im Monat aus. An diesen Tagen kehrt er abends an seinen Wohnsitz zurück. An den übrigen ein bis zwei Tagen ist er im deutschen Homeoffice tätig.

21 Lösungsansatz: Strittig ist, ob der Grenzgänger als geringfügiger Grenzgänger anzusehen ist, da er die in der Konsultationsvereinbarung genannten Grenzen unterschreitet. Das Finanzgericht Baden-Württemberg urteilte, dass eine arbeitstägliche Rückkehr zu bejahen sei, da an mindestens einem Drittel der Tage eine Rückkehr erfolge. Die Regelungen der Konsultationsvereinbarung zum geringfügigen Grenzgänger sei nicht anzuwenden, da sie dem Wortlaut von Art. 15a DBA D-CH widerspräche, wobei sich das *«1/3 Kriterium»* ebenso nicht aus dem DBA ableiten lässt. Folglich sei er Grenzgänger (Art. 15a DBA D-CH). Der Arbeitslohn ist in voller Höhe in Deutschland unter Anrechnung von höchstens 4.5 % Schweizer Quellensteuer zu besteuern. Der Fall ist höchstrichterlich beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig.[16] Ggf. hat das BFH-Urteil Einfluss auf die voranstehenden Beispiele 1 bis 4.

1.3 Pandemiebedingte Sonderregelungen

22 Im Rahmen der Pandemie griffen in beiden Ländern Massnahmen, welche das tägliche Pendeln zwi-

[14] Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. d DBA D-CH; § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.

[15] Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. d DBA D-CH; § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.

[16] Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg 3 K 2357/19 vom 22.4.2021.

schen Deutschland und der Schweiz erschwerten bzw. teilweise sogar unmöglich machten. Daher mussten auch viele Grenzpendler ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben. Die Pandemie selbst sollte aber keinen Einfluss auf die Besteuerung haben. Daher haben beide Länder eine Konsultationsvereinbarung für den sog. Bekämpfungszeitraum vom 11.3.2020 bis 30.6.2022 geschlossen.[17]

23 Hiernach greift für diejenigen Tage, an denen die Grenzgängerin aufgrund von Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben musste, eine Fiktion: Sie gelten als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort ohne die Massnahmen befunden hätte. Ebenfalls wird per Fiktion eine arbeitstägliche Rückkehr an den Wohnsitz unterstellt (tägliches Pendeln). Massnahmen im Sinne der Vereinbarung sind beispielsweise Beschränkungen für betriebliche Abläufe, Zugang zum Arbeitsort, aber auch Nutzung des öffentlichen Personenverkehrs.[18] Allerdings sind aber auch Tage, an denen pandemiebedingt eine Übernachtung im Tätigkeitsstaat erfolgt, ebenfalls keine steuerlich relevanten Nicht-Rückkehrtage. Dies gilt während des Bekämpfungszeitraums selbst dann, wenn der Arbeitgeber die Übernachtungskosten trägt.[19]

24 Keine Massnahmen im Sinne der Konsultationsvereinbarung sind Tage, an denen der Angestellte freiwillig im Hotel im Tätigkeitsstaat übernachtet, um seine Familie zu schützen.[20] Entsprechend dem Wortlaut der Vereinbarung gilt die Fiktion auch nicht für Arbeitstage, die unabhängig von den Massnahmen am Wohnsitz verbracht worden wären. Hierunter fällt beispielsweise eine bereits vorher bestehende Homeoffice Regelung.[21]

25 Für Grenzgänger war es aufgrund der Lockdown-Phasen erschwert, die 60-Tage-Grenze zu überschreiten. Daher wird für denjenigen Zeitraum, in dem nicht täglich gependelt werden durfte, die 60-Tage-Grenze entsprechend gekürzt. Durch diese Regelung wird vermieden, dass eine Umqualifizierung lediglich aufgrund geänderten Arbeitsverhaltens während der Pandemie zu erfolgen hat. Die Konsultationsvereinbarung schreibt eine proportionale Kürzung vor. Bei der Berechnung sind zunächst die Tage des Bekämpfungszeitraums zu ermitteln. Hierfür sind die im jeweiligen Einzelfall relevanten pandemiebedingten Homeoffice-Tage sowie Tage, die einen pandemiebedingten Verbleib am Arbeitsort erfordern, zu berücksichtigen. Wochenend- und Feiertage sind einzubeziehen, soweit diese in den Bekämpfungszeitraum fallen. Dienstreisen unterbrechen den Bekämpfungszeitraum.

Die Formel lautet: 26

$$60 \times \frac{\textit{Tage des Bekämpfungszeitraums (inkl. (anteilig) Urlaub und Wochenende}}{365 \text{ Tage}^*} = \text{Kürzungsbetrag}$$

* In 2020: 366 Tage aufgrund des Schaltjahres

Der auf volle Tage aufgerundete Kürzungsbetrag ist von den 60 Nicht-Rückkehrtagen abzuziehen. Es ergibt sich danach ein neuer Höchstbetrag der Nicht-Rückkehrtage. Wird dieser überschritten, ist die DBA-Grenzgängerregelung nicht anzuwenden. Der zugrunde zulegende Zeitraum, in dem der Arbeitnehmer von 27

17 BMF, Schreiben vom 12.6.2020; IV B 2 – S 1301-CHE/07/10015-01 vom 3.12.2020; IV B 2 – S 1301-CHE/07/10019-05; v. 7.5.2021; IV B 2 – S 1301-CHE/07/10019-05; v. 13.4.2022; IV B 2 – S 1301-CHE/21/10018 :009.

18 BMF, Schreiben vom 12.6.2020, Tz. 1 Abs. 1.

19 BMF, Schreiben vom 12.6.2020, Tz. 1 Abs. 2.

20 Oberfinanzdirektion Karlsruhe Baden-Württemberg, Schreiben vom 31.5.2021, überarbeitet am 14.6.2022, S. 130.1/1601 – St 531, S. 15 f., Beispiel 9 (zit. OFD Karlsruhe vom 31.05.2021).

21 OFD Karlsruhe vom 31.05.2021 S. 13, Beispiel 5.

den pandemiebedingten Massnahmen betroffen ist, ist von der Arbeitgeberin zu bescheinigen.[22]

2. Betriebsstätte

2.1 Grundsätze

28 Viele Unternehmen erwägen, ihre Angestellten auch zukünftig aus dem Homeoffice arbeiten zu lassen. Sofern das Homeoffice in einem anderen Land ausgeübt wird, ergibt sich jedoch ein latentes Betriebsstättenrisiko. Dies ist bspw. auch bei Grenzgängern der Fall. Begründet ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte am Homeoffice der Mitarbeitenden, so hat der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, ein Besteuerungsrecht für den zuzurechnenden Unternehmensgewinn.[23] Ähnliche Folgen ergeben sich beim Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, auf die vorliegend nicht weiter eingegangen wird.

29 Eine Betriebstätte muss sowohl nach nationalem Recht als auch nach dem DBA D-CH selbst begründet werden. Nach deutschem Recht ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.[24] Art. 5 Abs. 1 DBA D-CH ist nahezu identisch. Hiernach ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Nach deutscher Rechtsprechung kann das Homeoffice eine solche Geschäftseinrichtung darstellen, denn selbst eine Büroecke mit Schreibtisch und Telefon qualifiziert als Geschäftseinrichtung.[25] Weiterhin ist eine gewisse Dauerhaftigkeit Voraussetzung. Diese liegt bei einer Wiederholung in regelmässigen Abständen vor. Die regelmässige Nutzung des Homeoffice stellt somit eine gewisse Dauerhaftigkeit dar.[26] Oftmals wird auf einen 6-Monats-Zeitraum abgestellt, der sehr schnell erreicht werden kann.[27]

30 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist jedoch auch die Verfügungsmacht des Arbeitgebers Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte. Hierfür müssen keine Eigentumsrechte oder Vereinbarungen über eine Entgeltzahlung für die Nutzung des Homeoffice vorliegen. Auch schriftliche Vereinbarungen sind nicht notwendig. Der Arbeitgeber muss aber eine Rechtsposition haben, die nicht entzogen werden kann.[28] Dies ist regelmässig aber gerade nicht der Fall. Denn ohne die Zustimmung der Arbeitnehmerin kann der Arbeitgeber das Homeoffice nicht als feste Geschäftseinrichtung für sein Unternehmen nutzen.

31 Daher dürften die Homeoffice Tätigkeit in folgenden Fällen nicht als feste Geschäftseinrichtung in Deutschland qualifizieren:[29]

- Fehlende Verfügungsgewalt des Arbeitgebers.
- Die Tätigkeit der Arbeitnehmerin im Homeoffice erfolgt nur gelegentlich.[30]
- Bei den Tätigkeiten der Arbeitnehmerin handelt es sich lediglich um vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten.[31]

---

22 Die Konsultationsvereinbarung von 11.6.2020 kennt auf Antrag auch eine Fiktion betreffend dem Tätigkeitsortprinzips i.S.v. Art. 15 DBA D-CH. Für pandemiebedingt im deutschen Homeoffice ausgeübte Arbeitstage wird unterstellt, dass sie in der Schweiz ausgeübt wurden (und umgekehrt). Diese in der Schweiz *«ausgeübten»* Arbeitstage sind dann in der Schweiz zu versteuern. In Deutschland sind sie unter Progressionsvorbehalt freizustellen. BMF, Schreiben vom 12.6.2020, Tz. 2 Abs. 1. Ein Nachweis der Schweizer Besteuerung ist zu erbringen: BMF, Schreiben vom 12.6.2020,Tz. 2 Abs. 2.

23 Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 DBA D-CH.

24 § 12 Satz 1 Abgabenordnung (AO).

25 BFH, Urteil vom 15.7.1986, VIII R 134/83, BStBl. II 1986, S. 744.

26 BFH, Urteil vom 19.5.1993, I R 80/92, BStBl. II 1993, S. 655.

27 BFH, Urteil vom 28.6.2006, I R 92/05, BStBl II 2007, 100.

28 Kolb Andreas/Kubaile Heiko, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, S. 44.

29 OECD, Musterabkommen 2017, Musterkommentar, Art. 5 Rz. 18.

30 Schreiber René, Honold Kersten A, Jaun Roger in: Zweifel Martin, Beusch Michael, Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Art. 5 N 10.

31 Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA D-CH.

- Der Arbeitnehmerin steht ein weiterer Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung.
  Der Arbeitsplatz im Unternehmen muss kein fester Arbeitsplatz sein, ein Platz im Rahmen des *«Desk-Sharings»* ist ausreichend.[32]

32 Es ist jeweils auf die konkreten Umstände des Einzelfalls abzustellen.[33]

33 Die vermehrte Homeofficetätigkeit von Grenzgängern steht auch im Blickfeld der deutschen Bundesregierung. Sie äusserte bisher explizit Vorbehalte gegenüber einigen internationalen Tendenzen zum Absinken der Anforderungen zur Begründung einer Betriebsstätte.[34] Auch die Literaturmeinung in der Schweiz scheint bisher eine engere Auslegung hinsichtlich der Begründung einer festen Geschäftseinrichtung durch die Tätigkeit im Homeoffice eines Mitarbeiters zu teilen.[35]

34 Weitere Gefahren drohen jedoch im Hinblick auf die sog. Vertreterbetriebsstätte, die ebenso zu einem Besteuerungsrecht im anderen Staat führt.[36] Gemäss Art. 5 Abs. 4 DBA D-CH ist ständiger Vertreter eine Person, die für das Unternehmen gewöhnlich tätig wird. Indiz hierfür ist, dass sie das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit nicht selbst trägt. Eine Vertreterbetriebsstätte besteht bspw. wenn die Arbeitnehmerin Vollmachten besitzt, im Namen für das Unternehmen Verträge abzuschliessen, und dies auch gewöhnlich ausübt.

35 Die Abschlussvollmacht ist ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach auszulegen. So kann die Betriebsstätte nicht dadurch vermieden werden, dass die Arbeitnehmerin rein formell den Vertragsvollzug dem vertretenen Unternehmen überlässt. Die Vertreterbetriebsstätte erfordert keine feste Geschäftseinrichtung und kann daher regelmässig durch die Tätigkeit im Homeoffice begründet werden.

2.2 Pandemiebedingte Sonderregelungen

36 Gleichlautend zu den zuvor dargestellten steuerlichen Regelungen für Arbeitnehmende (vgl. Gliederungspunkt 1.3) sollen pandemiebedingte Homeoffice-Tage nicht zu steuerlichen Nachteilen für den Arbeitgeber führen. Insofern wurde im Rahmen der Konsultationsvereinbarung vom 27.4.2021 folgendes vereinbart: Eine Arbeitskraft, die nur aufgrund der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie Tätigkeiten an ihrem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat ausübt, begründet für den Arbeitgeber regelmässig keine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 DBA D-CH. Es fehle hier bereits an einer Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht des Arbeitgebers.[37]

3. Sozialversicherung

3.1 Grundsätze

37 Gemäss Verordnung (EG) Nr. 883/2004 sowie Verordnung (EG) 987/2009 sind Arbeitnehmerinnen, die sowohl in Deutschland und in der Schweiz tätig sind, in dem Staat sozialversicherungspflichtig, in dem ihr Arbeitgeber seinen Sitz hat.[38] Arbeitnehmende unterliegen jedoch dem Sozialversicherungsrecht ihres so-

---

32 Schuster Raphael, Verleger Tina, Wenn das Home zum Office wird, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), Nr. 21 v. 13.11.2020, Seite 861.

33 OECD, Musterabkommen 2017, Musterkommentar, Art. 5 Rz 18.

34 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU – Drucksache 20/2797, Drucksache 20/3006 vom 2.8.2022.

35 Rasch Stephan/Rosenberger Florian/Brülisauer Peter, Auswirkungen dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, IStR-Beihefter 2021, 1).

36 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU – Drucksache 20/2797, Drucksache 20/3006 v. 2.8.2022.

37 BMF, Schreiben vom 7.5.2021, IV B 2 – S. 1301-CHE/07/10019-05, Tz. 7.

38 Art. 13 Abs. 1 lit. b Ziffer Verordnung (EG) Nr. 883/2004. Ausnahmen bestehen im Fall von sogenannten Einstrahlungen (vorübergehende Entsendung nach Deutschland) sowie im Falle von Ausnahmevereinbarungen.

genannten Wohnmitgliedstaats, sofern sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausüben. Wesentlicher Teil ist regelmässig eine mindestens 25 %-ige Tätigkeit in einem 12-Monatszeitraum.[39] Somit können Grenzgänger durch eine entsprechende Anzahl von Homeoffice-Tagen sehr schnell die Sozialversicherungspflicht in den Wohnmitgliedstaat wechseln.

38 Vor dem Hintergrund der vermehrten Homeofficetätigkeit von Mitarbeitenden diskutieren die EU-Staaten und die Schweiz daher derzeit über eine signifikante Erhöhung der 25 % Grenze bzw. Handlungsalternativen.[40,41]

39 Besteht eine Sozialversicherungspflicht in Deutschland muss der Schweizer Arbeitgeber seine Beschäftigten in Deutschland anmelden.[42] Alternativ können die genannten Pflichten auf die Arbeitnehmenden übertragen werden.[43]

3.2 Pandemiebedingte Sonderregelungen

40 Die COVID-19 Pandemie und die ergriffenen Massnahmen sollen ebenso keine Auswirkungen auf den Sozialversicherungsstatus von Grenzgängern haben. Daher wurde in diesen Fällen die zuvor beschriebene Anwendung der 25 %-Grenze ausgesetzt. Die Regelung galt zunächst bis Ende Juni 2022 und wurde zwischenzeitlich bis 31.12.2022 verlängert.

41 Folglich verbleibt die Sozialversicherungspflicht bis zum 31.12.2022 in dem Land, in dem sie vor Beginn der COVID19 Pandemie bestand. Dies unabhängig davon, in welchem Umfang die Tätigkeit im Homeoffice im Wohnmitgliedstaat ausgeübt wird. Eine sogenannte A1 Bescheinigung ist grundsätzlich bei solchen Sachverhalten nicht erforderlich.[44]

---

39 Art. 14 Abs. 8 Verordnung (EG) 987/2009.

40 Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext: Verlängerung der Sonderregelung bis Ende 2022, online aufgerufen am 16.9.2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/telearbeit.html.

41 Sofern die Sozialversicherungspflicht in den Wohnsitzstaat fällt, ergeben sich Detailfragen (bspw. wenn der Schweizer Arbeitgeber entsprechend der deutschen Vorschriften 50 % der Beiträge zur Krankenversicherung übernehmen muss. Vergleichbare in der Schweiz wohnhafte Mitarbeitende hätte keinen entsprechenden Anspruch).

42 Artikel 21 Abs. 1 Verordnung (EG) 987/2009.

43 Artikel 21 Abs. 2 Verordnung (EG) 987/2009.

44 Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext: Verlängerung der Sonderregelung bis Ende 2022, online aufgerufen am 16.9.2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/telearbeit.html.

zsis)

Home-Office und das Grenzgänger-abkommen mit Italien

Zitiervorschlag: **Kathrin Egli Arginelli, Home-Office und das Grenzgängerabkommen mit Italien, in zsis) 4/2022, A12, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A12-2022)**

QUICK READ Das aktuelle Grenzgängerabkommen mit Italien stammt aus dem Jahr 1974 und sieht keine Möglichkeit von Home-Office vor. In der Zwischenzeit wurde am 23. Dezember 2020 von der Schweiz und Italien ein neues Abkommen unterzeichnet, welches im Zusatzprotokoll Bestimmungen über das Home-Office enthält. Darin ist vorgesehen, dass sich die zuständigen Behörden im Zusammenhang mit dem Home-Office regelmässig konsultieren. Zudem lässt das Abkommen auch Raum für die Auslegung, dass das Home-Office bis zu maximal 45 Tagen im Jahr zulässig sein könnte, ohne die Anwendung des Abkommens in Frage zu stellen.

Das neue Grenzgängerabkommen wurde vom schweizerischen Parlament am 1. März 2022 angenommen. Zurzeit ist aufgrund der aktuellen politischen Situation unsicher, ob das Abkommen auch durch das italienische Parlament noch vor Ende Jahr 2022 ratifiziert wird, sodass es – wie ursprünglich geplant – per 1. Januar 2023 in Kraft treten könnte. Sollte dies nicht der Fall sein, wäre es wünschenswert, das Home-Office unter dem Grenzgängerabkommen von 1974 zu regeln. Zwar haben die zuständigen Behörden am 22. Juli 2022 mit einer gemeinsamen Erklärung klargestellt, dass weiterhin die während der COVID-19-Pandemie mittels Verständigungsvereinbarung getroffene Regelung zur Anwendung gelangt. Vor Ende Oktober 2022 wollten sich die zuständigen Behörden erneut konsultieren, um zu prüfen, ob die Bedingungen zu Anwendung der Verständigungsvereinbarung weiterhin vorliegen. Bis heute sind dazu keine weiteren Informationen veröffentlicht worden, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass die Verständigungsvereinbarung weiterhin anwendbar ist. Damit hängt die Dauer der Gültigkeit dieser Regelung wohl auch von der Entwicklung der COVID-19-Pandemie ab. Ein Update seitens der zuständigen Behörden wird – wahrscheinlich spätestens im Frühjahr 2023 – zu erwarten sein.

Kathrin EGLI ARGINELLI
Rechtsanwältin, LL.M. in International Taxation, Leiden (NL), eidg. dipl. Steuerexpertin
Vizedirektorin | Divisione delle Contribuzioni, Canton Ticino
Mitglied der zsis)-Redaktion
kathrin.egliarginelli@ti.ch

QUICK READ 34

HAUPTTEIL 35

Einleitung 35

1. Das Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien – ein Überblick 36

2. Steuerliche Auswirkungen von Home-Office 38

3. Schlussfolgerung 42

Die Ausführungen in diesem Beitrag werden von der Autorin in ihrer persönlichen Eigenschaft geäussert und binden die Steuerverwaltung des Kantons Tessin in keiner Weise. 1

Einleitung

Heute arbeiten rund 85'000 in Italien ansässige Personen in den Grenzkantonen Tessin, Graubünden und Wallis. Das mit Italien abgeschlossene Grenzgängerabkommen ist vor allem für den Kanton Tessin mit seinen rund 75'000 Grenzgängern von grosser Bedeutung, wovon ca. 66'000 als Grenzgänger im Sinne des Abkommens gelten.[01] 2

Die Regelung der Home-Office-Tätigkeit der italienischen Grenzgänger drängte sich während der COVID-19-Pandemie auf, als die staatlichen Massnahmen zur Bekämpfung der Pandemie die Mobilität der Arbeitnehmer wesentlich einschränkten. In der Zwischenzeit ist das Home-Office zur normalen Arbeitsform geworden. Der vorliegende Artikel befasst sich mit der Frage, welche Auswirkung das Home-Office auf die Besteuerung der Grenzgänger haben kann und welche weiteren steuerlichen Risiken damit verbunden sind. Dabei wird ein direkter Vergleich aufgestellt zwischen den nach dem aktuellen Abkommen geltenden Bestimmungen und jenen Bestimmungen, die nach Inkrafttreten des am 23. Dezember 2020 von der Schweiz und Italien unterzeichneten Abkommens gelten sollen. 3

Auf Ausführungen im Zusammenhang mit sozialversicherungsrechtlichen Aspekten wird in diesem Beitrag verzichtet.[02] 4

---

[01] Bundesamt für Statistik, Grenzgängerstatistik (GGS), Mai 2022, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/erhebungen/ggs.html.

[02] Ausführlich dazu: Stutz Christoph, Sozialversicherungsrechtliche Aspekte bei Homeoffice, in zsis) 4/2022, A14 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A14-2022).

1. Das Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien – ein Überblick

1.1 Vom Grenzgängerabkommen 1974 zum neuen Grenzgängerabkommen

5 Das heute (noch) gültige Grenzgängerabkommen mit Italien wurde am 3. Oktober 1974 unterschrieben und ist am 27. März 1979 rückwirkend auf den 1. Januar 1974 in Kraft getreten (nachfolgend *«Grenzgängerabkommen 1974»*).[03] Es ist integraler Bestandteil des von der Schweiz mit Italien am 9. März 1976 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens *(«DBA CH-I»)*.[04]

6 Seither wurden diverse Versuche unternommen, das Abkommen zu revidieren.[05] Am 23. Februar 2015, gleichzeitig mit der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls zum DBA CH-I im Zusammenhang mit der Anpassung an die OECD-Standard zum Informationsaustausch, haben die Schweiz und Italien eine sog. *«Roadmap»* unterschrieben. Dieser Eckwerteplan enthält eine klare politische Verpflichtung zu mehreren Punkten der bilateralen Beziehung zwischen der Schweiz und Italien im Steuer- und Finanzbereich und sieht unter anderem auch die Überarbeitung des Grenzgängerabkommens von 1974 vor.[06] Am 22. Dezember 2015 wurde der Entwurf des neuen Abkommens zur Besteuerung der Grenzgänger inklusive Zusatzprotokoll paraphiert. Aus verschiedenen Gründen verzögerte sich jedoch die Unterzeichnung. Erst im Laufe des Jahres 2020 wurden die Gespräche wiederaufgenommen und am 23. Dezember 2020 unterzeichneten die Schweiz und Italien das neue Grenzgängerabkommen (nachfolgend *«neues Grenzgängerabkommen»*) in Rom.[07] Am 1. März 2022 stimmte das Schweizer Parlament dem neuen Grenzgängerabkommen mit Italien zu.

7 Aufgrund der aktuellen politischen Situation in Italien ist es zurzeit nicht klar, ob das Abkommen noch vor Ende Jahr 2022 vom italienischen Parlament ratifiziert wird, sodass es – wie ursprünglich geplant – am 1. Januar 2023 in Kraft treten könnte.

8 Das Grenzgängerabkommen 1974 besteht nur aus wenigen Artikeln, und seine Anwendbarkeit beschränkt sich auf in Italien ansässige Grenzgänger, die in einem schweizerischen Grenzkanton tätig sind. Im Gegensatz dazu ist das neue Grenzgängerabkommen ähnlich strukturiert wie ein DBA und beruht auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit.

1.2 Definition «Grenzgängerin»

1.2.1 Grenzgängerabkommen 1974

9 Das Grenzgängerabkommen 1974 enthält keine Definition des Begriffs der *«Grenzgängerin»*. Gemäss langjähriger Praxis der Steuerbehörden gilt als Grenzgängerin eine Arbeitnehmerin, die in einer italienischen Grenzgemeinde ansässig ist, in unselbstständiger Stellung in einem schweizerischen Grenzkanton – Tessin, Graubünden oder Wallis – arbeitet und täglich an ihren Wohnort zurückkehrt. Das tägliche Pendeln zwischen Wohn- und Arbeitsort wird demnach vorausgesetzt. Als italienische Grenzgemeinde gilt eine italienische Gemeinde, deren Gebiet ganz oder teilweise innerhalb einer 20 km breiten Zone an der Grenze zur Schweiz liegt.

---

[03] Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974, SR 0.642.045.43.

[04] Vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-I.

[05] Vgl. dazu ausführlich Vorpe Samuele/Altenburger Peter R., Das neue Abkommen zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger, in ASA 90 (2021/2022) S. 81 ff., S. 87-96 (zit. Vorpe/Altenburger).

[06] Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, Februar 2015, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf.

[07] Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger vom 23. Dezember 2020, BBl 2021 1918.

1.2.2 Das neue Grenzgängerabkommen

10 Gemäss Art. 2 lit. b. des neuen Grenzgängerabkommens wird der Begriff *«Grenzgängerin»* oder *«Grenzgänger»* als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person definiert, die:

- i in einer Gemeinde steuerlich ansässig ist, deren Gebiet ganz oder teilweise innerhalb einer 20 km breiten Zone an der Grenze zum anderen Vertragsstaat liegt,
- ii im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates für einen dort ansässigen Arbeitgeber, oder für eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung in diesem Staat eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, und
- iii grundsätzlich jeden Tag an ihr Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat nach Ziffer i) zurückkehrt.

11 Im Weiteren sieht das Abkommen vor, dass die Einzelheiten der Anwendung von Ziffern i) und iii) durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen festzulegen sind (Art. 2 lit. b in fine).

12 In diesem Zusammenhang wird im Zusatzprotokoll in Absatz 2 festgehalten, dass Einvernehmen darüber besteht, dass es einer Grenzgängerin oder einem Grenzgänger grundsätzlich gestattet ist, an höchstens 45 Tagen pro Kalenderjahr aus beruflichen Gründen nicht an ihr oder sein Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückzukehren, sofern die zuständigen Behörden nichts anderes beschliessen. Ferien- und Krankheitstage fallen nicht unter diese Begrenzung.

13 Als sogenannte Nichtrückkehrtage gelten somit grundsätzlich Arbeitstage, an welchen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, was zum Beispiel dann der Fall sein kann, wenn die Rückkehr wegen der grossen Distanz zwischen dem Arbeits- und Wohnort aus zeitlichen oder anderen Gründen nicht zumutbar ist.

1.3 Besteuerung der Grenzgänger

1.3.1 Grenzgängerabkommen 1974

14 Gemäss dem geltenden Abkommen werden die Grenzgänger ausschliesslich am Arbeitsort in der Schweiz besteuert. Die betroffenen Kantone liefern jährlich 40 % bzw. 38.8 % der von den Grenzgängern erhobenen Steuern an Italien ab als finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden.[08]

15 Infolge der ausschliesslichen Besteuerung in der Schweiz besteht für Grenzgänger keine Pflicht, das entsprechende Erwerbseinkommen in Italien zu deklarieren.

1.3.2 Das neue Grenzgängerabkommen

16 Das neue Grenzgängerabkommen sieht eine konkurrierende Besteuerung vor. Analog zu Art. 15 DBA CH-I werden die Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von den Grenzgängern bezogen und von einer Arbeitgeberin für eine unselbstständige Erwerbstätigkeit gezahlt werden, primär im Vertragsstaat besteuert, in dem die unselbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (sog. Arbeitsortprinzip). Die Steuer beschränkt sich jedoch auf 80 % der Steuer, die in Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts erhoben werden könnte (Art. 3 neues Grenzgängerabkommen). Dies bedeutet konkret, dass der Staat, in dem die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, nur 80 % der normalerweise erhobenen Quellensteuer erheben darf.

17 Der Ansässigkeitsstaat unterwirft dieses Einkommen seinerseits einer Besteuerung und beseitigt die Dop-

[08] Art. 2 Grenzgängerabkommen 1974; betreffend den Kanton Tessin wurde der Anteil gestützt auf die Verständigungsvereinbarung von Rom und Lugano von 1985 von 40% auf 38.8% gesenkt, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass eine unbekannte Anzahl von Grenzgängern aus organisatorischen Gründen nicht regelmässig an ihren Wohnort in Italien zurückkehrt. Vgl. Vorpe/Altenburger, S. 90, mit Hinweis auf Bernasconi Marco, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, in: RTT Juni 1990.

pelbesteuerung in Anwendung von Art. 24 DBA CH-I (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 neues Grenzgängerabkommen). Somit besteuert Italien das von in Italien ansässigen Grenzgängern erzielte Erwerbseinkommen unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuer (Anrechnungsmethode).[09] Dabei kommt ein Steuerfreibetrag von EUR 7'500 zu tragen, welcher das interne Recht für im Ausland in einem Grenzgebiet tätige Arbeitnehmende vorsieht.[10]

18 Gemäss Art. 24 Abs. 3 DBA CH-I nimmt die Schweiz regelmässig das in Italien erzielte Erwerbseinkommen von der Besteuerung aus, welches lediglich für die Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt wird (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Angesichts der Tatsache, dass Italien seine Quellensteuer auf 80 % des normalerweise erhobenen Betrags wird beschränken müssen, wurde im neuen Grenzgängerabkommen in Art. 5 Abs. 2 eine Sonderregel eingeführt. Danach kann die Schweiz einen Fünftel des in Italien erzielten Bruttolohns besteuern.

19 Art. 9 des neuen Grenzgängerabkommens sieht eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2033 für die Besteuerung von bestehenden Grenzgängern vor. Bestehende Grenzgänger werden definiert als unselbstständige Arbeitnehmende mit Wohnsitz in Italien, die zwischen dem 31. Dezember 2018 und dem Datum des Inkrafttretens des neuen Grenzgängerabkommens in den Kantonen Graubünden, Tessin oder Wallis arbeiten oder gearbeitet haben und als Grenzgänger im Sinne der im neuen Grenzgängerabkommen enthaltenen Definition gelten. Bestehende Grenzgänger werden analog zum Grenzgängerabkommen 1974 ausschliesslich in der Schweiz besteuert, während die Grenzkantone verpflichtet sind, einen finanziellen Ausgleich von 40 % der schweizerischen Quellensteuer zugunsten der italienischen Grenzgemeinden abzuliefern.[11]

20 Damit erhöht sich in Italien die Steuerlast der neuen Grenzgänger im Vergleich zu den bisherigen Grenzgängern. Gemäss dem *«Memorandum of Understanding»* zwischen der Italienischen Regierung, Gewerkschaften, Grenzgemeinden und Grenzgänger vom 23. Dezember 2020 soll sich die Italienische Regierung darum bemühen, Mechanismen zur Erleichterung der Steuerlast einzuführen. Demnach sollte der Steuerfreibetrag von EUR 7'500 auf EUR 10'000 erhöht und die Familienzulagen von der Steuer befreit werden.[12]

2. Steuerliche Auswirkungen von Home-Office

2.1 Die Besteuerung der Grenzgänger im Home-Office

2.1.1 Grenzgängerabkommen 1974

2.1.1.1 Allgemeine Regelung

21 Das geltende Grenzgängerabkommen aus dem Jahr 1974 sieht keine Möglichkeit von Home-Office vor. Wie oben dargelegt, gelten Arbeitnehmende, die in einer italienischen Grenzgemeinde wohnen und für eine schweizerische Arbeitgeberin in einem Grenzkanton arbeiten, nur dann als Grenzgänger im Sinne des Abkommens, wenn sie täglich zwischen dem Wohn- und Arbeitsort pendeln.

---

09 Art. 24 Abs. 2 DBA CH-I.

10 Art. 1 Abs. 175 Gesetz Nr. 147, 2013, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7bCBE919D6-5E5D-4C6D-86F0-210F0ED4469E%7d&codiceOrdinamento=300010000175000&articolo=Articolo%201-com175.

11 Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sowie eines Protokolls zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, S. 14 f. (zit. Botschaft Grenzgängerabkommen).

12 Siglato Memorandum d'Intesa fra Governo, sindacati e comuni di frontiera su lavoratori frontalieri, Dezember 2020, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/documenti/comunicato_0284.pdf.

22 Arbeitet der Arbeitnehmer hingegen im Home-Office an seinem Wohnsitz, ist die Voraussetzung des täglichen Pendelns nicht gegeben. Deshalb gelangt nicht das Grenzgängerabkommen, sondern die allgemeinen Regeln von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I zur Anwendung. Danach wird der Arbeitnehmer primär in dem Staat besteuert, in welchem die Arbeit ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip). Daraus folgt, dass der Arbeitnehmer nur für die Tage, an welchen er die Arbeit tatsächlich in der Schweiz verrichtet, dort besteuert werden darf, während er für sein ganzes Erwerbseinkommen in Italien besteuert wird, unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuern (Art. 24 Abs. 2 DBA CH-I). Bei der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I entfällt die Pflicht der Schweizer Grenzkantone zum Finanzausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden.

2.1.1.2 Regelung gemäss Verständigungsvereinbarung

23 Das Thema Home-Office im Zusammenhang mit den italienischen Grenzgängern wurde mit der COVID-19-Pandemie aktuell. Am 18./19. Juni 2020 haben die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten im Anschluss an die mit der Bekämpfung der Ausbreitung von COVID-19 getroffenen Massnahmen eine Verständigungsvereinbarung im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-I verabschiedet.[13]

24 Danach wurde unter Hinweis auf die ausserordentliche Situation und im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 und 4 DBA CH-I und Art. 1 des Grenzgängerabkommens 1974 vereinbart, dass die Tage, die infolge von Massnahmen zur Bekämpfung der Ausbreitung von COVID-19 im Wohnsitzstaat im Home-Office gearbeitet werden, als Tage gelten, die in dem Staat gearbeitet werden, in dem die Person ohne diese Massnahmen gearbeitet hätte. Es gilt somit eine sogenannte Tatsachenfiktion, wobei die Grenzgänger so besteuert werden, als würde ihre Arbeit nicht im Home-Office, sondern am üblichen Arbeitsort ausgeübt.[14] Demzufolge werden die Grenzgänger im Home-Office auch bei fehlender physischer Präsenz weiterhin ausschliesslich in der Schweiz besteuert, während der Finanzausgleich an die italienischen Grenzgemeinden geschuldet bleibt.

25 Diese Verständigungsvereinbarung galt ursprünglich vom 24. Februar 2020 bis zum 30. Juni 2020, wobei sie stillschweigend Monat für Monat verlängert wird. Sie tritt am letzten Tag des Monats ausser Kraft, in welchem die beiden Staaten die Massnahmen zur Bekämpfung der Pandemie, welche die Mobilität der natürlichen Personen einschränken oder davon abraten, enden. Die zuständigen Behörden einigen sich im Voraus auf dieses Datum. Die Verständigungsvereinbarung kann auch im gegenseitigen Einvernehmen der zuständigen Behörden beendet werden.

26 Folgt man einer wörtlichen Auslegung der Verständigungsvereinbarung, so dürfte diese Regelung nur für Arbeitnehmende gelten, welche infolge von staatlichen Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie und – und somit nicht auch aus anderen Gründen – im Home-Office arbeiten.

27 Per 1. April 2022 hat der Bundesrat die besondere Lage und die COVID-19-Massnahmen für die allgemeine Bevölkerung bundesweit aufgehoben. Gleichzeitig hat Italien den COVID-19-Notstand aufgehoben,

13 Accordo amichevole ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 26 della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio concernente le disposizioni applicabili al reddito, di cui ai paragrafi 1 e 4 dell'articolo 15 della Convenzione e dell'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, a seguito delle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del COVID-19, Juni 2020, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/italien.html.

14 Vgl. dazu René Matteotti, Peter Vogt, Natalja Ezzaini, Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie, in zsis) 1/2021, A3 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A3-2021).

wobei gewisse Restriktionen noch in Kraft geblieben sind und nur schrittweise abgeschafft wurden. Mit gemeinsamer Erklärung der zuständigen Behörden vom 22. Juli 2022 wurde hingegen klargestellt, dass diese Regelung allgemein gilt. Das heisst, diese Regel greift unabhängig davon, ob die staatlichen Massnahmen im konkreten Fall auf die Arbeitnehmenden anwendbar sind und gilt zudem unabhängig davon, ob solche Massnahmen überhaupt noch in Kraft sind.

28 Hat die Arbeitgeberin in der Zwischenzeit – möglicherweise für den Zeitraum vom 1. April bis 22. Juli 2022 – bereits eine internationale Steuerausscheidung vorgenommen und nur für die Tage, an denen die Tätigkeit in der Schweiz verrichtet wurde, die schweizerische Quellensteuer abgerechnet, muss sie nachträglich eine Quellensteuerkorrektur vornehmen. Gemäss der gemeinsamen Erklärung wollen die zuständigen Behörden in engem Kontakt bleiben und sich vor Ende Oktober 2022 erneut konsultieren, um zu prüfen, ob die Bedingungen zu Anwendung der Verständigungsvereinbarung weiterhin gegeben sind, womit vermutlich der Entwicklung der COVID-19-Pandemie Rechnung getragen werden soll. Bis heute sind dazu keine weiteren Informationen veröffentlicht worden, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass die Verständigungsvereinbarung weiterhin anwendbar ist. Ein Update seitens der zuständigen Behörden wird – wahrscheinlich spätestens im Frühjahr 2023 – zu erwarten sein.

2.1.2 Das neue Grenzgängerabkommen

29 Im Zusatzprotokoll zum neuen Grenzgängerabkommen wird in Absatz 3 ausdrücklich auf die Telearbeit hingewiesen. Demnach sollen sich die Vertragsstaaten im Zusammenhang mit der möglichen Weiterentwicklung der Telearbeit regelmässig konsultieren, um festzustellen, ob Änderungen oder Ergänzungen des Absatzes 2 des Zusatzprotokolls erforderlich sind. Wie oben ausgeführt, durchbricht Absatz 2 den Grundsatz der täglichen Rückkehr. Er gestattet den Grenzgängern, an höchstens 45 Tagen pro Kalenderjahr aus beruflichen Gründen nicht an ihr Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückzukehren (sog. Nichtrückkehrtage). Der ausdrückliche Verweis in Absatz 3 auf Absatz 2 des Zusatzprotokolls – und nicht etwa auf die in Art. 2 lit. b des Abkommens enthaltenen Definition für Grenzgänger – lässt darauf schliessen, dass den Steuerbehörden die Möglichkeit offensteht, das Home-Office sinngemäss im Kontext der in Absatz 2 enthaltenen Frist auszulegen.[15]

Demnach könnte das neue Grenzgängerabkommen so 30
ausgelegt werden, dass die im Home-Office verbrachten Tage als Nichtrückkehrtage gelten. Dies erfordert eine weite Auslegung des Begriffs *«Nichtrückkehrtage»,* der sowohl die Nichtrückkehr vom Tätigkeitsstaat in den Ansässigkeitsstaat wie auch das Verbleiben im Ansässigkeitsstaat umfasst. Konkret würde dies bedeuten, dass ein Arbeitnehmer an höchstens 45 Tagen im Jahr (d.h. ca. einen Tag pro Woche) im Home-Office arbeiten könnte, wobei weiterhin das Grenzgängerabkommen zur Anwendung kommen würde. Dabei ist zu beachten, dass für die Berechnung der Frist nicht nur die Home-Office-Tage, sondern auch andere Nichtrückkehrtage zu berücksichtigen sind.

Im Gegensatz dazu wurde im Zusammenhang mit den 31
Grenzgängerabkommen mit Deutschland[16], Liechten-

[15] Rosselli Valentino, Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, SUPSI Novità fiscali, Spezialausgabe 2021, S. 16 (zit. Rosselli); Botschaft Grenzgängerabkommen, S. 10.

[16] Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) betreffend ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Artikel 15a DBA, Juli 2022, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/deutschland.html#-45117131.

stein[17] und Frankreich[18] mittels Verständigungsvereinbarung präzisiert, dass Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer an seinem Wohnsitz arbeitet, gerade nicht als Nichtrückkehrtage zählen. Dies bedeutet, dass die Home-Office-Tage für die Anwendung dieser Grenzgängerabkommen nicht relevant bzw. unschädlich sind. Diese unterschiedliche Betrachtungsweise ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass diese drei Grenzgängerabkommen hauptsächlich oder ausschliesslich eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen.

32 Schliesslich werden in Absatz 3 des Zusatzprotokolls die Befugnisse der zuständigen Behörden bestätigt, im Rahmen eines allgemeinen Verständigungsverfahrens nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-I eine Vereinbarung über die Auslegung oder Anwendung des Grenzgängerabkommens in Bezug auf das Home-Office zu treffen, wie dies mit der Verständigungsvereinbarung vom 18./19. Juni 2020 im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie erfolgt ist.[19]

2.1.3 Unterschiedliche Anwendung der massgebenden Vorschriften

33 Die Abgrenzung zwischen der Anwendung des Grenzgängerabkommens 1974 und von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I birgt ein gewisses Missbrauchspotenzial. Die Grenzgängerin ist in Italien für ihr Erwerbseinkommen von der Steuerpflicht befreit. Deklariert sie ihr Erwerbseinkommen nicht in Italien und macht somit die Anwendung des Grenzgängerabkommens 1974 geltend, während in der Schweiz Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I zur Anwendung gelangt, resultiert in Bezug auf die Tage, die sie im Home-Office arbeitet, eine doppelte Nichtbesteuerung. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Steuerbehörde der Schweizer Grenzkantone nicht nur erhöhte Anforderungen in Bezug auf den Nachweis der im Ausland geleisteten Arbeitstage stellen, sondern auch den Nachweis verlangen werden, dass das Erwerbseinkommen in Italien tatsächlich besteuert wurde. Dabei kann die Steuerbehörde zur Abklärung des Sachverhalts und bei fehlender Mitwirkung des Arbeitgebers bzw. der Grenzgängerin die nötigen Informationen mittels Amtshilfegesuch im Sinne von Art. 27 DBA CH-I direkt von der italienischen Steuerbehörde erlangen.

34 Andererseits könnte die unterschiedliche Anwendung der massgebenden Bestimmungen auch zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn die Schweiz in Anwendung des Grenzgängerabkommens 1974 das gesamte Erwerbseinkommen besteuert, während Italien in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I nur den Teil der schweizerischen Steuer der italienischen Steuer anrechnet, welcher auf die tatsächlich in der Schweiz gearbeiteten Tage entfällt. In diesem Fall kann der Arbeitnehmer bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Quellensteuer folgenden Kalenderjahres bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde eine Neuberechnung der Quellensteuer beantragen (vgl. Art. 137 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer DBG; Art. 49 des Steuerharmonisierungsgesetzes StHG).

---

17 Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz betreffend die Anwendung von Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens vom 10.07.2015 zwischen Liechtenstein und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung vom 14. November 2016; vgl. auch Merkblatt zur Besteuerung des Erwerbeinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein des Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), Ziff. 2.4., online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/liechtenstein.html.

18 Accord amiable conclu entre les autorités compétentes de la Suisse et de la France concernant les dispositions applicables aux revenus visés aux 1 et 4 de l'article 17 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales *(«la Convention»),* Juli 2022, online aufgerufen am 7. September 2022 unter: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/frankreich.html#1768690622.

19 Vgl. auch Rosselli, S. 16.

Kann diese Frist nicht eingehalten werden, weil der Arbeitnehmer bspw. erst zu einem späteren Zeitpunkt infolge einer Steuerprüfung in Italien veranlagt wurde, oder weil die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-I von der kantonalen Steuerbehörde nicht anerkannt wird, steht nur noch der Weg des Verständigungsverfahrens in Anwendung von Art. 26 DBA CH-I offen.

35 Schliesslich enthält das neue Grenzgängerabkommen in Art. 7 detaillierte Vorschriften über den Informationsaustausch in elektronischer Form, um eine wirksame Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu ermöglichen und Missbräuche zu bekämpfen.[20]

2.2 Home-Office als Betriebsstätte

36 Beim Home-Office stellt sich stets auch die Frage, ob durch die Präsenz der Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat eine Betriebsstätte der Arbeitgeberin begründet wird. Gemäss Art. 5 Abs. 1 DBA CH-I gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei wird grundsätzlich eine gewisse Dauerhaftigkeit der Tätigkeit im Home-Office vorausgesetzt.[21]

37 Entscheidend ist, ob die Arbeitgeberin die erforderliche Verfügungsmacht über das Home-Office hat. Das kann bspw. der Fall sein, wenn die Home-Office-Tätigkeit von der Arbeitgeberin angeordnet wurde oder dieser dem Arbeitnehmer eine Aufwandentschädigung für die Nutzung des Home-Office leistet.[22] Zur Beurteilung der Verfügungsmacht sind die gesamten Tatsachen und Umstände zu berücksichtigen, wobei dieser Begriff in verschiedenen Staaten unterschiedlich ausgelegt wird. In der Anwendungspraxis der italienischen Steuerverwaltung wird das Erfordernis der Verfügungsmacht regelmässig weit ausgelegt, so dass es nicht selten vorkommt, dass eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft in Räumlichkeiten angenommen wird, über welche die Gesellschaft formell gar nicht verfügt. Im Weiteren könnte eine sog. Vertreterbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 4 DBA CH-I begründet werden, sollte der italienische Grenzgänger über eine Vollmacht verfügen, im Namen der schweizerischen Arbeitgeberin Verträge abzuschliessen und sollte diese Vollmacht auch gewöhnlich im Home-Office ausgeübt werden.

38 Die Annahme einer Betriebsstätte in Italien durch die veranlagende Behörde hat für den Arbeitgeber oft einschneidende Konsequenzen zur Folge. Sie führt nicht nur zu einer höheren Steuerlast, sondern ist regelmässig auch mit administrativen – und möglicherweise auch strafrechtlichen – Sanktionen verbunden. Zudem besteht das Risiko einer internationalen Doppelbesteuerung, die – soweit das Unternehmen in der Schweiz bereits rechtskräftig veranlagt wurde – nur mittels Verständigungsverfahren beseitigt werden kann.[23]

3. Schlussfolgerung

39 Das Home-Office ist heute zwar zur normalen Arbeitsform geworden, doch bestehen im Zusammenhang mit dem Grenzgängerabkommen mit Italien viele Unsicherheiten, womit sowohl die Arbeitnehmerin wie auch der Arbeitgeber gewissen Risiken ausgesetzt ist.

40 Im Zeitpunkt des Verfassens des Artikels werden die italienischen Grenzgänger in Anwendung des Verständigungsverfahrens vom 18./19. Juni 2020 weiterhin ausschliesslich in der Schweiz besteuert (unter Berücksichtigung eines Finanzausgleichs zugunsten der italienischen Grenzgemeinden), dies unabhängig davon, ob sie im Home-Office arbeiten oder nicht. Es ist im Momentan unklar, wie lange diese Regelung

[20] Botschaft Grenzgängerabkommen, S. 6 und 12 f.

[21] Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 21. November 2017, Rz. 28 f. zu Art. 5 (zit. OECD-Kommentar).

[22] OECD-Kommentar, Rz. 18 f. zu Art. 5.

[23] Zu weiteren Ausführung in Bezug auf die Betriebsstättenproblematik im Zusammenhang mit Home-Office vgl. Kläser Julian, Home-Office Tätigkeit und die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte – eine Bestandesaufnahme, in zsis) 2/2022, A10 (abrufbar unter publ.zsis.ch/A10-2022).

noch gelten wird. Die Dauer der Gültigkeit dieser Regelung hängt wohl von der Entwicklung der COVID-19-Pandemie ab. Spätestens im Frühjahr 2023 wird das Thema wieder aktuell, und es wird ein Update seitens der zuständigen Behörden zu erwarten sein.

41 Eine weitere Unsicherheit besteht im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Grenzgängerabkommens. Mit diesem würde eine Grundlage geschaffen, das Home-Office im Zusammenhang mit der 45-Tage-Regel auszulegen. Das neue Abkommen sieht zudem ausdrücklich vor, dass sich die zuständigen Behörden im Zusammenhang mit der möglichen Weiterentwicklung der Telearbeit regelmässig konsultieren.

42 Es wäre auf jeden Fall wünschenswert, dass das Home-Office durch die zuständigen Behörden geregelt wird, um Rechtssicherheit zu schaffen. Im Zweifelsfall ist der Arbeitgeber gut beraten, bei Grenzgängern die schweizerische Quellensteuer weiterhin auf 100 % des Erwerbeinkommens abzurechnen. Die Arbeitnehmerin kann bis zum 31. März des Folgejahres eine Korrektur der Quellenbesteuerung bzw. eine internationale Ausscheidung beantragen, sollte sie für dasselbe Einkommen auch in Italien besteuert werden. Rechnet der Arbeitgeber hingegen die Quellensteuer nur auf dem Erwerbseinkommen in Bezug auf die in der Schweiz gearbeiteten Tage ab, riskiert er bei einer Steuerprüfung eine Aufrechnung, wenn die Besteuerung der Arbeitnehmerin in Italien nicht nachgewiesen werden kann. Dabei kann sich die Steuerbehörde zur Abklärung des Sachverhalts und bei fehlender Mitwirkung des Arbeitgebers bzw. der Grenzgängerin die nötigen Informationen mittels Amtshilfegesuch beschaffen.

43 Andererseits kann die Qualifikation einer Arbeitnehmerin als Grenzgängerin im Sinne des aktuellen Grenzgängerabkommens grosse Auswirkungen auf deren Steuerlast haben. Sollte die Arbeitnehmerin infolge von Home-Office nicht mehr als Grenzgängerin gelten, wird sie in Italien auch für ihr Erwerbseinkommen steuerpflichtig, unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuern. Damit erhöht sich ihre Steuerlast erheblich und sie riskiert nicht nur eine internationale Doppelbesteuerung, sondern auch administrative und möglicherweise strafrechtliche Sanktionen, sollte sie die Deklaration des Erwerbseinkommens in Italien unterlassen haben.

44 Selbst bei einer klareren Regelung des Home-Office ist wohl davon auszugehen, dass die Arbeitgeber das Home-Office nur in einem sehr beschränkten Ausmass zulassen, um das Risiko der Begründung einer Betriebsstätte in Italien zu minimieren. Die Annahme einer Betriebsstätte in Italien kann für den schweizerischen Arbeitgeber einschneidende Konsequenzen haben.

zsis)

Grenzgängerregelung Schweiz-Liechtenstein

Zitiervorschlag: **Fabienne Limacher, Natascha Rizzi, Grenzgängerregelung Schweiz-Liechtenstein, in zsis) 4/2022, A13, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A13-2022)**

QUICK READ Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein (DBA CH-FL) enthält in Art. 15 Abs. 4 eine Spezialbestimmung für die Besteuerung des Erwerbseinkommens von Grenzgängern. Bei Angestellten, welche als Grenzgänger qualifizieren, wird das Erwerbseinkommen abweichend vom generellen Tätigkeitsortsprinzip dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen. Kehrt ein Arbeitnehmer aus geschäftlichen Gründen an mehr als 45 Tagen nicht an seinen Wohnort zurück, gilt er nach dem DBA CH-FL als Nichtgrenzgänger. Bei Nichtgrenzgängern steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die dort ausgeübte Tätigkeit zu. Das Arbeitseinkommen des Arbeitnehmers wird folglich anteilsmässig zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat aufgeteilt, wofür die Schweiz und Liechtenstein in von den jeweiligen Steuerbehörden publizierten Merkblättern unterschiedliche Berechnungsmethoden vorsehen. Während die schweizerischen Steuerbehörden die Führung eines sog. Kalendariums über die jeweils in den beiden Staaten oder auch Drittstaaten verbrachten Arbeitstage verlangen, wendet die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein eine Pauschalmethode an. Dieser Methodenpluralismus kann je nach Fallkonstellation zu einer Doppelbesteuerung des Arbeitnehmers führen. Wird die Tätigkeit im Home-Office verrichtet, steht dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für diese Tage zu.

Fabienne LIMACHER
MLaw, LL.M., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin
Partnerin | Walder Wyss AG
fabienne.limacher@walderwyss.com

Natascha RIZZI
M.A. HSG in Law and Economics, Rechtsanwältin
Associate | Walder Wyss AG
natascha.rizzi@walderwyss.com

QUICK READ 45

HAUPTTEIL 46

1. Besteuerung der Grenzgänger im Ansässigkeitsstaat 46
2. Besteuerung von Nichtgrenzgängern 49
3. Pflichten für die Schweizer Arbeitgeber bei der Beschäftigung von Liechtensteiner Grenzgängern 51
4. Besonderheiten mit Home-Office 51
5. Schlussfolgerungen 52

In den Grenzgebieten des St. Gallischen Rheintals und Sarganserlands pendeln tagtäglich tausende Arbeitnehmende aus der Schweiz nach Liechtenstein und umgekehrt. Für Grenzgänger enthält das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein eine besondere Regelung, wonach das im Tätigkeitsstaat erzielte Erwerbseinkommen vollständig dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen wird. Für Nichtgrenzgänger erfolgt hingegen eine anteilsmässige Besteuerung im Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat. Bei der Anstellung von Grenzgängern ergeben sich für die Arbeitgebenden diverse Abklärungs- und Deklarationspflichten. Nachfolgend soll auf die Grundsätze der Besteuerung von Grenzgängern gemäss der geltenden Grenzgängerregelung zwischen der Schweiz und Liechtenstein eingegangen werden. Diese soll insbesondere auch vor dem Hintergrund der zunehmenden Arbeit im Home-Office beleuchtet werden. 1

1. Besteuerung der Grenzgänger im Ansässigkeitsstaat

1.1 Einleitende Bemerkungen

Nach unilateralem Steuerrecht kann bei der Ausübung einer (selbständigen oder unselbständigen) Erwerbstätigkeit in der Schweiz durch eine Person mit Wohnsitz im Ausland grundsätzlich eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht gegeben sein. Wer sich ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen während mindestens 30 Tagen in der Schweiz aufhält und hier einer Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 3 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 DBG). Auch bei mehreren kürzeren Aufenthalten unter 30 Tagen am Stück kann eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gegeben sein, womit das hier erzielte Einkommen prinzipiell nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG der Schweizer Besteuerung unterliegt. 2

Findet sich bei grenzüberschreitenden Situationen im ausländischen, unilateralen Steuerrecht eine ähnlich 3

weitgehende Definition der Steuerpflicht, so ergibt sich ein Risiko der Doppelbesteuerung, welches durch die jeweiligen von der Schweiz mit über 100 Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wieder eingeschränkt wird. Im Verhältnis zwischen Liechtenstein und der Schweiz ist das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA CH-FL) seit dem 22. Dezember 2016 in Kraft.[01] Im Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit wird als Grundregel in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen in Art. 15 Abs. 1 DBA CH-FL festgehalten, dass die aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. In diesem Fall kommt das Besteuerungsrecht für das erzielte Erwerbseinkommen dem Tätigkeitsstaat zu (sog. Tätigkeitsortsprinzip). Nebst den Ausnahmeregelungen für Entsendungen (sog. Monteurklausel/183-Tage-Regel, vgl. Art. 15 Abs. 2 DBA CH-FL) sowie für die Besatzung von Schiffen und Luftfahrzeugen (vgl. Art. 15 Abs. 3 DBA CH-FL) enthält das DBA CH-FL eine besondere Reglung für Grenzgänger (vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL), auf welche im Rahmen dieses Beitrags der Fokus gelegt wird.

4 Die Grenzgängerregelung hält fest, dass die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Arbeitnehmenden, welche als Grenzgänger qualifizieren, ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Dies stellt eine Ausnahme von der Besteuerung nach dem erwähnten allgemeinen Tätigkeitsortsprinzip (vgl. Art. 15 Abs. 1 DBA CH-FL) dar. Konkret erhebt die Schweiz somit keine Quellensteuern auf den in der Schweiz erzielten Erwerbseinkünften von Liechtensteiner Grenzgängern und umgekehrt. Die jeweiligen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unterliegen demnach der ordentlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

5 Die Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL findet auf privatrechtlich angestellte Grenzgänger sowie auf Angestellte von öffentlich-rechtlichen Institutionen Anwendung, an welcher sich beide Staaten gemeinsam beteiligen (Art. 19 Abs. 2 DBA CH-FL). Keine Anwendung findet die Grenzgängerregelung bei Vergütungen aus einer öffentlich-rechtlichen Institution, die nur vom jeweiligen Sitzstaat betrieben wird. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung an der Quelle im Sitzstaat bzw. am Arbeitsort (Art. 19 Abs. 1 DBA CH-FL).

1.2 Definition des Grenzgängers

6 Gemäss DBA CH-FL gilt als Grenzgänger, wer in der Regel täglich die Grenze überquert, indem er vom Wohnsitzstaat an den Arbeitsort in einem anderen Staat reist und sich nach Arbeitsende wieder in den Wohnsitzstaat zurückbegibt.[02]

7 Als Wohnsitzstaat wird grundsätzlich derjenige Staat betrachtet, in welchem die in Frage stehende Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und somit das Hauptsteuerdomizil hat. Personen, welche zwar eine Wohnadresse in der Schweiz haben, jedoch nicht im steuerlichen Sinne in der Schweiz ansässig sind, gelten als Nichtgrenzgänger. So qualifiziert beispielsweise eine Person, die als Wochenaufenthalterin von ihrem Zweitwohnsitz in der Schweiz an den Arbeitsort in Liechtenstein pendelt, nicht als Grenzgängerin im Sinne des DBA CH-FL.[03]

8 Unter dem Arbeitsort wird der Ort verstanden, an dem die Person in den Betrieb des Arbeitgebers eingeglie-

[01] Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft seit 22. Dezember 2016 (DBA CH-FL).

[02] Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL.

[03] Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein und zu seiner Umsetzung (Änderung des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) vom 28. Oktober 2015, BBl 2015 7831, 7838 f. (zit. Botschaft DBA).

dert ist, was dem Ort entspricht, an dem die Arbeit üblicherweise ausgeführt wird.[04]

1.3 Qualifikation als Nichtgrenzgänger bei Überschreitung der 45 Nichtrückkehrtage-Regelung

9 Die Regelung zur Grenzgängerbesteuerung nach Art. 15 Abs. 4 DBG CH-FL ist nicht anwendbar bzw. die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn eine Person während eines Kalenderjahres an insgesamt mehr als 45 Arbeitstagen aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.[05]

10 In der Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Liechtenstein betreffend die Anwendung von Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL vom 14. November 2016 wird präzisiert, was unter den *«beruflichen Gründen»* zur Ermittlung der Nichtrückkehrtage zu verstehen ist.[06] Unter den im DBA CH-FL genannten beruflichen Gründen sind im Wesentlichen im Arbeitsverhältnis begründete Verhinderungen zu verstehen, wie z.B. Geschäftsreisen, Bereitschaftsdienst oder Anwesenheitspflicht, aber auch die grosse Distanz zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Arbeitsort, die eine regelmässige Rückkehr unzumutbar macht.[07]

11 Die Verständigungsvereinbarung der beiden Länder enthält eine nicht abschliessende Aufzählung mit Sachverhalten, bei welchen berufliche Gründe für die Nichtrückkehr an den Wohnort zu vermuten sind. Dazu gehören:

- Übernachtungen des Arbeitnehmers auf Geschäftsreisen.
- Übernachtungen der Arbeitnehmerin in einem Hotel oder einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes inner- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, wenn für die Rückkehr an den Wohnort eine Fahrzeit von 45 Minuten mit dem in der Regel verwendeten Transportmittel überschritten würde. Liegt die Fahrzeit zwischen Wohn- und Arbeitsort unter den erwähnten 45 Minuten, ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen. Mögliche Begründungen können dabei eine hohe berufliche Belastung, die massgeblich über der Regelarbeitszeit liegt, oder Übernachtungen wegen Geschäftsessen sein.
- Übernachtungen der Arbeitnehmer bei Pikettdienst, sofern die Bereitschaft nicht gewährleistet werden kann, wenn der Arbeitnehmer am Wohnsitz übernachtet.
- Übernachtungen der Arbeitnehmerin während Weiterbildungsaufenthalten, wenn der Arbeitgeber die Übernachtungskosten übernimmt.

12 Grundsätzlich kommen als Nichtrückkehrtage überhaupt nur diejenigen Arbeitstage in Frage, welche im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbart sind. Dies bedeutet, dass Samstage, Sonntage und Feiertage nur dann zu den für die Ermittlung der Nichtrückkehrtage massgeblichen Arbeitstagen gezählt werden, wenn an diesen Tagen effektiv eine Arbeit angeordnet wurde oder es sich um Reisetage handelt. Kein Nichtrückkehrtag liegt hingegen vor, wenn die Arbeitszeit des Arbeitnehmers, durch die Anfangszeiten oder durch die Dauer der Arbeitszeit bedingt, über die Tagesgrenze hinausgeht und der Arbeitnehmer nach Beendigung der Arbeit an seinen Wohnsitz zurückkehrt, wie dies bei Schichtarbeit, Bereitschaftsdienst, Nachdienst, etc. der Fall ist.[08] Schichtarbeiter und Arbeitnehmer

---

04 Botschaft DBA, 7839.

05 Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz betreffend die Anwendung von Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens vom 10.07.2015 zwischen Liechtenstein und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung, 14. November 2016 (zit. Verständigungsvereinbarung). Eine ähnliche Regelung findet sich im Übrigen im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland (DBA CH-DE). Dort liegt die Schwelle bei 60 Tagen (Art. 15a Abs. 2 DBA CH-DE).

06 Verständigungsvereinbarung, S. 1 f.

07 Botschaft DBA, 7838 f.

07 Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Arbeitnehmerin die Grenze für den Antritt des Schichtdienstes um 20 Uhr übertritt und erst am nächsten Tag um 7.00 Uhr wieder in den Wohnsitzstaat zurückkehrt, was nicht als Nichtrückkehrtag zu qualifizieren ist. Vgl. Verständigungsvereinbarung, S. 2.

mit Nachtdiensten oder Bereitschaftsdienst sind entsprechend nicht bereits aufgrund ihrer Arbeitszeiten vom Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung ausgeschlossen.

13 Dauert das Arbeitsverhältnis nicht das ganze Kalenderjahr, werden die Nichtrückkehrtage anteilsmässig berechnet. Tritt beispielsweise ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in St. Gallen am 1. September des geltenden Jahres eine Arbeitsstelle in Vaduz an, wobei er bisher nicht in Liechtenstein tätig war, darf er nicht mehr als 15 Nichtrückkehrtage (45 Nichtrückkehrtage/12 x 4) nachweisen, damit er als Grenzgänger für den betreffenden Zeitraum gilt.[09] Wechselt der besagte Arbeitnehmer unterjährig seinen Arbeitsort nach Balzers (d.h. innerhalb von Liechtenstein), wird die Zählung der Nichtrückkehrtage für das geltende Kalenderjahr fortgeführt.

14 Bei einer Teilzeitbeschäftigung werden die für den Wegfall der Grenzgängereigenschaft nötigen Nichtrückkehrtage im Verhältnis zu den vereinbarten Arbeitstagen berechnet.[10] Geht der vorhin erwähnte Arbeitnehmer aus der Schweiz beispielsweise einem Teilzeitpensum von 50 % nach, das an jeweils drei Tagen pro Arbeitswoche ausgeübt wird, gilt er als Grenzgänger, sofern er an maximal 27 Tagen (=3.75 Nichtrückkehrtage pro Monat/5 Arbeitstage x 3 Arbeitstage x 12) nicht in die Schweiz zurückkehrt. Erstreckt sich das Teilzeitpensum von 50% jedoch auf fünf Tage pro Woche, so gilt der Arbeitnehmer als Grenzgänger, sofern er nicht mehr als 45 Nichtrückkehrtage aufweist. Entscheidend ist somit, an wie vielen Wochentagen das Teilzeitpensum ausgeübt wird.

15 Keine Anpassung der Höchstzahl an zulässigen Nichtrückkehrtagen erfolgt bei vertraglich vereinbarter Arbeit im Home-Office im Ansässigkeitsstaat.[11]

2. Besteuerung von Nichtgrenzgängern

2.1 Quotenmässige Besteuerung des Erwerbseinkommens im Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat

16 Im Gegensatz zu den Grenzgängern können Nichtgrenzgänger am Arbeitsort für die dort geleisteten Arbeitstage steuerpflichtig werden. Werden die 45 Nichtrückkehrtage im Kalenderjahr aus beruflichen Gründen überschritten, gilt die Arbeitnehmerin somit als Nichtgrenzgängerin und dem Tätigkeitsstaat steht das Besteuerungsrecht zu. Das gilt jedoch nur für diejenigen Arbeitstage, an denen die Tätigkeit tatsächlich (physisch) dort verrichtet wird (gem. Tätigkeitsortsprinzip von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-FL). Wird die unselbständige Tätigkeit in einem Drittstaat (d.h. weder im Ansässigkeitsstaat noch im Tätigkeitsstaat) verrichtet, kommt das Besteuerungsrecht für diese Tage dem Ansässigkeitsstaat zu. Somit ist die Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat auf das dort erzielte Erwerbseinkommen beschränkt und verpflichtet den Arbeitgeber grundsätzlich zur Erhebung und Ablieferung einer Quellensteuer.

2.2 Länderspezifische Methoden zur Ermittlung der Besteuerungsquoten bei Nichtgrenzgängern

17 Die Schweiz und Liechtenstein wenden bei Personen ohne Grenzgängereigenschaft unterschiedliche Methoden bei der Aufteilung des Erwerbseinkommens zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat an. Während für die Arbeitgeber in Liechtenstein eine pauschale Methode gilt, haben Schweizer Arbeitgeber die in den jeweiligen Staaten geleisteten Arbeitstage mittels effektiver Methode zu ermitteln.

2.2.1 Schweiz

18 Die Steuerverwaltungen beider Länder haben Merkblätter publiziert, welche Aufschluss über die jeweils anzuwendende Methode geben.[12] Gemäss

[09] Verständigungsvereinbarung, S. 2; pro Monat wird mit 3.75 Nichtrückkehrtagen gerechnet.

[10] Verständigungsvereinbarung, S. 2.

[11] Verständigungsvereinbarung, S. 2.

[12] Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF), Merkblatt zur Besteuerung des Erwerbseinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtens (zit. Merkblatt Schweiz); Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Grenzgängern und Nicht-Grenzgängern aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein und der Schweiz (DBA FL-CH) (zit. Merkblatt Liechtenstein).

Merkblatt der Schweiz haben Schweizer Arbeitgeber für die in Liechtenstein ansässigen Arbeitnehmenden ein sog. Kalendarium zu führen. Dieses gibt Aufschluss über die in der Schweiz, in Liechtenstein und in Drittstaaten geleisteten Arbeitstage. Dadurch ergibt sich für jeden Steuerpflichtigen und für jede Steuerperiode eine individuelle Aufteilung der Arbeitstage auf die involvierten Staaten und wird der Anteil des Erwerbseinkommens, der auf die in Liechtenstein ausgeübten Arbeitstage entfällt, Liechtenstein zur Besteuerung zugewiesen. Für die verbleibenden, in der Schweiz und Drittstaaten geleisteten Arbeitstage, steht das Besteuerungsrecht grundsätzlich der Schweiz zu.[13] Schweizer Arbeitnehmenden wird das parallele Führen eines Kalendariums empfohlen.[14]

19 *BEISPIEL:*
Eine in Liechtenstein ansässige Arbeitnehmerin arbeitet in Buchs, St. Gallen, und kehrte im Jahr 2021 aus beruflichen Gründen an insgesamt 60 Tagen nicht an ihren Wohnort zurück. Sie qualifiziert daher nicht als Grenzgängerin i.S.v. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL, wegen des Überschreitens der 45 Nichtrückkehrtage. Im Jahr 2021 arbeitete sie total 260 Tage, wovon sie während 200 Tagen in Buchs, an 25 Tagen in Liechtenstein (Home Office) und an 35 Tagen in Deutschland tätig war. Vorliegend hat die Schweiz gem. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL das Besteuerungsrecht für 77% (d.h. für 200 von 260 Tagen) des Erwerbseinkommens.

2.2.2 Liechtenstein

20 Im Gegensatz zur Schweiz erfolgt die Bestimmung der Besteuerungsquote in Liechtenstein anhand eines pragmatischen Ansatzes, wonach für die in Liechtenstein tätigen Schweizer Arbeitnehmende von einem pauschalen Total von 240 Arbeitstagen ausgegangen wird und davon wiederum die ausserhalb von Liechtenstein ausgeübten Tätigkeitstage abgezogen werden. Dabei kann die Berechnung der nicht auf Liechtenstein entfallenden Tätigkeitstage auf der Basis der Aufstellung der Nichtrückkehrtage erfolgen.[15] Die verbleibenden Tage im Verhältnis zu den pauschalen 240 Arbeitstagen ergeben die Besteuerungsquote, mit welcher das Einkommen in Liechtenstein bzw. der Schweiz besteuert wird. Gemäss dem Merkblatt der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein kann der Steuerpflichtige alternativ auch ein Kalendarium zum Nachweis seiner Liechtensteinischen und ausländischen Arbeitstage führen, womit auf die effektiven Arbeitstage anstatt auf die Pauschalformel abgestellt wird, wodurch eine potentielle Doppelbesteuerung vermieden werden kann (vgl. hierzu Ziff. 2.2.3 nachfolgend).

21 *BEISPIEL:*
Eine in der Schweiz ansässige Arbeitnehmerin verbrachte im Jahr 2021 200 Arbeitstage in Liechtenstein, 25 Arbeitstage in der Schweiz und 35 Arbeitstage in Deutschland. An insgesamt 60 Tagen kehrte sie aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnort zurück. Entsprechend werden nach der pauschalen Methode 75%, d.h. für 180 Tage (=240-60 Nichtrückkehrtage) von 240 Tagen, des Erwerbseinkommens Liechtenstein zur Besteuerung zugewiesen.

2.2.3 Folgen des Methodendualismus

22 Aufgrund der in den beiden Staaten angewandten, unterschiedlichen Berechnungsmethoden können sich je nach Situation Divergenzen ergeben, was einerseits auf die unterschiedliche Gesamtzahl an Arbeitstagen (Pauschale von 240 Arbeitstagen gegenüber den effektiv geleisteten Arbeitstagen) und andererseits auf die vom Total an Arbeitstagen abgezogene Grösse (Anzahl der Nichtrückkehrtage gegenüber den in Liechtenstein geleisteten Arbeitstagen) zurückzuführen ist. Während nach der für die Schwei-

13 Dies unter Vorbehalt von allfällig anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den involvierten Staaten.

14 Merkblatt Schweiz, S. 6.

15 Dabei ist zu berücksichtigen, ob die Arbeit am An- und Abreisetag innerhalb oder ausserhalb von Liechtenstein zur Hauptsache ausgeübt wurde; Merkblatt Liechtenstein, S. 7.

zer Arbeitgeber empfohlenen Methode die effektiv in der Schweiz geleisteten Arbeitstage massgeblich sind, werden in Liechtenstein die Nichtrückkehrtage von der Pauschale von 240 Tagen abgezogen. Diese auf den Methodendualismus zurückzuführenden Unterschiede können potenziell zu einer Doppelbesteuerung führen.

3. Pflichten für die Schweizer Arbeitgeber bei der Beschäftigung von Liechtensteiner Grenzgängern

23 Werden Arbeitnehmende aus Liechtenstein angestellt, haben Schweizer Arbeitgebende deren Eigenschaft als Grenzgänger zu überprüfen, wofür zunächst deren steuerliche Ansässigkeit zu ermitteln ist. Angestellte können den Nachweis ihrer steuerlichen Ansässigkeit in Liechtenstein durch eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen Steuerbehörde am Wohnsitz erbringen.

24 Für Arbeitnehmende, welche nicht als Grenzgänger qualifizieren (d.h. Nichtgrenzgänger), hat der Arbeitgeber die Quellensteuer einzubehalten und den zuständigen Schweizer Steuerbehörden abzuliefern.[16] Daneben haben Schweizer Arbeitgeber, die liechtensteinische Grenzgänger beschäftigen, bei Überschreiten der 45-Tage-Schwelle eines Arbeitnehmers (oder bei einem Teilzeitpensum oder einer unterjährigen Dauer des Arbeitsverhältnisses die entsprechend verringerte Anzahl Tage) eine Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage auf dem dafür vorgesehenen Formular[17] auszustellen.[18] Dieser Nachweis hat bis spätestens Ende Februar des Folgejahres zu erfolgen und ist zusammen mit den folgenden Unterlagen bei der für die Quellenbesteuerung des Arbeitnehmers zuständigen Behörde einzureichen:

- Aufstellung über die Nichtrückkehrtage, welche zwingend die folgenden Angaben enthalten muss: Datum der Abreise und Rückkehr, Ort und Land der Arbeitstätigkeit, Anzahl der auswärtigen Übernachtungen sowie Zweck des Aufenthaltes
- Lohnausweis

25 Der Arbeitgeber haftet als Schuldner der steuerbaren Leistung verschuldensunabhängig für die Entrichtung der Quellensteuer. Wurde die Quellensteuer nicht vollumfänglich oder gar nicht abgezogen, ordnet die zuständige Steuerverwaltung die Nachzahlung an. Zu viel entrichtete Quellensteuern werden wiederum zurückerstattet. Erfolgt eine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amtes wegen, wird die bereits entrichtete Quellensteuer angerechnet oder zurückerstattet.

4. Besonderheiten mit Home-Office

26 In Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie wurde eine für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2022 zeitlich beschränkte Verständigungsvereinbarung

---

16 Für Nichtgrenzgänger, deren Erwerbseinkommen am Tätigkeitsort dem Tätigkeitsstaat zur Besteuerung zusteht, gelangt kein Sondertarif zur Anwendung, wie dies beispielsweise gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland vorgesehen ist. Die Berechnung der geschuldeten Quellensteuer erfolgt zum anwendbaren Quellensteuertarif gemäss Quellensteuerverordnung vom 11. April 2018 (QStV) bzw. den entsprechenden kantonalen Regelungen. Die Grenzgängereigenschaft und die damit einhergehende Bestimmung der Besteuerungsquote des Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaats wird grundsätzlich für jedes Kalenderjahr, basierend auf der Schwelle für die Nichtrückkehrtage, neu beurteilt.

17 Das entsprechende Formular kann unter anderem auf der Webseite der ESTV oder der kantonalen Steuerverwaltungen abgerufen werden: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/liechtenstein.html#1209671765, zuletzt besucht am 25. September 2022.

18 Die Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage wird anschliessend von der zuständigen Behörde mit einem Sichtvermerk (Stempelaufdruck) versehen, der dem Ansässigkeitsstaat als Nachweis der Einreichung der Unterlagen bei der Steuerverwaltung durch den Arbeitgeber dient.

zwischen Liechtenstein und der Schweiz abgeschlossen[19], wonach die Fiktion galt, dass die von den Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie betroffenen Arbeitnehmenden weiterhin von ihrem Wohnsitz an den Arbeitsort pendeln würden (obgleich die Arbeit tatsächlich aufgrund der entsprechenden Massnahmen vom Home-Office aus verrichtet wurde). Aufgrund der Verständigungsvereinbarung erfolgte bei der Verordnung von Home-Office durch den Arbeitgeber somit eine anteilsmässige Reduzierung der 45-Nichtrückkehrtage für die Steuerperiode 2022.[20]

27 Zu berücksichtigen gilt, dass vertraglich vereinbarte Home-Office-Tage nicht zu einer (anteilsmässigen) Reduktion der 45 Nichtrückkehrtage führen. Die Arbeitstage, welche im Home-Office verbracht werden, werden generell dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zur Besteuerung zugewiesen.

5. Schlussfolgerungen

28 Anders als andere von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen mit den Nachbarländern enthält das DBA CH-FL in Art. 15 Abs. 4 eine Spezialbestimmung für die Besteuerung des Arbeitseinkommens von Grenzgängern. Abweichend vom Tätigkeitsortsprinzip wird das Erwerbseinkommen von Grenzgängern dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen. Kehrt die Arbeitnehmerin allerdings aus beruflichen Gründen an mehr als 45 Tagen nicht in den Wohnsitzstaat zurück, so verliert sie die Grenzgängereigenschaft und steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für das auf die entsprechenden Arbeitstage entfallenden Anteils des Einkommens zu. Das Arbeitseinkommen der Arbeitnehmerin wird in diesem Fall anteilsmässig zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat aufgeteilt, wofür die Schweiz und Liechtenstein in ihren Merkblättern unterschiedliche Berechnungsmethoden vorsehen.

29 Während die schweizerischen Steuerbehörden die Führung eines sog. Kalendariums über die jeweils in den beiden Staaten oder auch Drittstaaten verbrachten Arbeitstage verlangen, wendet die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein eine Pauschalmethode an. Dieser Methodenpluralismus kann je nach Fallkonstellation zu einer Doppelbesteuerung des Arbeitnehmers führen.

---

19 Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet vom Einkommen und Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVDID-19 Pandemie vom 20./22. Oktober 2020.

20 Wenn ein Arbeitgeber für seine Arbeitnehmerinnen aufgrund der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie für den entsprechenden Zeitraum (1. Januar bis 31. März 2022) Home-Office verordnete, reduzieren sich für das Jahr 2022 die 45 Nichtrückkehrtage entsprechend auf 34 Nichtrückkehrtage (3/4 von 45 Tagen). Dass der Arbeitgeber Home-Office verordnete, ist von diesem schriftlich zu bestätigen.

zsis)

Sozialversicherungsrechtliche Aspekte bei Homeoffice

Zitiervorschlag: **Christoph Stutz, Sozialversicherungsrechtliche Aspekte bei Homeoffice, in zsis) 4/2022, A14, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A14-2022)**

QUICK READ Gemäss dem im EU-internationalen Verhältnis geltenden Beschäftigungslandprinzip ist eine erwerbstätige Person nur dem Sozialversicherungssystem des Staates unterstellt, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird. Bei Tätigkeiten in mehr als einem Staat bestimmt sich das anwendbare Sozialversicherungsrecht nach den Regeln der Verordnungen der EU zur Koordination der sozialen Sicherheit. Bei Grenzgängern kann die Ausübung der Tätigkeit an ihrem ausländischen Wohnsitz zur Anwendung des ausländischen Sozialversicherungsrechts führen, wenn ein wesentlicher Teil der Tätigkeit am Wohnsitz im Ausland erfolgt. Das kann dazu führen, dass eine Schweizer Arbeitgeberin sich bei einer ausländischen Sozialversicherungsbehörde zu registrieren und Beiträge zu entrichten hat.

Christoph STUTZ
MLaw, Rechtsanwalt, Fachanwalt SAV Arbeitsrecht
Partner | Baker McKenzie Zürich
christoph.stutz@bakermckenzie.com

Umgekehrt kann die Tätigkeit im Homeoffice einer in der Schweiz wohnenden Arbeitnehmerin für einen in einem EU- oder EFTA-Staat domizilierten Arbeitgeber zur Anwendung des schweizerischen Sozialversicherungsrechts führen, wenn im Wohnsitzstaat ein wesentlicher Teil der Tätigkeit ausgeübt wird. Als wesentlicher Teil gilt dabei ein Umfang von 25 % oder mehr.

In beiden Fällen können die Arbeitgeberinnen mit ihren Arbeitnehmern vereinbaren, dass die beschäftigte Person die Registrierung und Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge für die Arbeitgeberin übernimmt. Die Arbeitgeberin bleibt aber für die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge nach dem jeweils anwendbaren Recht haftbar.

Während der Pandemie wurden die Zuständigkeitsregeln vorübergehend flexibel gehandhabt, so dass eine Person auch dann als in der Schweiz erwerbstätig betrachtet wird, wenn sie ihre Tätigkeit physisch nicht in der Schweiz, sondern in Form von Telearbeit in ihrem Wohnstaat erbringt. Dieser flexible Ansatz wurde mehrmals verlängert und sollte am 30. Juni 2022 auslaufen, wurde nun aber wiederholt bis zum 30. Juni 2023 verlängert. Damit ändert sich für Grenzgänger und ihre Schweizer Arbeitgeberinnen bei den Sozialversicherungen vorerst nichts. Ab dem 1. Juli 2023 sollen die Unterstellungsregeln so ausgestaltet oder ausgelegt werden, dass ein bestimmtes Ausmass an Telearbeit im Wohnland geleistet werden kann, ohne dass die Zuständigkeit im Bereich der sozialen Sicherheit ändert.

QUICK READ 54

HAUPTTEIL 55

1. Übersicht 55

2. Koordination des anwendbaren Sozialversicherungsrechts 56

3. Fazit 59

1. Übersicht

Telearbeit im Sinne von Arbeit, die von einer arbeitnehmenden Person mittels telekommunikationsgestützter Verbindung zum Arbeitgeber ausserhalb dessen Räumlichkeiten geleistet wird, hat in den letzten Jahren stark zugenommen. Die während der Pandemie obrigkeitlich verordnete Homeoffice-Arbeit hat der Telearbeit und der damit verbundenen Flexibilisierung der Arbeit zusätzlichen Schub verliehen. Auch nach der Pandemie bleibt Homeoffice in vielen Bereichen stark verbreitet. Viele Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen schätzen die neue Flexibilität und möchten nicht mehr darauf verzichten. Das trifft auch auf die zahlreichen Grenzgängerinnen und Grenzgänger zu, die von einem Schweizer Unternehmen angestellt sind und ihren üblichen Arbeitsort in der Schweiz haben. 1

Homeoffice und generell Telearbeit kann aber in arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht zahlreiche Fragen aufwerfen. In arbeitsrechtlicher Hinsicht ist vor allem an die Arbeits- und Ruhezeitbestimmungen, den Gesundheitsschutz, Persönlichkeits- und Datenschutz, Arbeitnehmerüberwachung, Weisungsrecht des Arbeitgebers, Haftungsfragen sowie an Fragen rund um die Bereitstellung von Einrichtung und Arbeitsgeräten und Auslagenersatz zu denken. Sozialversicherungsrechtliche Fragen sind insbesondere im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Konstellationen von Interesse. 2

Der nachfolgende Beitrag fokussiert auf sozialversicherungsrechtliche Fragen. Nicht behandelt werden steuerrechtliche Fragen sowie Fragen im Zusammenhang mit einer allfälligen Begründung einer Betriebsstätte. Hierzu wird auf die einschlägigen Beiträge in dieser Ausgabe verwiesen.[01] 3

[01] Siehe Bühler Sarah/Matteotti René/Vogt Peter, Besteuerung von Arbeitnehmenden bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home-Office, in: zsis) 4/2022, A9, 24.11.2022 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A9-2022); Kläser Julian, Home-Office Tätigkeit und die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte – eine Bestandesaufnahme, in: zsis) 4/2022, A10, 24.11.2022 (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A10-2022).

2. Koordination des anwendbaren Sozialversicherungsrechts

4 Nachfolgend werden verschiedene Konstellationen von Homeoffice aus sozialversicherungsrechtlicher Perspektive beleuchtet; zunächst die grundsätzlich unproblematische, rein inländische Konstellation und anschliessend grenzüberschreitende Konstellationen.

2.1 In der Schweiz von zu Hause aus arbeiten für eine Arbeitgeberin in der Schweiz

5 Gemäss Art. 1a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) sind natürliche Personen, die in der Schweiz arbeiten oder hier ihren Wohnsitz haben, obligatorisch in der AHV versichert. Die Versicherungsunterstellung gemäss AHVG wirkt sich auf die Beitragspflicht und die Versicherteneigenschaft in der Invaliden- und der Erwerbsausfallversicherung aus. Sie bildet zudem Ausgangspunkt für die Arbeitslosen- und Unfallversicherung und die berufliche Vorsorge. Unabhängig von einer allfälligen Erwerbstätigkeit führt der Wohnsitz in der Schweiz zur Versicherungspflicht in der obligatorischen Krankenversicherung.

6 Übt eine in einem Arbeitsverhältnis beschäftigte Person ihre Erwerbstätigkeit ganz oder teilweise im Homeoffice in der Schweiz für eine Arbeitgeberin in der Schweiz aus, hat das im Prinzip keine Auswirkungen auf die Sozialversicherungs- respektive Beitragspflicht.

7 Nicht beitrags-, aber leistungsseitig ist allerdings in Bezug auf die Unfallversicherung zu beachten, dass bei Ausübung der Erwerbstätigkeit in den privaten Räumlichkeiten die Abgrenzung zwischen Berufs- und Nichtberufsunfall mitunter Probleme bereiten kann. Als Berufsunfälle gelten gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG) Unfälle, die der versicherten Person bei Arbeiten zustossen, die sie auf Anordnung der Arbeitgeberin oder in deren Interesse ausführt. Ebenfalls als Berufsunfälle qualifizieren solche, die sich während Pausen und vor und nach der Arbeit ereignen, wenn die versicherte Person sich befugterweise auf der Arbeitsstätte aufhält.

8 Da im Homeoffice die Arbeitsstätte gleichzeitig ein privater Raum ist und Arbeitszeit, Pausen, Arbeitsbeginn, -ende und -unterbrüche fliessend sind, kann es zu Abgrenzungsproblemen kommen. Zudem ist zu beachten, dass Arbeitnehmer, die weniger als acht Stunden die Woche für eine Arbeitgeberin tätig sind, für Nichtberufsunfälle keinen Versicherungsschutz geniessen. Im – gegebenenfalls strittigen – Leistungsfall müssen schwer beweisbare Abgrenzungsfragen beantwortet werden.

2.2 Im Ausland von zu Hause aus arbeiten für eine Arbeitgeberin in der Schweiz

9 Unternehmen mit Sitz in der Schweiz können Personen mit Wohnsitz im Ausland beschäftigen. In vielen Fällen handelt es sich um Grenzgänger. Denkbar – und während der Pandemie sehr oft vorgekommen – ist, dass solche Personen teilweise oder vollständig von zuhause aus arbeiten können.

2.2.1 Im EU-internationalen Verhältnis

10 Im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA (EU-internationales Verhältnis) sind zur Bestimmung des anwendbaren Rechts die auch für die Schweiz anwendbaren Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 (Grundverordnung, VO 883/2004)[02] und Nr. 987/2009 (Durchführungsverordnung, VO 987/2009)[03] zur Koordinierung der sozialen Sicherheit anwendbar. Dem EU-Koordinationssystem liegt das Prinzip zugrunde, dass eine Person ausschliesslich in einem Land sozialversicherungsrechtlich unterstellt ist. Welches das ist, bestimmt sich nach den Regeln der beiden Verordnungen. Massgebend ist, in welchem Land die Tätigkeit ausgeübt wird. Es gilt das sogenannte Beschäftigungslandprinzip.

---

[02] Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268.1).

[03] Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268).

11 Übt eine Person lediglich in einem Mitgliedstaat bzw. der Schweiz eine Beschäftigung aus, ist das Sozialversicherungsrecht dieses Landes anwendbar. Das trifft auch auf Grenzgängerinnen zu. Eine Person, die im grenznahen Ausland wohnt, aber in der Schweiz für einen in der Schweiz domizilierten Arbeitgeber arbeitet, ist dem Schweizer Sozialversicherungsrecht unterstellt.

12 Übt eine Person in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten oder der Schweiz eine Tätigkeit aus, kommen die Regeln von Art. 13 der Grundverordnung (Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004 i.V.m. Art. 14 Abs. 8 VO 987/2009) zur Anwendung. Dabei unterliegt eine Person den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaates, wenn sie dort eine Beschäftigung im Umfang von 25% oder mehr ausübt, wobei für die Beurteilung die Arbeitszeit und das Arbeitsentgelt herangezogen werden.

13 Diese Regeln führen dazu, dass eine Grenzgängerin, die im Durchschnitt 1¼ Tage pro Woche oder mehr von ihrem im Ausland gelegenen Homeoffice für einen Arbeitgeber in der Schweiz arbeitet, in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht den Rechtsvorschriften ihres Wohnsitzstaates untersteht. In einem solchen Fall hätte sich die Schweizer Arbeitgeberin für diese Person bei den ausländischen Sozialversicherungsbehörden zu registrieren und die nach der anwendbaren ausländischen Rechtsordnung geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge abzuführen.

14 Gemäss Art. 21 Abs. 2 der Durchführungsverordnung [04] kann in einem solchen Fall der Schweizer Arbeitgeber mit der Arbeitnehmerin vereinbaren, dass diese die Pflicht zur Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge übernimmt. Das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) stellt hierzu eine Modell-Vereinbarung zur Verfügung. [05]

2.2.2 Sonderfall bei selbständiger Erwerbstätigkeit im einen und unselbständiger Erwerbstätigkeit im anderen Staat

15 Wird in einem Staat eine selbständige Erwerbstätigkeit, im anderen jedoch eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt, führt das gemäss Art. 13 Abs. 3 VO 883/2004 zur Anwendung des Sozialversicherungsrecht jenes Staates, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, ungeachtet des Umfangs der jeweils ausgeübten Tätigkeit.

16 Diese Koordinationsregel sollte insbesondere im Verhältnis zu Deutschland im Auge behalten werden, kann aber auch bezüglich anderen EU-Mitgliedstaaten beachtenswert sein. In der Praxis sind immer wieder Fälle anzutreffen, in denen beispielsweise eine Gesellschafterin einer deutschen GmbH oder einer Gmbh & Co. KG mit Wohnsitz in Deutschland als Organ einer schweizerischen Gesellschaft im kantonalen Handelsregister eingetragen ist. Die Stellung als Gesellschafterin wird in Deutschland als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Die im Handelsregister in der Schweiz für eine Schweizer Gesellschaft eingetragene Organstellung gilt nach Schweizer Recht als unselbständige Erwerbstätigkeit, ungeachtet ob überhaupt eine Vergütung bezahlt und wo die mit der Organstellung verbundene Tätigkeit ausgeübt wird. Diese Qualifikation der Tätigkeiten hat die Unterstellung unter das schweizerische Sozialversicherungsrecht zur Folge, und zwar auch dann, wenn die Gesellschafterin die Tätigkeit für die schweizerische Gesellschaft, für die sie als Organ amtet, zuhause ausübt. Aus Sicht der in Deutschland wohnhaften Gesellschafterin führt das zur unangenehmen Konsequenz, dass das gesamte in der deutschen GmbH oder GmbH & Co. KG erzielte Erwerbseinkommen der schweizerischen Sozialversicherungsbeitragspflicht unterliegt.

2.2.3 Vorübergehende flexible Anwendung der europäischen Zuständigkeitsregeln

17 Während der Covid-Pandemie haben zahlreiche Staaten, unter anderem die Schweiz, die Homeoffice-

[04] Art. 21 Abs. 2 VO 987/2009.

[05] Bundesamt für Sozialversicherungen, Modell-Vereinbarung nach Art. 21 Abs. 2 VO 987/09 oder nach Art. 18 Abs. 2 des bilateralen Abkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, März 2022, online aufgerufen am 12. Oktober 2022 unter: https://sozialversicherungen.admin.ch/de/d/6912/download.

Arbeit vorübergehend zur Pflicht erklärt. Bei einer konsequenten Anwendung der unter Ziffer 2.2.1 beschriebenen Zuständigkeitsregeln hätte das einen Wechsel der Versicherungsunterstellung bei Grenzgängern bedeutet. Vorübergehend wurden daher die Zuständigkeitsregeln flexibel gehandhabt. Eine Person wird auch dann als in der Schweiz erwerbstätig betrachtet, wenn sie ihre Tätigkeit physisch nicht in der Schweiz ausüben kann, sondern ihre Arbeitsleistung in Form von Telearbeit in ihrem Wohnstaat erbringt.[06] Dieser flexible Ansatz wurde mehrmals verlängert und sollte am 30. Juni 2022 auslaufen. Die Mitglieder der EU-Verwaltungskommission für die Koordinierung der nationalen Systeme der sozialen Sicherheit haben sich nun darauf verständigt, die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln während einer Übergangsphase bis zum 30. Juni 2023 zu verlängern.[07] Damit ändert sich für Grenzgänger und ihre Schweizer Arbeitgeberinnen bei den Sozialversicherungen vorerst nichts.

18 Ab dem 1. Juli 2023 sollen die Unterstellungsregeln so ausgestaltet oder ausgelegt werden, dass ein bestimmtes Ausmass an Telearbeit im Wohnland geleistet werden kann, ohne dass die Zuständigkeit im Bereich der sozialen Sicherheit ändert.[08] Die konkrete Umsetzung wird im Laufe der nächsten Monate auf europäischer Ebene sowie zwischen der Schweiz und ihren Nachbarstaaten vorbereitet. Weitere Informationen hierzu will das BSV zu gegebener Zeit auf der entsprechenden Webseite veröffentlichen.

2.2.4 Im Verhältnis zu Drittstaaten

19 Im internationalen Verhältnis zu Drittstaaten ist zu unterscheiden zwischen Staaten, mit denen die Schweiz ein bilaterales Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat (Vertragsstaaten), und solchen, mit denen kein Sozialversicherungsabkommen besteht (Nichtvertragsstaaten). Die Schweiz hat mit verschiedenen Staaten, beispielsweise Australien, Brasilien, Japan, Israel etc. bilaterale Sozialversicherungsabkommen geschlossen. Das BSV stellt eine Liste der bestehenden Sozialversicherungsabkommen auf seiner Website zur Verfügung.[09]

20 Für die Frage der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung ist das jeweils anwendbare Abkommen zu konsultieren. Generell lässt sich in Bezug auf die Vertragsstaaten aber anmerken, dass es – anders als im EU-internationalen Verhältnis – je nach Situation zu einer Doppelunterstellung kommen kann. Das heisst, dass in der Schweiz erzieltes Einkommen in der Schweiz und im Vertragsstaat erzieltes Einkommen aber im Vertragsstaat beitragspflichtig ist. Während der Pandemie änderte sich auch in Bezug auf Vertragsstaaten die Versicherungsunterstellung von betroffenen Personen nicht, wenn diese pandemiebedingt vorübergehend ihre Arbeitsleistung nicht physisch in der Schweiz erbringen konnten.[10]

21 Im Verhältnis zu Nichtvertragsstaaten gilt ausschliesslich das jeweils anwendbare nationale Recht. Es kann

06 Bundesamt für Sozialversicherungen, Coronavirus: Auswirkungen auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext, Juni 2022, online aufgerufen am 12. Oktober 2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/int-corona.html (zit. BSV, Coronavirus und Sozialversicherungen).

07 Medienmitteilung des Bundesamts für Sozialversicherungen, Telearbeit von Grenzgängern: Flexible Anwendung im Bereich der sozialen Sicherheit verlängert bis Ende 2022, Juni 2022, online aufgerufen am 12. Oktober 2022 unter: https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-89345.html.

08 Bundesamt für Sozialversicherungen, Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext: Verlängerung der Sonderregelung bis Ende 2022, online gefunden am 12. Oktober 2022 unter: https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und abkommen/telearbeit.html.

09 Bundesamt für Sozialversicherungen, Zwischenstaatliche Vereinbarungen der Schweiz über Soziale Sicherheit, Januar 2022, online gefunden am 12. Oktober 2022 unter: https://sozialversicherungen.admin.ch/de/d/5976/download.

10 BSV, Coronavirus und Sozialversicherungen.

daher regelmässig zu Doppelunterstellungen kommen. Gemäss BSV wurde aber auch in Bezug zu Nichtvertragsstaaten die AHV-Versicherteneigenschaft von Personen, die üblicherweise in der Schweiz arbeiten, aber pandemiebedingt ihre Tätigkeit vorübergehend von ihrem Wohnsitzstaat erbrachten, nicht geändert.[11] Wie lange indes dieses Sonderregime anhalten wird, ist derzeit nicht abzuschätzen und muss an dieser Stelle offenbleiben.

2.3 In der Schweiz von zu Hause aus arbeiten für einen Arbeitgeber im Ausland

22 In dieser Konstellation gelten die unter Ziffer 2.2 dargelegten Bestimmungen vice versa. Eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz, die für einen Arbeitgeber im Ausland tätig ist, ist im Grundsatz dem schweizerischen Sozialversicherungsrecht unterstellt. Im EU-internationalen Verhältnis untersteht sie allerdings dem ausländischen Sozialversicherungsrecht, wenn Sie in der Schweiz weniger als 25% tätig ist.

23 Ein Arbeitgeber mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU ohne eine Betriebsstätte oder Zweigniederlassung in der Schweiz kann folglich in der Schweiz sozialversicherungsbeitragspflichtig werden, wenn er Arbeitnehmerinnen beschäftigt, die in der Schweiz Wohnsitz haben und 25% oder mehr ihrer Tätigkeit an ihrem Wohnsitz ausüben. Selbstverständlich steht dem Arbeitgeber auch in diesem Fall die Möglichkeit offen, eine Vereinbarung gemäss Art. 21 Abs. 2 VO 987/2009 abzuschliessen.[12]

24 Auch wenn eine Arbeitgeberin mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder der EFTA ohne Niederlassung in der Schweiz beitragspflichtig werden kann, heisst das nicht, dass ihr in der Schweiz an seinem Wohnsitz tätiger Arbeitnehmer einschränkungslos Leistungen der schweizerischen Sozialversicherungen beziehen kann. So hat das Bundesgericht mit Urteil vom 15. April 2021[13] entschieden, dass kein Anspruch auf Kurzarbeitsentschädigung nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz besteht, wenn es an einem Betriebssitz in der Schweiz fehlt.[14]

3. Fazit

Erwerbstätigkeit im Homeoffice kann besonders in grenzüberschreitenden Verhältnissen zu unerwünschten Auswirkungen hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Beitragspflicht führen. Aber auch auf der Leistungsseite sind Überraschungen nicht ausgeschlossen. In der Praxis ist zu empfehlen, die konkrete Situation vorab zu prüfen und gegebenenfalls Massnahmen zu treffen, um unerwartete Auswirkungen zu vermeiden. 25

11 BSV, Coronavirus und Sozialversicherungen.
12 Siehe Ziff. 2.2.1.
13 BGE 147 V 225.
14 BGE 147 V 225, E. 4.2 f. S. 228.

zsis)

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen Verhältnis – eine Beurteilung der jüngsten Rechtsprechung

Band 4/2022 | Artikel 15

Zitiervorschlag: **Stephanie A. Brawand, Der Ort der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen Verhältnis – eine Beurteilung der jüngsten Rechtsprechung, in zsis) 4/2022, A15, N [...] (abrufbar unter: publ.zsis.ch/A15-2022)**

QUICK READ Eine juristische Person ist in einem Kanton persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet des Kantons befindet. Im interkantonalen Verhältnis handelt es sich bei den Tatbeständen *«Sitz»* und *«tatsächliche Verwaltung»* um alternative Anknüpfungspunkte. Gemäss ständiger Rechtsprechung ist Letzterer dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen und die Gesellschaft den wirklichen tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Der Inhalt der Geschäftsführung richtet sich wiederum nach dem jeweiligen Gesellschaftszweck.

Stephanie A. BRAWAND
lic. iur., MAS FH in Corporate Taxation, LL.M. International Corporate Taxation
Inhaberin & Geschäftsführerin | Brawand Tax Advisory GmbH
s.brawand@brawandtax.ch

Was haben eine Softwareentwicklungsgesellschaft, ein Rettungsflug- und Privatluftfahrtunternehmen sowie eine Generalunternehmerin und Bauleiterin gemeinsam? Deren Gesellschaftszweck könnte nicht unterschiedlicher sein. Alle drei Unternehmen haben ihren statutarischen Sitz in einen anderen Kanton verlegt. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung verblieb jedoch bei diesen Firmen am vormaligen Sitz. Die Beurteilung erfolgte bei allen drei Gesellschaften gestützt auf die sich in der Rechtsprechung seit Jahren etablierten Kriterien: Büroräumlichkeiten, Personal, Nähe des Wohn- und Arbeitsortes, Post- und Telefonumleitung und Aussenauftritt. Beim Softwareentwicklungsunternehmen ist der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Software bzw. der Source Code entwickelt wird. Wird Letzterer verkauft und beschränkt sich fortan die Geschäftstätigkeit auf die reine Lizenzverwertung, ist der Ort massgebend, an welchem die Inkassohandlungen, die Vereinnahmung der Lizenzgebühren sowie die Buchhaltung vorgenommen wird.

Das erwähnte Luftfahrtunternehmen erzielt einen Grossteil des Umsatzes mit der privaten Luftfahrt. Die weitere Tätigkeit der Rettungsflüge macht lediglich einen Drittel des Umsatzes aus . Die Geschäftsführung findet demnach dort statt, wo die privaten Flüge geplant und koordiniert werden sowie allenfalls wo die Flotte gewartet wird.

Hat eine Generalunternehmerin und Bauleiterin an ihrem neuen statutarischen Sitz eine schlanke Infrastruktur und vermag der alleinige Geschäftsführer und gleichzeitige Alleinaktionär und Verwaltungsrat seine physische Präsenz am Sitz nicht genügend nachzuweisen, spielt sich die Geschäftsführung ausserhalb des neuen Sitzkantons ab. Beschränkt sich deren Geschäftstätigkeit nicht ausschliesslich auf die Immobilienvermittlung, sondern wird im vormaligen Sitzkanton ein Bauprojekt realisiert, welches die regelmässige Präsenz des Geschäftsführers verlangt, ist davon auszugehen, dass der statutarische Sitz nicht der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz ist.

Drei jüngst ergangene Gerichtsentscheide zeigen, dass die Kriterien für die Beurteilung der Frage des Ortes der tatsächlichen Verwaltung nach wie vor sehr *«starr»* sind und dem Inhalt der tatsächlichen Geschäftstätigkeit zu wenig Rechnung getragen wird. In der Praxis liegt die Problematik meist in der nachträglichen Beweisbarkeit dieser inneren Tatsache.

QUICK READ 61

HAUPTTEIL 62

1. Einleitung 62

2. Rechtsprechung 66

3. Schlussbemerkung 75

1. Einleitung

1.1 Statutarischer Sitz versus Ort der tatsächlichen Verwaltung

1 Juristische Personen sind gestützt auf Art. 20 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG)[01] in einem Kanton persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet des Kantons befindet. Als Sitz einer Aktiengesellschaft oder GmbH gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 des Obligationenrechts (OR) bzw. Art. 776 Ziff. 1 OR). Das Zivilrecht erlaubt den juristischen Personen ihren Sitz in den Statuten selbst zu bestimmen und zu ändern. In der Folge geht das Zivilrecht davon aus, dass in den Statuten regelmässig der Ort als Sitz bezeichnet wird, aus dem die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Es wird somit verlangt, dass dieser Entscheid auch wirklich in die Tat umgesetzt wird und die juristische Person an diesem Ort den neuen Mittelpunkt ihrer Existenz begründet.[02] Die Rechtsprechung geht von einer grundsätzlichen Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes aus. Aus zivilrechtlicher Sicht ist die Annahme des Hauptsteuerdomizils einer juristischen Person am statutarischen Sitz nicht an die Bedingung geknüpft, dass sich dort ständige Anlagen und Einrichtungen befinden.[03]

2 Im interkantonalen Verhältnis[04] handelt es sich bei den Tatbeständen *«Sitz»* und *«tatsächliche Verwaltung»* um

[01] Analoge Bestimmung in Art. 50 DBG für die direkte Bundessteuer.

[02] Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017 E. 2.1 (Vorinstanz zum Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019).

[03] Locher Kurt/Locher Peter, Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung (zit. Locher/Locher, Interkantonale Doppelbesteuerung), § 4 I A Nr. 4, BGE 45 I 205; Heilinger Roland/Maute Wolfgang, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, Teil 1, StR 63 (2008), S. 746 (zit. Heilinger/Maute, StR 63 (2008)) m.H. auf Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2003 vom 4. Dezember 2003, in: StE 2005 B 71.31.

[04] Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 20 N 12 (zit. VerfasserIn, StHG-Kommentar): Im internationalen Verhältnis handelt es sich bei den Begriffen um echte alternative Anknüpfungstatbestände. Das Anknüpfungsmerkmal der *«tatsächlichen Verwaltung»* steht diesbezüglich gleichberechtigt neben dem Anknüpfungsmerkmal des *«Sitzes»*.

alternative Anknüpfungspunkte. Denn Art. 20 StHG enthält keine Regelung zur Frage, welchem dieser beiden Anknüpfungsmerkale im interkantonalen Verhältnis der Vorrang zu gewähren ist.[05] Folglich hat der *«Ort der tatsächlichen Verwaltung»* im interkantonalen Steuerrecht bloss subsidiären Charakter für die Begründung der Steuerpflicht in einem Kanton.[06]

3 Im Rahmen der Rechtsprechung zum interkantonalen Recht hat das Bundesgericht den Ort der tatsächlichen Verwaltung jeweils als den Ort definiert, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existent hat.[07] Die Botschaft des Bundesrats zum StHG führt aus, dass der Begriff der «tatsächlichen Verwaltung» nach DBG mit dem Ort der *«tatsächlichen Geschäftsleitung» («place of effective mamangement»)* i.S.v. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA[08] deckungsgleich sei.[09] Massgebend ist die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks.[10] Weniger ins Gewicht fallen dagegen ausschliesslich untergeordnete, administrative Tätigkeiten. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist demzufolge von der blossen administrativen Verwaltung[11] einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt, abzugrenzen. Nicht entscheidend ist wiederum der Ort, an welchem die obersten Gesellschaftsorgane lediglich die Kontrolle über die Geschäftsleitung ausüben oder Grundsatzentscheide fällen sowie lediglich die Verwaltungsratssitzungen oder Generalversammlungen stattfinden oder sich der Wohnsitz des Aktionärs[12] befindet. Ist jedoch die Geschäftsleitungstätigkeit in der Person der beherrschenden Aktionärs und Verwaltungsratspräsidenten konzentriert und kann kein geographischer Schwerpunkt der Geschäftsleitung ausgemacht werden, kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz der Geschäftsführerin sein.[13] Das Vorhandensein von Büroräumlichkeiten, Infrastruktur und Personal, welches vom Geschäftsführer in Anspruch genommen

05 Oesterhelt/Schreiber, StHG-Kommentar, Art. 20 N 13.

06 Urteil des Bundesgerichts 2C_259/2009 vom 12. Dezember 2009 E. 2.1; Hunziker Silvia/Zweifel Martin, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/de Vries Reilingh Daniel (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 8 N 2 f.

07 Urteile des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 m.H. auf Urteil des Bundesgerichts 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 24.; Urteil des Bundesgerichts 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.1; so auch Heilinger/Maute, StR 63 (2008), S. 745.

08 OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-MA 2017), vom 21. November 2017.

09 Botschaft des Bundesrates zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkten Bundessteuern vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 108 (zit. Botschaft StHG 1983)

10 Vgl. auch Mäusli-Allenspach Peter, Die Ansässigkeit der Gesellschaft im internationalen Steuerrecht, Diss., Bern 1993, S. 59.

11 Urteil des Bundesgerichts 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 24 ; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2015.00152 vom 16. März 2016 E. 3.2, wonach die Buchführung und Rechnungsstellung mit Zeitaufwand von nur 10 bis 15 Stunden pro Jahr nicht einmal eine Betriebsstätte begründet.

12 Urteil des Bundesgerichts 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 24; Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1.

13 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2012.00144 vom 16. März 2013 E. 4.4 und 4.5; kritisch dazu Brawand Stephanie, Ort der tatsächlichen Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung und Homeoffice, in: zsis) 2/2021.

wird, kann ein Indiz für den Ort der tatsächlichen Verwaltung sein.[14]

4 Die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung erfolgt unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls. Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist. Die Geschäftsleitung beinhaltet wiederum die Erfüllung von Aufgaben höheren Niveaus (z.B. Finanzplanung, Monitoring des täglichen Geschäfts, Instruktionen an Subunternehmen, Vertragsverhandlungen, Erstellen von Risikoanalysen etc.), wobei diese wiederum je nach Gesellschaftszweck zu beurteilen sind.[15] Der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und die Telefonate jedoch regelmässig weitergeleitet werden, deutet auf ein sog. Briefkastendomizil hin.[16] Letzteres bezeichnet einen Sitz, welcher den tatsächlichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint und deshalb nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt.[17] Dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten im Auftragsverhältnis ausgeübt wird, ist kaum denkbar.[18]

1.2 Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung

5 Befinden sich statutarische Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen.[19]

6 In seiner frühesten Praxis zu Art. 46 Abs. 2 aBV hat das Bundesgericht das Problem noch auf der Ebene der Steuerausscheidung gelöst: Dem Sitzkanton wies es im Rahmen der Ausscheidung 10% des Gewinns zu, wenn die Verwaltungsratspräsidentin am Sitz wohnte und dort eine gewisse Geschäftstätigkeit stattfand.[20] Dem Sitzkanton wurde hingegen kein Gewinn zur Besteuerung ausgeschieden, wenn der bloss formelle Sitz für den gewinnträchtigen Geschäftsbetrieb der juristischen Person völlig unerheblich gewesen war.[21] Ab seinem Entscheid i.S. *«Columbus-AG»* im Jahr 1919 ging das Bundesgericht dazu über, den Konflikt auf der Ebene der Steuerhoheit und damit des (Haupt-) Steuerdomizils zu lösen.[22] Ähnlich wie bei den natürlichen Personen sollte das Hauptsteuerdomizil der juristischen Personen dort zu liegen kommen, wo sich der wirkliche, tatsächliche Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz befindet und nicht am willkürlich gewählten formellen Sitz.[23] Dieser Mittelpunkt befand sich an jenem Ort, an welchem die Geschäftsführung oder Verwaltung tatsächlich lokalisiert war.[24] Hiervon war auch dann nicht abzuweichen, wenn die Generalversammlungen und (wenige) Verwaltungsratssitzun-

---

14 Heilinger/Maute, StR 63 (2008), S. 757; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2014.00143 vom 15. Juli 2015 E. 3.1.2.1 und 3.2.4.

15 Vgl. auch Oesterhelt /Schreiber, StHG-Kommentar, Art. 20 N 29 m.w.H.

16 Urteil des Bundesgerichts P.1457/194 vom 5. September 1985, in: StE 1986 A 24.22 Nr. 2.

17 Urteil des Bundesgerichts 2C_259/2009 vom 22. Dezember 2009, E. 2.1.

18 Urteile des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 und 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2 je m.w.H.

19 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung); vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.1.

20 BGE 37 I 35 S. 36 f.

21 BGE 44 I 123 E. 3 S. 132.

22 BGE 45 I 190 E. 3 S. 203; BGE 55 I 84 E. 2 S. 94 ff.; BGE 54 I 301 E. 2 S. 308; BGE 50 I 100 E. 2 S. 103 f.; vgl. ferner BGE 85 I 91 E. 2 S. 99.

23 BGE 54 I 301 E. 2 S. 308; BGE 45 I 190 E. 3 S. 202 f.

24 BGE 45 I 190 E. 3 S. 202 f.

gen am Sitz durchgeführt worden waren.[25] An diesen früh gezogenen Leitlinien hielt das Bundesgericht fortan jahrzehntelang fest.[26]

7 Erst seit Ablauf der Umsetzungsfrist per 31. Dezember 2000 (Art. 72 Abs. 1 StHG) kann eine juristische Person gem. Art. 20 Abs. 1 StHG bloss dann einem Kanton persönlich zugehörig und damit unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn sich entweder ihren formellen Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton hat. Folglich kann ein interkantonaler Konflikt um die unbeschränkte Steuerhoheit deshalb heute nur noch auftreten, wenn ein Kanton behauptet, die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person zu beherbergen, die ihren zivilrechtlichen Sitz in einem anderen Kanton hat.[27] Im Verhältnis zur potentiell steuerpflichtigen juristischen Person ist es gemäss der aus Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) abgeleiteten Normentheorie[28] an diesem letzteren Kanton, die Tatsachen zu beweisen, welche die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person auf seinem Gebiet und damit ihre persönliche Zugehörigkeit und subjektive Steuerpflicht ihm gegenüber begründen.

8 Ein Teil der Lehre hat die bundesgerichtliche Praxis dahingehend verstanden, dass die Steuerhoheit des Sitzkantons im interkantonalen Verhältnis jener des Kantons der tatsächlichen Verwaltung grundsätzlich vorgehe. Es werde nur dann zugunsten des Kantons der tatsächlichen Verwaltung abgewichen, wenn dem Sitz bloss formelle Bedeutung zukomme und er als gleichsam künstlich erschaffen erscheine.[29] In einem Einzelfall – in welchem der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer Streitgegenstand war – hatte sich das Bundesgericht dahingehend geäussert.[30] Würdigt man die seit dem *«Columbus-Entscheid»* im Jahr 1919 ergangene Rechtsprechung, wird klar, dass das Bundesgericht seit jeher das Hauptsteuerdomizil im Konfliktfall nur dann dem Sitzkanton zuerkannte, wenn die juristische Person dort geleitet worden war.[31] Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes befindet sich dort das Hauptsteuerdomizil. Wird jedoch die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung und damit diejenigen Handlungen vorgenommen, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen,[32] in einem anderen Kanton ausgeübt, kommt dem Sitz sekundäre Bedeutung zu.[33]

---

25 BGE 50 I 100 E. 2 S. 104.

26 Urteile des Bundesgerichts 2P.135/2001 vom 6. November 2001 E. 2 in: StE 2002 A 24.22 Nr. 4; 2P.160/1997 vom 29. April 1999 E. 2, in: StE 1999 A 24.22 Nr. 3; P.1457/1984 vom 5. September 1985 E. 3, in: ASA 56 (1987), S. 85 = StE 1986 A 24.22 Nr. 2; P.1428/1980 vom 22. Juni 1984 E. 2.b, in: StE 1984 A 24.22 Nr. 1; weitere Urteile auszugsweise zitiert oder zusammengefasst bei Locher/Locher, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 4 I B.

27 Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.3, in: StR 74 (2019), S. 286 ff.

28 Siehe dazu BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2; BGE 140 II 248 E. 3.5.

29 So etwa Dahinden Sarah, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 2003, 58 f.; Heilinger/Maute, StR 63 (2008), S. 747; Oesterhelt/Schreiber, StHG-Kommentar, Art. 20 N 31; Jung Marcel R., Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und interkantonal, in: EF 2017, 171; Zweifel/Hunziker, IKStR-Kommentar, § 8 N 5.

30 Urteil des Bundesgerichts 2A.196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 3.2, in: ASA 72 (2003/2004), S. 304, StE 2002 B 91.3 Nr. 3.

31 Urteil des Bundesgerichts 2P.6/2007 vom 22. Februar 2008; Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2019 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6, in: StR 74 (2019), S. 290; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; 2C 259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1.

32 Locher/Locher, § 4 I B, Nr. 1, 3, 5, 8, 9, 13, 14, 15 und 18; statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2.

33 Urteil des Bundesgerichts 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C 259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1.

9 Folglich ist nach kantonalem Steuerrecht eine juristische Person zwar an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. Art. 20 Abs. 1 StHG. Nach interkantonalem Steuerrecht liegt das Hauptsteuerdomizil hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung.[34]

10 Die nachfolgend besprochenen Fälle aus der aktuellen Rechtsprechung zeigen auf, dass die Beurteilung des Einzelfalls nach wie vor auf den gängigen *«starren Kriterien»* der vorhandenen Substanz am Sitz vorgenommen wird.

2. Rechtsprechung

2.1 Urteil des Bundesgerichts vom 20. August 2020[35]

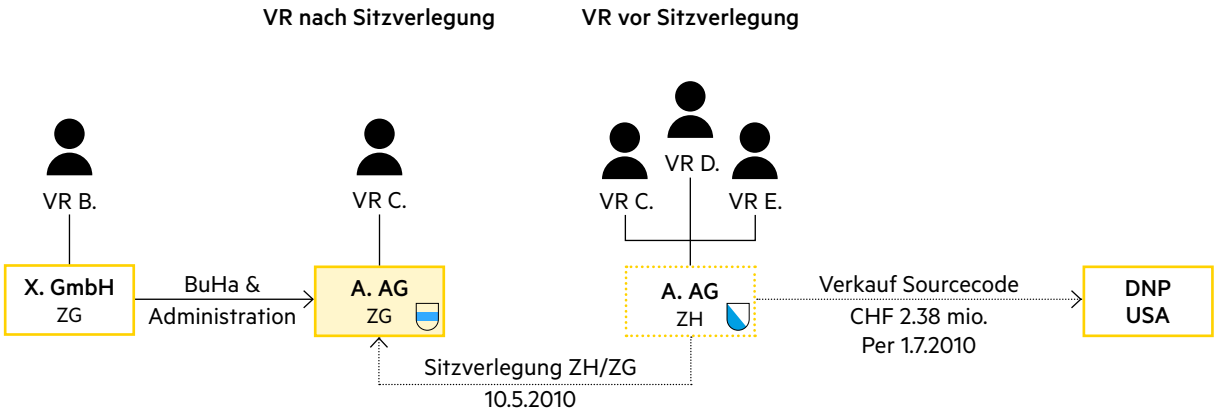
2.1.1 Softwareentwicklung versus reine Lizenzverwertung

11 Die A. AG mit Sitz im Kanton Zürich war im Bereich Entwicklung, Handel und Vertrieb von fototechnischem Material tätig. Im vorliegend strittigen Steuerjahr 2009 wurde die A. AG durch die drei Verwaltungsräte C., D. und E. geleitet, welche gleichzeitig auch Angestellte der A. AG waren. C. und D. waren Ingenieure und für die Entwicklung einer Software für die vollautomatische Qualitätsverbesserung von digitalen Bildern zuständig. E. kümmerte sich um die Administration und Verwaltung, einschliesslich Buchhaltung. Alle drei Verwaltungsräte waren Eigentümer der A. AG (zu unterschiedlichen Teilen).

↓ Siehe Grafik RZ 12: Sachverhalt 1

13 Die Geschäftstätigkeit der A. AG bestand zunächst in der Entwicklung von Software, welche gegen eine jährliche Lizenzgebühr an verschiedene Kunden lizenziert wurde. Nach erfolgreichen Vertragsverhandlungen – welche von C. und D. geführt wurden – mit einer in den USA domizilierten Gesellschaft DNP für eine Exklusivlizenz, wurde per Vertrag vom 1. Juli 2010 *(«Technology Purchase Agreement, Software-Know How»)* der Source Code der Software zum Preis von CHF 2.38 Mio. an die DNP verkauft. Bereits mit Statutenänderung vom 23. April 2010 (HR-Eintrag per 10.5.2010) verlegte die A. AG ihren Sitz von Zürich nach Zug ans Privatdomizil des neuen Verwaltungsrats B. Die beiden Verwaltungsräte D. und E. schieden (altershalber) aus, und ihre Arbeitsverträge wurden

→ 12 **Sachverhalt 1: Softwareentwicklung vs. reine Lizenzverwertung**



[34] Urteile des Bundesgerichts 2C_151/2017, 2C_152/201, 2C_178/2017, 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.3.6; nicht publ. in BGE 146 II 111, aber in: StE 2020 B 11.3 Nr. 31; sowie Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 2.2.

[35] Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020; Vorinstanz Verwaltungsgericht Zürich SB.2017.00008 vom 17. April 2019.

per Ende Mai 2010 beendet. C. – wohnhaft im Kanton Zürich – präsidierte weiterhin den Verwaltungsrat.

14 Die Tätigkeit der A. AG beschränkte sich fortan auf die Lizenzeinnahmen. Die Buchhaltung und die Administration (Inkasso, Fakturierung) wurde von der X. GmbH besorgt, deren einziger Verwaltungsrat wiederum B. war.

15 Auf der Website der A. AG[36] fungierte nach der Sitzverlegung die Wohnadresse von C. als Postadresse. Büroräumlichkeiten in Zug waren keine vorhanden, diejenigen in Zürich wurden gekündigt. Personal beschäftigte die A. AG ab Sommer 2010 keines mehr. Die operative Tätigkeit beschränkte sich ab Juli 2010 auf administrative Aufgaben und Rechnungsstellung für Drittlizenzen, Überwachung des Zahlungseingangs und Buchhaltung. Ab Oktober 2010 bestand die Geschäftstätigkeit ausschliesslich auf die Einnahme der Gebühren aus Drittlizenzen.

16 Sowohl das Verwaltungsgericht Zürich als auch das Bundesgericht kamen zum Ergebnis, dass dem Hauptsteuerdomizil (Sitz) bloss formelle Bedeutung zukommt (Briefkastendomizil) und sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Verwaltungsrats C. (Zürich) befindet.[37]

17 Diese Entscheide stützten sich auf Indizien wie:
vertragliche Verpflichtung von Supportleistungen,
- fehlendes Personal am Sitz,
- fehlende Büroräumlichkeiten am Sitz
- und der Umstand, dass die Leitung der A. AG – bzw. die verbleibende Geschäftstätigkeit ab Juli 2020 – eng mit dem Verwaltungsratspräsidenten C. verknüpft war.

18 Die Beschwerdeführerin führte dagegen aus, dass sich die Geschäftstätigkeit der A. AG ab Sommer 2010 auf die Lizenzverwaltung beschränkte. Dies nachdem aufgrund des altersbedingten Ausscheidens von D. und E.. entschieden wurde, die Software nicht mehr weiterzuentwickeln, sondern zu veräussern. Die einzige operative Tätigkeit habe der Verwaltungsrat B. wahrgenommen. Neue Lizenzen seien keine vergeben worden. Die finalen Vertragsbereinigungen mit der DNP haben in Zug stattgefunden. Zumal es sich bei dem Verkauf des Hauptaktivums mit beschränkter Rücklizenzierung um einen aussergewöhnlichen, einmaligen Vorgang handle, welcher ausserhalb des ordentlichen Geschäftsgangs läge. Aus dem Vertrag mit der DNP schloss die Vorinstanz, dass der Verkauf der Rechte technisch hätte begleitet werden müssen.[38] Tatsächlich beschränkte sich jedoch die Tätigkeit des D. auf die Freischaltung des Source-Codes und eine einzige Skype-Konferenz.[39] Die Vorinstanz anerkannte, dass es sich bei der technischen Begleitung um eine sehr eingeschränkte operative Tätigkeit handle und aus einer solchen untergeordneten Tätigkeit kein Sitz abgeleitet werden könne. Bei der Library, welche die A. AG entwickelt habe, handle es sich um ein Industriebauteil, welches, wenn es einmal verbaut sei, nicht mehr angerührt werden muss. Folglich sei kein Support notwendig gewesen. Die von der Vorinstanz in den Vordergrund gestellten Supportleistungen seien inexistent.

19 Das Bundesgericht hielt dagegen, dass die A. AG mit der Sitzverlegung nicht nur von einer Softwareent-

[36] Mit Einstellung der Entwicklungstätigkeit und Sitzverlegung nach Zug, beantragte die A. AG mittels Steuer Ruling bei der Steuerverwaltung Zug, fortan als gemischte Gesellschaft besteuert zu werden.

[37] Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2019.00008 vom 17. April 2019 E. 2.4.1 ff., wobei das Verwaltungsgericht die Geschäftstätigkeit der A. AG. in vier Phasen aufteilte; Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 3.3.1 ff.

[38] Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2019.00008 vom 17. April 2019 E. 2.4.3: *«The Vendor herby undertakes to assist the Purchaser, as from 12th July 2010 and during a period of fifty-three (53) business days (hereafter the* «Know-How Transfer Period»*) in order to complete the full and final transfer to the Purchaser of the Know-How.»*

[39] Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 3.2, auch zum Folgenden.

wicklungs- zu einer reinen Lizenzverwertungsgesellschaft mutierte, sondern mit dem Verkauf der Software *(«Source-Codes»)* und damit ihres einzigen substantiellen Aktivums offensichtlich wurde, dass die Weiterführung der aktiven Geschäftstätigkeit nicht mehr geplant war.[40] Die verbleibende Aktivität – nämlich die Liquidation der Gesellschaft – habe keinen Bezug zum neuen Sitzkanton Zug. Vielmehr ergebe sich aus dem gesamten Ablauf der Ereignisse klar, dass der Entschluss zum Verkauf des Hauptaktivums noch im Kanton Zürich gefasst wurde. Der Beizug des Beraters B. mit gleichzeitigem Domizilwechsel an dessen Privatadresse nähme lediglich administrative Aufgaben, wie Inkasso des Kaufpreises, der Lizenzgebühren aus den auslaufenden Verträgen sowie Buchhaltung und steuerliche Betreuung der A. AG, war.[41]

2.1.2 Würdigung

20 Unbestritten ist, dass mit der Veräusserung des Hauptaktivums der A. AG lediglich eine geringe operative Geschäftstätigkeit verblieb. Etwas unglücklich erscheint der Umstand, dass die A. AG ihren statutarischen Sitz mit der Veräusserung des Hauptaktivums und der Reduktion der aktiven Geschäftstätigkeit verlegt hat.

21 Kritisch zu würdigen ist das vorliegende Urteil jedoch dahingehend, dass sowohl das Verwaltungsgericht Zürich als auch das Bundesgericht gestützt auf eine vertragliche Regelung, in welcher Supportleistungen genannt werden, eine (zumindest) untergeordnete aktive Geschäftstätigkeit ableiten. Ob und in welchem Umfang jedoch solche Supportleistungen tatsächlich stattgefunden haben, prüfen beide gerichtliche Instanzen nicht weiter. Aus dem Vertragstext alleine, wonach die Verkäuferin der Käuferin Support bei der Implementierung der erworbenen Software zusichert, wurde angenommen, dass die A. AG nach dem Verkauf der Software noch eine – untergeordnete – operative Tätigkeit ausgeübt habe. Der Umstand, dass C. gemäss Kaufvertrag noch während sechs Jahren telefonisch Support erbringen musste,[42] ist jedoch kein Beweis dafür, dass tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht wurden. Das Fehlen von Personal am Sitz sowie von extern angemieteten Büroräumlichkeiten tragen ihr Übriges dazu bei, dass dem statutarischen Sitz eine Absage erteilt und der Wohnsitz des Präsidenten des Verwaltungsrats C. als Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen wurde. Die entscheidende Frage, was der Gegenstand der (verbleibenden) Geschäftsführungstätigkeit der A. AG ab Sommer 2010 war und wo der Schwerpunkt derselben lag, wurde gerichtlich nicht näher erläutert.

22 Die Geschäftsführung und deren Umfang hängen vom Gesellschaftszweck ab.[43] Beschränkt sich die Geschäftstätigkeit auf die Lizenzverwertung, Einnahmen von auslaufenden Lizenzgebühren und rein administrative Aufgaben, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung gestützt auf diese Tätigkeiten zu beurteilen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich gerade nicht am Tätigkeitsort der obersten Gesellschaftsorgane, solange sich deren Funktion auf die Kontrolle der eigentlichen Unternehmensleitung beschränkt.[44] Die vorliegend verbleibende Geschäftstätigkeit der Lizenzverwertung zeigt Analogien zu der Tätigkeit einer reinen Holdinggesellschaft. Bei Letzterer beschränkt sich die Geschäftstätigkeit auf die Verwaltung ihrer Beteiligungen. Als Geschäftsführung einer Holdinggesellschaft wird u.a. die Aufbewahrung und der gelegentliche An- und Verkauf von Wertschriften, das Inkasso der Erträgnisse und die Wahr-

---

40 Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 3.3.2.

41 Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 3.3.2 in fine.

42 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2019.00008 vom 17. April 2019 E. 2.4.3 in fine: Art. 2.3.4 und Art. 6 des Vertrages: « *...[to] assist and help the Purchaser in solving and fixing any possible bugs and/or failures which could arise and/or affect the Software and respond to any inquiries from the Purchaser in relation to the Technology.*»

43 Urteil des Bundesgerichts 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2 und 4.1 f.; Heilinger/Maute, StR 63 (2008), S. 751; so bereits Botschaft StHG 1983, S. 108.

44 Statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.1.

nehmung von Aktionärsrechten sowie die Erfassung und Verarbeitung von statischen Kontrollnachrichten zuhanden des Verwaltungsrats betrachtet.[45] Der Auffassung Oesterhelt/Schreiber[46] folgend, ist entscheidend, wo der Aufgabenbereich der Holding wahrgenommen wird.

23 Zieht man hier nun die Parallele zur vorliegend verbleibenden Lizenzverwertungstätigkeit, fällt auf, dass sich die verbleibende Geschäftstätigkeit der A. AG in den Inkassohandlungen, der Vereinnahmung der auslaufenden Lizenzgebühren sowie der Buchhaltung und steuerlichen Betreuung erschöpfte. Wird davon ausgegangen, dass B. neben diesen rein administrativen Aufgaben noch eine gewisse Kontroll- und Reportingfunktion gegenüber dem Verwaltungsratspräsidenten C. wahrgenommen hat, ist ein Schwerpunkt der (verbleibenden) ökonomischen Existenz am neuen Domizil höchstwahrscheinlich. Dass sich dieses an der Privatadresse des Verwaltungsrats B. befindet und nicht zusätzlich externe Büroräumlichkeiten angemietet wurden, darf nicht zu Ungunsten der Pflichtigen ausgelegt werden. So stellt die Gerichtspraxis in denjenigen Fällen, in welchen der Wohnsitz des Alleinaktionärs als Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen wird, auch nicht die Anforderung an externe Büroräumlichkeiten.[47]

24 Berücksichtigt man nun die neusten Entwicklungen der vergangenen zwei Jahre, in welchen sich die Telearbeit als Arbeitsmethode in der Wirtschaft als solche etabliert hat, ist hier ein weiterer Kritikpunk anzubringen: Der Telearbeit immanent ist das Arbeiten von einem mit technischen Kommunikationsmitteln ausgestatteten Platz ausserhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers.[48] Dort wo es also der Gesellschaftszweck zulässt, muss die Führung der laufenden Geschäfte «remote» möglich sein; sei dies nun aus dem *«Homeoffice»* oder ohne einen geographischen Schwerpunkt bzw. Mittelpunkt der ökonomischen Existenz.[49] So muss es im vorliegenden Fall möglich sein, dass die verbleibende Geschäftstätigkeit der Lizenzverwaltung aus dem *«Homeoffice»* des einzigen Verwaltungsrates B. vorgenommen wird.

Die Rechtsprechung verharrt in diesem Entscheid 25
weiterhin in ihrem *«starren Korsett»* der bereits mit Entscheid i.S. *«Columbus-AG»* im Jahr 1919[50] aufgestellten Kriterien. Enttäuschend in dieser Hinsicht sind auch die Ausführungen der SSK in ihrer Analyse zur Telearbeit. Ausführungen zu einer allfälligen Weiterentwicklung in der Praxis zum Ort der tatsächlichen Verwaltung unter dem Aspekt der Telearbeit bleiben aus. Sie beschränkt sich auf die Repetition der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und hält summarisch fest, dass zumindest in kleineren Strukturen, in denen die operative Führung des Unternehmens in den Händen einer einzigen Person liegt, sich der Ort der laufenden Verwaltung am Ort der Telearbeit liegen kann, sofern wiederum die altbekannten Bedingungen erfüllt sind.[51]

2.2 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 12. Januar 2022[52]

2.2.1 Rettungsflugwacht versus Privatluftfahrt

Die A. AG erbrachte im Wesentlichen zwei Haupt- 26
leistungen: Einerseits verwaltet sie Flugzeuge, welche

45 Locher/Locher, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 4 I B, Nr. 5, 17 und 18; Urteil des Bundesgerichts 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.4 und E. 2.5.3, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 24.

46 Oesterhelt/Schreiber, StHG-Kommentar, Art. 20 N 29.

47 Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 1999, in: StE 1999 A 24.22 Nr. 3; in: Locher/Locher, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 4, I B, Nr. 19, wo der Wohnort des Alleinaktionärs als Hauptsteuerdomizil einer Vermögensverwaltungs-AG betrachtet wurde.

48 SSK Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerausscheidung von Unternehmen vom 25.04.2022, S. 1 (zit. SSK Analyse zur Telearbeit).

49 Siehe dazu bereits kritisch Brawand Stephanie, Ort der tatsächlichen Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung und Homeoffice, in: zsis) 2/2021, Ziff. 2.1 m.w.H.

50 BGE 45 I 190; kritisch dazu auch Locher Peter, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im inter kantonalen Verhältnis, in: StR 75 (2020), S. 247 f.

51 SSK Analyse zur Telearbeit, Ziff. 2.1 und Ziff. 3.3.

52 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022.

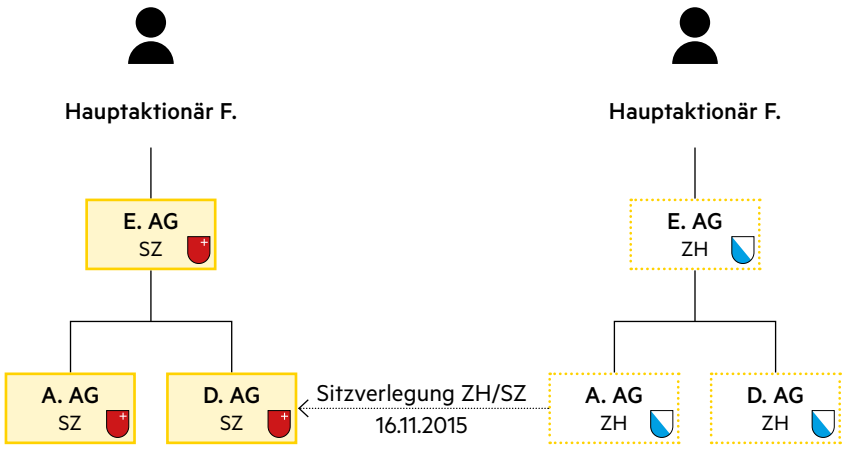
im Besitz vermögender Privatpersonen sind und erbringt diesen Flugleistungen, stellt die Besatzung und organisiert die Wartung. Andererseits fliegt sie mit ihren eigenen Flugzeugen und Helikoptern Rettungseinsätze für ihre Schwestergesellschaft D. AG.[53] Letztere bezweckt die Organisation und die Unterhaltung einer internationalen Einsatz- und Dispositionszentrale. Die D. AG beschäftigt medizinisches Personal und verfügt über die Rettungslizenz. Die A. AG wiederum beschäftigt das Flugpersonal und die Flugzeuge und Helikopter – mit Ausnahme derjenigen der Kunden – stehen in ihrem Eigentum. Beide Gesellschaften werden von der E. AG zu je 100% gehalten, deren Anteile zu 80% im Besitz des Hauptaktionärs F. stehen. Alle Gesellschaften haben ihren statutarischen Sitz am 16. Dezember 2015 vom Kanton Zürich in den Kanton Schwyz verlegt.

↓ Siehe Grafik RZ 27: Sachverhalt 2

28 Im Rahmen einer Buchführung der Steuerjahre 2015 und 2016 am Sitz der A. AG nahm der Kanton Zürich die Steuerhoheit für die geprüften Steuerperioden vollumfänglich in Anspruch. Das Kantonale Steueramt Zürich begründete seinen Entscheid damit, dass die Hauptgeschäftstätigkeit der A. AG in der Erbringung von Rettungsflügen bestehe und sich die Einsatzzentrale weiterhin im Kanton Zürich befinde. Die Büroräumlichkeiten am neuen Sitz seien mit einer Gesamtfläche von 42.7m² nicht repräsentativ. Dies gehe aus dem Augenschein des Revisors vor Ort hervor, zumal die Buchprüfung auch zur Überprüfung der Sitzverlegung gedient habe.[54] Das Steuerrekursgericht Zürich schützte die Auffassung des Steueramts und hielt fest, dass die mittels der eingereichten Geschäftsleitungssitzungsprotokolle – welche eingeschwärzt und nicht handschriftlich datiert waren – der Beweis nicht erbracht sei, dass die Geschäftsleitungssitzungen im Kanton Schwyz stattgefunden haben, zumal solche Dokumente *«beliebig produzierbar seien»*.[55] Zudem sei die Einsatzleitung der D. AG im Kanton Zürich für die Koordination der Einsätze auch für die A. AG zentral.

Die A. AG vermochte zwar nachzuweisen, dass der 29
Geschäftsbereich der Rettung in den relevanten Steuerjahren gerade mal 36% bzw. 39% des Umsatzes ausmachte. Der Hauptteil der Leistungserbringung bestand in den Flugleistungen an vermögende Personen. Die Büroräumlichkeiten am neuen Sitz umfassten tatsächlich eine Fläche von 85.7m² (und nicht 42.7m²).

→ 27 **Sachverhalt 2: Rettungsflugwacht vs. Privatluftfahrt**



[53] Paralellverfahren des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.0004.

[54] Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 2.2.1.

[55] Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 2.3.1.

Zum Einwand der Relevanz der Einsatzleitung, führte die A. AG aus, dass sie die Bodentransporte der D. AG organisiere, für die Flugleistungen der A. AG sei diese jedoch irrelevant. Die Wertschöpfung des Geschäftsbereichs der privaten Luftfahrt falle dort an, wo sich der Pilot befinde und lasse keinen Raum für eine Einsatzzentrale.[56] Die Helikopter würden direkt über die Notrufnummer 144 aufgeboten. Letztere Tatsache wurde schriftlich von Schutz & Rettung Zürich bestätigt.[57]

30 Das Verwaltungsgericht Zürich bestätigte den vorinstanzlichen Entscheid, stellte jedoch weiterführend anhand der Akten fest,[58] dass gestützt auf die Darstellung des Wertschöpfungsprozesses der Ambulanzflugzeuge und Fremdflugzeuge (Charter) deren Auftragsübermittlung, -bearbeitung und -disposition über die Einsatzzentrale im Kanton Zürich bzw. Wohnort des Einsatzleiters erfolgte. In Bezug auf die Jets geht aus der Wertschöpfungsdarstellung hervor, dass deren Koordination nicht über die Einsatzleitung erfolgte, sondern der Kunde direkt den Piloten kontaktierte und dieser die Einsatzplanung vornahm. Weiter sei es nach der Sitzverlegung zu keiner aktenkundigen Veränderung gekommen.[59]

31 In seiner Gesamtheit betrachtet, sprach der Aussenauftritt der A. AG klar dafür, dass sie aus dem Kanton Zürich verwaltet wurde.[60] Umstände wie die rudimentär eingerichteten Büroräumlichkeiten im Kanton Schwyz, das Fehlen eines Festnetzanschlusses sowie dass als Postanschrift weiterhin konsequent die Adresse im Kanton Zürich angegeben wurde,[61] sprächen gegen die häufige Anwesenheit von Mitarbeitenden. Zudem wurden die Lohnausweise mit der Zürcher-Adresse ausgestellt. In der privaten Steuererklärung habe F. weiterhin lediglich die Berufsauslagen vom Wohnort im Kanton Zürich geltend gemacht.[62] Da die Protokolle der Geschäftsleitungssitzungen geschwärzt und weder handschriftlich datiert noch unterzeichnet wurden, seien diese nicht beweistauglich. Die Einsatzleitung sei das Herz eines jeden Flugrettungsdienstes und zumindest für die Verwaltung und den Betrieb der übrigen Helikopter und Flugzeugflotte kämen ihr eine gewisse Koordinationsfunktion zu. Als weiteres starkes Indiz wurde die unmittelbare Nähe des Wohnortes der beiden übrigen Geschäftsleitungsmitgliedern sowie der drei Mitarbeitenden zu den Büroräumlichkeiten (der D. AG) im Kanton Zürich gesehen, welches dafür sprach, dass schwergewichtig im Kanton Zürich gearbeitet wurde.[63] Dem Wohn- und Arbeitsortes des Verwaltungsratspräsidenten und Hauptaktionärs F. – welcher im Kanton Schwyz behauptet wurde – sei nicht dieselbe Gewichtung zuzusprechen, wie bei einer Einmann-AG ohne feste Geschäftseinrichtung und Personal.[64]

---

56 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 2.4.1.

57 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 2.4.3.

58 Die unrichtige Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz wurde im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs i.S.v. Art. 29 Abs. 2 BV durch die Feststellung des Verwaltungsgerichts Zürich geheilt, E. 2.4.5.

59 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f.

60 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 3.4.1.

61 Eine entsprechende Anpassung des Briefpapiers sei auch drei Jahre nach der Sitzverlegung nicht erfolgt. Ebenso wenig wurde die Adressänderung der Bank bekannt gegeben.

62 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 3.5.3.

63 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 3.4.2.

64 Urteil der Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 3.5.2.: Zumal an der Wohnsitzverlegung von F. vom Kanton Zürich in den Kanton Schwyz offenbar gewisse Zweifel bestanden. Die Lebenspartnerin von F., welche ebenfalls in der Geschäftsleitung und im Verwaltungsrat der A. AG war, blieb im Kanton Zürich in der Liegenschaft von F. wohnhaft. Somit bestanden erhebliche Zweifel an der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von F. in den Kanton Schwyz.

2.2.2 Würdigung

32 Kritisch zu beurteilen ist die Gewichtung der Einsatzzentrale, welche (unbestritten) von der Schwestergesellschaft D. AG für die Bodentransporte betrieben wurde.[65]

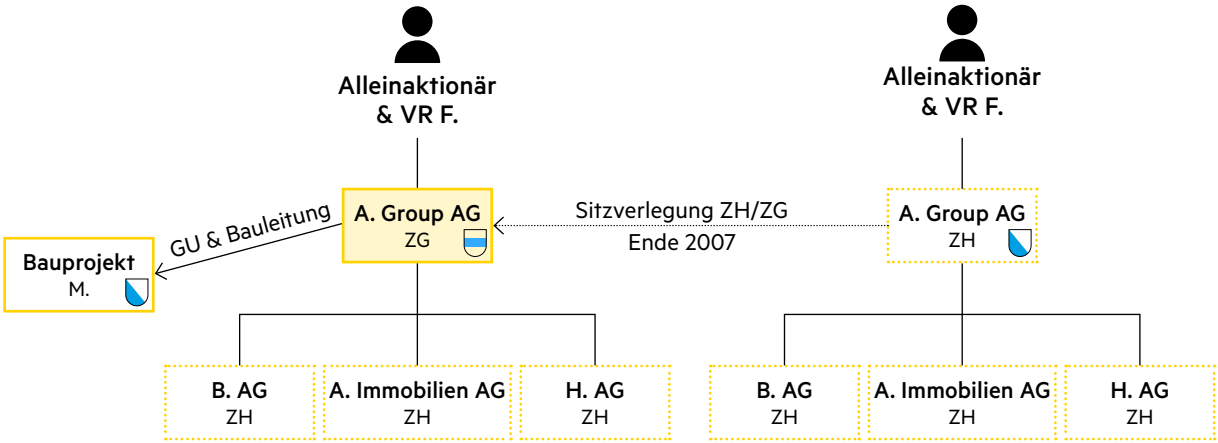
33 Aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten in diesem Fall erstaunt es, dass sich die A. AG die Infrastruktur der Schwestergesellschaft als die *«eigene»* anrechnen lassen muss, während der D. AG im Parallelverfahren[66] ebenfalls die Gewichtung deren Einsatzzentrale als *«Herzstück»* ihrer Geschäftstätigkeit entgegenhalten wird. Schliesslich diente die Einsatzzentrale im Kanton Zürich hauptsächlich der Koordination der Bodentransporte und damit der Geschäftstätigkeit der D. AG und nicht derjenigen der A. AG. Das Geschäftsmodell Letzterer bestand hauptsächlich in der privaten Luftfahrt. Nur das Flugpersonal wurde über die A. AG angestellt, während das medizinische Personal von der Schwestergesellschaft D. AG beschäftigt wurde. Die Privatflüge wurden von den Piloten – aus dem *«Homeoffice»*? – direkt koordiniert. Die in der Einsatzzentrale der D. AG vorgenommene Verwaltung und den Betrieb der übrigen Helikopter und Flugzeugflotte wurde von den Gerichten als reine Koordinationsfunktion bezeichnet. Gleichzeitig haben sie darin einen Teil der Führung der laufenden Geschäfte gesehen. Allerdings stellt sich die Frage, ob die reine Koordinationsfunktion inhaltlich als *«Führung der laufenden Geschäfte»* qualifiziert. Die Autorin sieht in der strittigen Koordinationsfunktion – welche notabene ein Geschäftszweig darstellt, welcher lediglich einen Drittel des Umsatzes ausmacht – jedoch keine Tätigkeit, bei welcher die *«Fäden der Geschäftsführung»* zusammenlaufen, sondern eine bloss untergeordnete Tätigkeit.

2.3 Urteil des Bundesgerichts vom 7. Februar 2019[67]

2.3.1 Generalunternehmerin und Bauleitung versus Immobilienvermittlung

34 Die A. Group AG war in der relevanten Steuerperiode 2009 in der Durchführung von Immobiliengeschäften aller Art, Erstellung und Planung von Bauten als Bauherrin oder Generalunternehmerin tätig. Ende 2007 verlegte die A. Group AG ihren Sitz vom Kanton Zürich in den Kanton Zug. Einziger Verwaltungsrat und Alleinaktionär war F. Zur A. Gruppe gehörten die B. AG (Betrieb eines Gipsergeschäfts), die A. Immobilien AG (Durchführung von Maler- und Tapezierarbeiten) sowie die H. AG (Verwertung von Erfindun-

Sachverhalt 3: Generalunternehmerin vs. Immobilienvermittlung 35←



65 Siehe dazu das Parallelverfahren des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00064 vom 12. Januar 2022 E. 2.3.4 und E. 3.4.

66 Parallelverfahren des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00064 vom 12. Januar 2022 E. 3.4.1 f.; Die Argumentation des Gerichts im Verfahren gegen die D. AG ist fast deckungsgleich mit derjenigen im besprochenen Urteil. Hier stellt sich die Frage, in wiefern hier eine Beurteilung des Einzelfalls erfolgte.

67 Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019; Vorinstanz Verwaltungsgericht Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017.

gen und Patenten), alle mit Domizil im Kanton Zürich. Im Rahmen der Steuerdeklaration 2009 im Jahr 2011 kam es seitens der Steuerverwaltung Zürich zu einer Aktenauflage, mit welcher u.a. der Mietvertrag für das Domizil im Kanton Zug sowie Angaben über die Anzahl Sitzungen im Kanton Zug inkl. Nachweis einverlangt wurden. Der Kanton Zürich beanspruchte in der Folge 88.29% am steuerbaren Reingewinn der A. AG unter Annahme einer Betriebsstätte in Zürich. Das Steuerrekursgericht Zürich kam in seinem Entscheid vom 12. Dezember 2016 zum Schluss, dass sich im Kanton Zürich nicht nur eine Betriebsstätte befände, sondern der Hauptsitz der A. AG. Im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Zürich machte die A. AG geltend, im Kanton Zürich befände sich lediglich ein Spezialdomizil qua Liegenschaften.

↑ Siehe Grafik S. 72/RZ 35: Sachverhalt 3

36 Beide kantonalen Instanzen erachteten es aufgrund der schlanken Infrastruktur im Kanton Zug, bestehend aus einem Büro von 12m² zu einem jährlichen Mietzins von CHF 2'000 als unwahrscheinlich, dass der Alleinaktionär dort relevante Geschäftsaktivitäten ausübt.[68] In diesem Büro war kein Personal tätig und die Post sowie eingehende Telefonate wurden nach C. (ZH) umgeleitet. Im Kanton Zürich stand F. über die übrigen Gruppengesellschaften weiterhin eine Büroinfrastruktur zur Verfügung, die Geschäftsunterlagen seien auch nach der Sitzverlegung weiterhin in Zürich aufbewahrt worden und die langjährige Buchhalterin sämtlicher Gruppengesellschaften habe ebenfalls in C. (ZH) gearbeitet. Des Weiteren sei im Zusammenhang mit dem Bauprojekt *«M»* in C. (ZH) ein gewisses Mass an zeitlicher Präsenz des F. im Kanton Zürich erforderlich gewesen. Zumal unbestritten ist, dass die A. AG in der Steuerperiode 2008 und 2009 als Generalunternehmerin und Bauleiterin des Projekts *«M»* (ZH) tätig war, wobei der Verkauf der Gebäude an die H. AG in C. (ZH) delegiert wurde.[69] Demnach konzentrierte sich die Geschäftstätigkeit der A. AG nicht nachweislich auf Investition und Vermittlung, sondern die A. AG war auch als Generalunternehmerin und Bauleiterin tätig. Insbesondere letztere Tätigkeit erfordert eine ständige Präsenz am Ort des Bauprojekts in C. (ZH).[70]

37 Die Steuerpflichtige wendete ein, dass ihre operative Geschäftstätigkeit an keinem bestimmten Ort zugeordnet werden könne, da der Hauptaktionär F. (und faktischer alleiniger Geschäftsführer und Verwaltungsrat) seine Tätigkeit vor allem per Mobiltelefon ausgeführt und die jeweiligen Treffen zwischen ihm und seinen Geschäftspartnern an verschiedenen Orten stattgefunden haben. Folglich sei der statutarische Sitz massgebend.[71] Das Verwaltungsgericht Zürich hielt fest, dass bereits das infrage stehende Geschäftsvolumen einer Infrastruktur bedürfe, die weit über die im Kanton Zug zur Verfügung stehende Einrichtung hinausgehe. Bei der zur Diskussion stehenden *«tatsächlichen Verwaltung»* der A. AG gehe es gerade nicht nur um Kontrollfunktionen oder die Fällung von Grundsatzentscheiden des Alleinaktionärs. Es verstehe sich von selbst, dass Immobiliengeschäfte Zusammenkünfte an verschiedenen Orten mit sich bringen, dies aber die Frage des Hauptsteuerdomizils nicht weiter beeinflusse.[72]

38 Auch das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Geheimhaltungsinteresse gegenüber den übrigen im Kanton Zürich ansässigen Gruppengesellschaften lief ins Leere: Die langjährige Buchhalterin und Vertraute von F. führte sämtliche Buchhaltungen der A. Gruppe.[73] Das Bundesgericht sah in diesem Umstand sogar eine zentrale administrative Funktion

---

68 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017 E. 3.2 und 3.5.1 f.

69 Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.2.

70 Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.3.

71 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017 E. 3.3 und 3.5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.3.

72 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017 E. 3.5.1.

73 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2017.00005 vom 19. April 2017 E. 3.5.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.3 auch zum Folgenden.

für sämtliche betroffenen Gesellschaften. Demnach erfolgte die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks schwerpunktmässig in C. (ZH).

2.3.2 Würdigung

39 Soweit aus den Sachverhaltsausführungen des vorinstanzlichen sowie höchstrichterlichen Urteils ersichtlich, wurde hier der Steuerpflichtigen einmal mehr die *«schlanke»* Infrastruktur am neuen Domizil sowie der Nachweis einer substanziellen Präsenz des Geschäftsführers, welcher gleichzeitig alleiniger Verwaltungsrat und Alleinaktionär (in personam) war, zum Verhängnis. Der Hauptbeweis seitens der Steuerbehörden wurde bereits aufgrund der Büroinfrastruktur, der Umleitung der Post und Telefonate sowie des Fehlens von Personal als gegeben erachtet, zumal gerade diese Kriterien nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auf ein sog. *«Briefkastendomizil»* hindeuten.[74] Nicht einig waren sich die Verfahrensbeteiligten offensichtlich über den Inhalt der Geschäftstätigkeit und damit die Führung der laufenden Geschäfte durch F. Schwierig gestaltete es sich, den Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit rückwirkend zu rekonstruieren. Davon ausgehend, dass die A. AG in der Steuerperiode 2009 als Generalunternehmerin und Bauleiterin des Projekts in C. (ZH) tätig war und sich damit ihre Tätigkeit nicht auf Investition und Vermittlung von Immobilien beschränkte, ist den Instanzen dahingehend zuzustimmen, dass diese Tätigkeit eine gewisse regelmässige Präsenz vor Ort des Geschäftsführers bedingt. Da in casu die Funktion desselben zusammen mit derjenigen des Verwaltungsrats (und Alleinaktionärs) in einer Person wahrnahm, ist einzig auf die Präsenz und Tätigkeit von F. abzustellen.

40 Etwas verwirrend erscheint der Autorin jedoch die Auffassung des Bundesgerichts, wonach in casu in der Führung der Buchhaltung für sämtliche Gruppengesellschaften in C. (ZH) eine zentrale administrative Funktion gesehen wird. So hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung die Buchführung als reine untergeordnete administrative Tätigkeit qualifiziert.[75] Analog zum oben diskutierten *«Softwareentwicklungs»*-Fall schien die Leitung und damit die Fäden der Geschäftsführung eng mit F. als Person verbunden zu sein: Er alleine entschied über die Annahme von Bauprojekten und Abschluss von Verträgen, kümmerte sich um die Koordination von Aufträgen und Baufortschritten und nahm die Planung derselben vor. Dass der Wohnsitz des F. vor keiner der angerufenen Instanzen thematisiert wurde, erstaunt. So hätte die vorliegende Geschäftsführung durchaus im *«Homeoffice»* des F. wahrgenommen werden können. Bei der Geschäftstätigkeit der Investitionen und Vermittlung von Immobilien, ist nach Auffassung der Autorin darauf abzustellen, wo die Entscheide für die jeweiligen Investitionen bzw. Vermittlungstätigkeit gefällt wurden. Dass diese an wechselnden Orten bzw. von unterwegs oder gar aus dem *«Homeoffice»* gefällt wurden, ist naheliegend.

41 In diesem Punkt ist der Argumentation der Steuerpflichtigen zuzustimmen, dass es für diese Tätigkeit keiner *«grosszügigen»* Infrastruktur bedarf. So würde ein Büro am Wohnsitz des Geschäftsführers F. genügen. Ob und inwiefern die physische Präsenz von F. mittels Einreichung von Tankbelegen, Restaurantquittungen, Mobiltelefonabrechnungen etc. belegt wurde, geht aus der Begründung der Urteile nicht hervor. Fakt ist, dass der ins Feld geführten Mobilität der Geschäftsleitung von F. per se keine weitere Beachtung geschenkt wurde. Auch wurde die Möglichkeit der Telearbeit per se nicht diskutiert, womit dem Umstand der heutzutage unbegrenzten technischen Möglichkeiten der Mobilität erneut nicht Rechnung getragen wurde. Dahingehend ist an die Aussage von Heinrich Jud[76] vor 25 Jahren zu erinnern, welcher damals schon kritisch bemerkte, dass die Führung eines

---

74 Urteil des Bundesgerichts P.1457/1984 vom 5. September 1985 E. 3.a, in: StE 1986 A 24.22 Nr. 2.

75 Statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.3 ff.; Zweifel/Hunziker, IKStR-Kommentar, § 8 N 13; Locher/Locher, § 4 I B, Nr. 11.

76 Vgl. Jud Heinrich, Zürcher Steuerpraxis 1992, S. 144 ff., 153; vgl. auch bereits Brawand Stephanie, Ort der tatsächlichen Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung und Homeoffice, in: zsis) 2/2021, A4, N 12.

Unternehmens aufgrund der digitalen Möglichkeiten an wechselnden Standorten und völlig losgelöst von Büroräumlichkeiten vorgenommen werden könne.

3. Schlussbemerkung

42 Was haben die drei Fälle gemeinsam? Es handelt sich um Einzelfälle, die nach Auffassung der Autorin alle zu wenig anhand der gesamten Umständen des Einzelfalls, sondern gestützt auf die bekannten *«starren Kriterien»* beurteilt wurden. Die Auseinandersetzung mit der tatsächlichen Geschäftstätigkeit im Rahmen des jeweiligen Gesellschaftszwecks blieb weitgehend aus. Ebenso wenig wurde den neusten Entwicklungen der Telearbeit Rechnung getragen. Die Verwaltung scheint anzuerkennen, dass die Voraussetzungen für das Vorhandensein einer tatsächlichen Verwaltung an einem anderen Ort als dem des Hauptsitzes nicht deckungsgleich mit denjenigen für die Anerkennung einer Betriebsstätte sind.[77] In der Beurteilung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung knüpft sie dann wiederum an die unveränderten Bedingungen gemäss altbekannter Rechtsprechung an.[78]

43 Für Aussenstehende vermögen die diskutierten Urteile auf den ersten Blick gestützt auf die Argumentation der Gerichte nachvollziehbar sein. Dabei sollte jedoch beachtet werden, dass die Frage des *«Ortes der tatsächlichen Verwaltung»* meist erst Jahre nach der in Frage stehenden Steuerperiode aufgeworfen wird; bspw. im Rahmen einer Buchprüfung, bei der Aufrechnung von Abschreibungen resp. geldwerten Leistungen oder im Zusammenhang mit einer Aktenauflage im Einschätzungsverfahren. Die Beweisführung der fehlenden Geschäftsführung am Wohnsitz bzw. der tatsächlichen Geschäftsführung am neuen Sitz gestaltet sich im Nachhinein meist schwierig. So gilt zwar in einem ersten Schritt der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache und Abweichungen sind nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung von den Steuerbehörden nachzuweisen.[79] Erscheint jedoch in der Folge aufgrund der kritisierten Anhaltspunkte der von der Behörde angenommene Sitz in einem anderen Kanton als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und es obliegt den Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis zu erbringen.[80]

44 Dies hat mittels substanziierter Sachdarstellung und durch Einreichung beweiskräftigen Unterlagen zu erfolgen. Die Führung des Gegenbeweises, nämlich der inneren Tatsache der tatsächlichen Geschäftsführung, ist Jahre später meist eine Herkulesaufgabe. So sieht sich der Steuerpflichtige in der Praxis vermehrt mit dem Einwand konfrontiert, dass gewisse Belege nicht beweistauglich seien.[81] Vor diesem Hintergrund sind jedoch zwei Dinge klar vor Augen zu halten: Erstens steht bei der Frage des Ortes der tatsächlichen Verwaltung die Steuerverwaltung in der Beweispflicht. Sie hat den Hauptbeweis im Sinne eines Vollbeweises der Steuerpflicht zu erbringen. Zweitens ist die Erbringung des *«Gegenbeweises»* insofern zu relativieren, als dass die Steuerpflichtige bei der Feststellung der Steuerhoheit keine Mitwirkungspflicht trifft. Im

77 Vgl Verweis auf Beitrag Kläser / Betriebsstätte

78 SSK Analyse zur Telearbeit, Ziff. 3.3.

79 Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2019.00008 vom 17. April 2019 E. 2.3, auch zum Folgenden.

80 Zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; Zweifel/Hunziker, IKStR-Kommentar, § 8 N 20 f. m.w.H.; dieselben in StHG-Kommentar, Art. 46 N 22-23a.

81 So bspw. im oben erwähnten Entscheid i.S. Rettungsflugwacht, wonach gem. VGer ZH die Protokolle der Geschäftsleitungssitzung «beliebig produzierbar seien», Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2021.00063 vom 12. Januar 2022 E. 2.3.1; So wurde in einem anderen Verfahren seitens der Steuerverwaltung eingewendet, dass die Quittungen von Tankbelegen «beispielsweise von Drittpersonen stammen» könnten und damit nicht erhellt sei, wer die jeweilige Quittung wirklich verursacht habe. Mit dieser absoluten Haltung kann man jedoch jedem Beleg die Rechtswirkung versagen, denn dieser Einwand kann grundsätzlich bei jeder Restaurantquittung oder anderweitigem Beleg angebracht werden.

Steuerhoheitsverfahren, in welchem gerade die Frage einer Steuerpflicht im Kanton zu klären ist, lässt sich keine Mitwirkungspflicht aus Art. 126 Abs. 1 DBG und Art. 42 Abs. 1 StHG herleiten, da eben die Steuerpflicht, welche die Mitwirkungspflicht gemäss den genannten Bestimmungen erst begründet, gerade noch nicht feststeht.[82] Folglich muss dem Steuerpflichtigen auch bei einer *«schlanken»* Beweislage der Gegenbeweis offenbleiben und die Beweismittel dürfen nicht pauschal als untauglich verworfen werden. Eine solche Vorgehensweise käme einem überspitzten Formalismus gleich und wäre daher nicht zulässig. Die Beweisabnahme darf somit nicht nach freiem Ermessen der Steuerbehörden erfolgen.

45 Den Steuerpflichtigen ist eine saubere Planung bei einer Sitzverlegung von einem in einen anderen Kanton[83] zu empfehlen. Nur so kann eine schlüssige Dokumentation bereitgehalten werden. Meist sprechen nicht nur fiskalische, sondern auch wirtschaftliche Gründe für eine Verlegung des statutarischen Sitzes. Wichtig ist, die Geschäftsführung im Rahmen des Gesellschaftszwecks am Sitz auszuüben. Das *«day-to-day business»* gilt mittels der physischen Präsenz nachzuweisen. Dafür können Tank- und Restaurantbelege, Kleinstausgaben vor Ort, (Mobil)Telefon- und Stromrechnungen oder auch Protokollierung von Geschäftsleitungssitzungen dienen. Die Geschäftsführung ist und bleibt eine innere Tatsache, welche es Einzelfallbezogen zu beurteilen gilt. Abhängig vom Gesellschaftszweck sowie mit Zunahme von *«Homeoffice»* und Videokonferenzen über das Internet kann das Vorhandensein von Büroräumlichkeiten, Personal und fixen Präsenzzeiten vor Ort nicht notwendig sein. Koordinationsaufgaben, Strategie- oder Investitionsentscheide, Führungsaufgaben und Kundenkontaktpflege können im Homeoffice, im Hotelzimmer, im Flugzeug oder in Shared-Office Räumlichkeiten weltweit stattfinden, wo sich somit auch der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der Gesellschaft befinden kann, weil dort die Fäden der Geschäftsleitung zusammenlaufen und wesentliche Unternehmungsentscheide gefällt werden. Die dafür notwendige Infrastruktur beschränkt sich auf den Laptop und *«eine ruhige Ecke»*. Die Kommunikationstechnik und die dezentrale Arbeitsorganisation machen es im Einzelfall immer schwieriger, einen geographischen Schwerpunkt der Geschäftsführung auszumachen.[84] Es wird künftig unumgänglich sein, dass in der Praxis und der Rechtsprechung eine gewisse *«Aufweichung»* der Substanz-Kriterien zu erfolgen hat.

---

82 So Urteil des Bundesgerichts 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020, E. 2.3.4; a.A. Zweifel/Hunziker, StHG-Kommentar, Art. 42 N 3b, N 4 und N 38a.

83 I.d.R. meist in einen Kanton mit tieferer Gewinnsteuerbelastung.

84 Brawand Stephanie, Ort der tatsächlichen Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung & Homeoffice, in: zsis) 2/2021 m.w.H.