

# Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie

Eine Übersicht aus steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht

Marc Vogelsang



*Dr. iur. Marc Vogelsang,  
Rechtsanwalt, eidg. dipl.  
Steuerexperte, Associate bei  
Homburger AG, Zürich*

Die Tätigkeit im Home-Office ist nicht erst seit Beginn der COVID-19-Pandemie eine weit verbreitete und zunehmend beliebte Arbeitsform. Gerade im grenzüberschreitenden Verhältnis ergibt sich dabei eine Vielzahl komplexer steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Problemstellungen. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob ein Home-Office aus steuerlicher Sicht im internationalen resp. interkantonalen Verhältnis eine Betriebsstätte begründet. Nicht nur während der COVID-19-Pandemie sollte in diesem Zusammenhang jedoch eine gewisse Zurückhaltung geübt und der Schwellencharakter der Betriebsstätte bedacht werden. Die Qualifikation eines Home-Office als interkantonale resp. internationale Betriebsstätte ist vor diesem Hintergrund nur in Ausnahmefällen angezeigt.

*Le home office est devenu une modalité de travail répandue et de plus en plus appréciée, pas seulement depuis le début de la pandémie de COVID 19 d'ailleurs. En particulier dans les relations transfrontalières, cela soulève nombre de problèmes complexes en matière de droit fiscal et de droit de la sécurité sociale. La question principale est de savoir si un home office constitue un établissement stable à des fins fiscales sur le plan international ou intercantonal. Toutefois, il convient de faire preuve d'une certaine retenue dans ce contexte et de s'interroger sur le seuil à partir duquel on admet l'existence d'un établissement stable, et ce pas seulement en temps de pandémie de COVID 19. Dans ce contexte, la qualification d'un home office en établissement stable intercantonal ou international n'est appropriée que dans des cas exceptionnels.*

**Inhalt**

<b>1 Einleitung . . . . .</b>	<b>173</b>	<b>4 Home-Office-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>2 Ausgangspunkt: Betriebsstätte als verfestigte Präsenz im anderen Staat . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>3 Home-Office-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.2 Körperliche Anlagen oder Einrichtungen . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.3 Dauerhaftigkeit . . . . .</b>	<b>184</b>
3.1.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen . . . . .	174	<b>4.4 Verfügungsmacht . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.2 Geschäftseinrichtung . . . . .	175	<b>4.5 Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.3 Dauerhaftigkeit . . . . .	175	<b>4.6 Fazit . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.4 Verfügungsmacht . . . . .	176	<b>5 Schlussfazit . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.5 Qualifizierende Tätigkeit . . . . .	177	Literatur . . . . .	186
3.1.6 Exkurs: Kantonale Betriebsstättendefinitionen . . . . .	178	Rechtsquellen . . . . .	187
3.1.7 Fazit . . . . .	178	Materialien . . . . .	188
<b>3.2 Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte . . . . .</b>	<b>178</b>	Rechtsprechung . . . . .	188
<b>3.3 Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte . . . . .</b>	<b>179</b>	Praxisfestlegungen . . . . .	189
<b>3.4 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte . . . . .</b>	<b>180</b>		
3.4.1 Unterstellung des Arbeitnehmers . . . . .	180		
3.4.2 Abrechnungspflicht und Versicherungsumfang . . . . .	180		
<b>3.5 Auswirkungen der COVID-19-Pandemie . . . . .</b>	<b>181</b>		
<b>3.6 Exkurs: Besteuerung des Arbeitnehmers . . . . .</b>	<b>182</b>		
3.6.1 Aufteilung der Besteuerung von unselbstständigem Erwerbseinkommen . . . . .	182		
3.6.2 Grenzgänger . . . . .	183		
3.6.3 Leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU) . . . . .	183		

**1 Einleitung**

Als Massnahme zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie beschloss der Bundesrat am 13.1.2021, dass sämtliche Arbeitnehmer soweit möglich und verhältnismässig ihre Tätigkeit von zu Hause aus ausüben sollen.<sup>1</sup> Damit wurde verordnet, was bereits seit etwa einem Jahrzehnt im Alltag an Bedeutung gewinnt: die Arbeit im Home-Office.

Der Begriff «Home-Office» selbst meint einen «mit Kommunikationstechnik ausgestattete[n] Arbeitsplatz im privaten Wohnraum» resp. eine «Form der Arbeit von zu Hause aus».<sup>2</sup> Diese Definition greift indes in der Praxis häufig zu kurz; unter «Home-Office» wird regelmässig ganz grundsätzlich die Arbeit ausserhalb der vom Arbeitgeber (oder dem Kunden) bereitgestellten Räumlichkeiten verstanden. Mithin fallen auch etwa *Shared Offices* oder *Coworking Spaces* unter den Begriff des Home-Office.

Mit der Arbeit im Home-Office gehen jedoch auch eine Vielzahl steuerrechtlicher und sozialversicherungsrecht-

licher Fragestellungen einher. In erster Linie stellt sich die Frage, ob ein Home-Office im internationalen resp. interkantonalen Verhältnis eine Betriebsstätte begründet.<sup>3</sup> Falls eine Betriebsstätte vorliegt, muss ein entsprechender Anteil am Gewinn des Unternehmens auf diese ausgeschieden werden.<sup>4</sup> Für die Mehrwertsteuer wiederum qualifiziert die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens als selbstständiges Steuersubjekt mit eigenen Leistungsbeziehungen.<sup>5</sup> Schliesslich kann die Arbeit im Home-Office erhebliche Auswirkungen auf die Sozialversicherungsunterstellung<sup>6</sup> sowie die Besteuerung des Arbeitnehmers haben.<sup>7</sup>

Entsprechend komplex und multidisziplinär sind die sich im Zusammenhang mit einer Home-Office-Betriebsstätte stellenden Fragen. Der vorliegende Beitrag beschränkt sich daher auf Ausführungen zu Home-Office-Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen in der Schweiz (Inbound-Verhältnis), welche durch unselbstständig erwerbstätige Personen (Arbeitnehmer) begründet werden.

1 Art. 10 Abs. 3 VO COVID-19 (idF vom 13.1.2021).  
 2 Zit. Duden online, www.duden.de/node/68037/revision/68073.

3 Siehe Abschn. 3 und 4 hinten.  
 4 Siehe Abschn. 3.1.7 hinten.  
 5 Siehe Abschn. 3.3 hinten.  
 6 Siehe Abschn. 3.4 hinten.  
 7 Siehe Abschn. 3.5 hinten.

## 2 Ausgangspunkt: Betriebsstätte als verfestigte Präsenz im anderen Staat

Das steuerrechtliche Konzept der Betriebsstätte als Zuteilungsregel für Unternehmensgewinne wurde Ende des 19. Jahrhunderts<sup>8</sup> und damit in einer Zeit lange vor der Digitalen Revolution entwickelt. Im Kern hat der Betriebsstättenbegriff einen *Schwellencharakter*;<sup>9</sup> nur wenn die Präsenz des Unternehmens im anderen Staat ausreichend gefestigt ist, rechtfertigt sich eine Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen Ansässigkeits- und Betriebsstättenstaat.

Als dann dient das Betriebsstättenkonzept auch der Umsetzung einer gewissen *Veranlagungsökonomie*. Gerade unter kapitalexportierenden Staaten wie der Schweiz und deren Nachbarstaaten führt ein zu weit gefasster Betriebsstättenbegriff gemeinhin zu einem Rückgang der Steuereinnahmen, da zum einen Gewinne ausländischer Betriebsstätten von der Besteuerung freigestellt werden müssen, zum anderen den Mehreinnahmen aus den inländischen Betriebsstätten ein administrativer Mehraufwand auf Seiten der Steuerbehörden und Steuerpflichtigen gegenübersteht.<sup>10</sup>

Noch akzentuierter sind diese Überlegungen im Zusammenhang mit dem *interkantonalen Betriebsstättenbegriff*, den das Bundesgericht in über hundert Jahren Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung<sup>11</sup> geformt hat. Diese Betriebsstättendefinition ist von der Vermeidung einer zu *starken Aufsplitterung* der Steuerpflicht innerhalb der Schweiz<sup>12</sup> und damit in erheblichem Umfang von Praktikabilitätsüberlegungen geprägt.<sup>13</sup> Überdies sind die Kantone in politischer, wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht eng verflochten, insbesondere über den (horizontalen) Finanzausgleich.<sup>14</sup> Mit anderen Worten führt bei einer gesamtschweizerischen Betrachtung jede interkantonale Betriebsstätte auf-

grund des entsprechenden Veranlagungsaufwandes zu einer Reduktion der Erhebungseffizienz und damit des Nettosteueraufkommens.

Für die Überlegungen, ob ein Home-Office im internationalen resp. im interkantonalen Verhältnis eine Betriebsstätte begründet, dürfen deren Schwellencharakter, die Veranlagungsökonomie sowie die Vermeidung der zu starken Aufsplitterung der Steuerpflicht nicht ausser Acht gelassen werden.

## 3 Home-Office-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis

### 3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte

#### 3.1.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA<sup>15</sup> sowie die entsprechenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz<sup>16</sup> definieren die Betriebsstätte als «feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird». Es bietet sich an, in diesem Zusammenhang vom *Grundtatbestand* der Betriebsstätte zu sprechen. Daneben haben sich in der Abkommenspraxis die Konzepte der *Vertreterbetriebsstätte*,<sup>17</sup> der *Bau- und Montagebetriebsstätte*<sup>18</sup> sowie – überwiegend im Verhältnis zu Entwicklungs- resp. Schwellenländern – der *Dienstleistungsbetriebsstätte*<sup>19</sup> durchgesetzt.

Im Wesentlichen übereinstimmend mit Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA definieren Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG die Betriebsstätte im internationalen Verhältnis. Nicht übernommen wurde dagegen insbesondere das Konzept der Vertreterbetriebsstätte.<sup>20</sup> Mithin bedarf nach Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG sowie den meisten<sup>21</sup> kantonalen Bestimmungen auch der abhängige Vertreter zwingend einer festen Geschäftseinrichtung, um eine Be-

8 SKAAR, Permanent establishment, 65.

9 REIMER, Art. 5 N 2; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 1 f. mwH. Dieses Verständnis als Schwelle teilt auch die OECD, wenn sie von der Betriebsstätte als «a basic nexus/threshold» für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen spricht, vgl. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 34.

10 KROPPEL, Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte, 697; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 2.

11 Art. 46 Abs. 2 aBV und Art. 127 Abs. 3 BV.

12 Vgl. statt vieler BGE 137 I 273, E. 4.1. Vgl. ferner VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 353 mwH.

13 Vgl. BGer 11.3.2011, 2C\_312/2010, E. 2.2 und BGE 137 I 273, E. 4.7.

14 Art. 135 BV. Im internationalen Verhältnis hingegen besteht keine vergleichbare Einbindung der Schweiz resp. der Kantone in einen finanziellen Ausgleichsmechanismus.

15 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017.

16 Vgl. etwa Art. 5 Abs. 1 DBA-DEU.

17 Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA.

18 Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.

19 Vgl. OECD-MK Art. 5 Ziff. 144 ff. und Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA. Vgl. zur Dienstleistungsbetriebsstätte VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 269 ff. und 332 f. Vgl. ferner DINGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, 761 ff., mit einer aktuellen Übersicht über die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen.

20 Vgl. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA.

21 Vgl. zu den Ausnahmen Abschn. 3.1.6 unten.

etriebsstätte auszulösen.<sup>22</sup> Mit anderen Worten ist der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff in dieser Hinsicht erheblich enger gefasst als derjenige in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>23</sup> Umgekehrt sehen Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG nach Auffassung des Bundesgerichts auch keinen (impliziten) Ausschluss von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit vor, wie er in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA enthalten ist.<sup>24</sup>

Aufgrund der Negativwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen setzt das Vorliegen einer Betriebsstätte voraus, dass eine solche *kumulativ* sowohl nach (i) dem anwendbaren Abkommensrecht als auch (ii) nach innerstaatlichem Recht vorliegt. Dies bedeutet, dass eine Home-Office-Betriebsstätte in der Schweiz einzig unter den Voraussetzungen des Grundtatbestandes in Betracht kommt. Folglich müssen folgende vier Kriterien erfüllt sein:

1. Vorliegen einer *Geschäftseinrichtung* (Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen);
2. «Festigkeit» der Geschäftseinrichtung, d. h. sie muss insbesondere zeitlich *auf Dauer* ausgelegt sein (*Dauerhaftigkeit*);
3. Das Unternehmen (nicht: der Arbeitnehmer als Privatperson) muss eine ausreichende *Verfügungsmacht* über die Geschäftseinrichtung haben;
4. In der Geschäftseinrichtung muss eine *Tätigkeit* des Unternehmens ausgeübt werden, welche nicht bloss vorbereitender oder unterstützender Natur ist (*qualifizierende Tätigkeit*).

Liegt eine Home-Office-Betriebsstätte kumulativ nach Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht vor, so stellt sich die Frage, welche Anteile am Gewinn und Kapital des Unternehmens auf diese auszuscheiden sind.<sup>25</sup>

### 3.1.2 Geschäftseinrichtung

Eine «Geschäftseinrichtung» sind Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen, die dem Unternehmen zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit zur Verfügung stehen.<sup>26</sup>

Die Einrichtung muss nicht spezifisch für eine geschäftliche Verwendung konzipiert sein (wie bspw. Büroräumlichkeiten und Geschäftsliegenschaften). Es genügt, wenn sie für derartige Zwecke effektiv genutzt wird.<sup>27</sup> Mithin erfüllt Home-Office in der Wohnung des Arbeitnehmers, in einem *Shared Office* oder in einem *Co-working Space* regelmässig die Anforderungen an eine Geschäftseinrichtung im Sinne der Betriebsstättendefinition.

### 3.1.3 Dauerhaftigkeit

Die Voraussetzung der Dauerhaftigkeit der Geschäftseinrichtung zerfällt in eine zeitliche und eine örtliche Komponente:

Die *örtliche Festigkeit* setzt voraus, dass die Geschäftseinrichtung eine Beziehung zu einem gewissen Punkt der Erdoberfläche hat.<sup>28</sup> Sofern das Home-Office nicht gänzlich mobil ist (bspw. in einem Wohnwagen, auf einem Schiff oder in ständig wechselnden Hotels), ist die Voraussetzung der örtlichen Festigkeit in der Regel ohne Weiteres erfüllt.

Wesentliche Bedeutung kommt im Zusammenhang mit Home-Office-Betriebsstätten dagegen der *zeitlichen Festigkeit* zu. Die Geschäftseinrichtung muss für eine gewisse Dauer und damit nicht bloss vorübergehend<sup>29</sup> für geschäftliche Zwecke genutzt werden. Keine Betriebsstätte liegt vor, wenn dies bloss gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen der Fall ist.<sup>30</sup>

Die einschlägige Kommentierung der OECD nennt eine Dauer von sechs Monaten als «Richtgrösse» für die Annahme einer Betriebsstätte, wobei es sich dabei ausdrücklich um eine Beobachtung aus der Praxis der Mitgliedstaaten und nicht um eine «harte» Mindestdauer handelt.<sup>31</sup> Sobald jedoch die erforderliche Dauerhaftigkeit der Geschäftseinrichtung erfüllt ist, wird die Betriebsstätte (allenfalls rückwirkend) auf den ersten Tag der Tätigkeit im anderen Staat hin ausgelöst.

Die *schweizerische Position* zur zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung ist tendenziell restriktiv. So ver-

22 RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 566; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 1; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 321. A.M. LOCHER, Art. 4 DBG N 40.

23 OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 18.

24 BGE 139 II 78, E. 3.1.2. A.M. VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 312 ff., ebenso RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 568 mwH.

25 Vgl. nachfolgend Abschn. 3.1.7.

26 Vgl. OECD-MK Art. 5 Ziff. 10. Vgl. für Beispiele VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 71 f.

27 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 74 und 306 mwH. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 25. A. M. ZÜGER, Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art 5 Abs 1 und 2 OECD-Musterabkommen), 45.

28 VGer LU 28.8.2000, LGVE 2000 II Nr. 25, E.2c und 3. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 26, und VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 307, je mwH.

29 ESTV, Mitteilung vom 7.4.1988, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 11.

30 BMF (Österreich), EAS 3392 vom 6.11.2017.

31 OECD-MK Art. 5 Ziff. 28.

langte etwa das Steuergericht Solothurn in Anlehnung an den Richtwert der OECD eine Mindestdauer von sechs Monaten.<sup>32</sup> Noch strikter ist etwa eine ältere Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich zum entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen, welche 12 Monate als erforderliche Mindestdauer vorsieht.<sup>33</sup> Von Seiten der kantonalen Steuerbehörden liegt bislang keine publizierte Praxis zu dieser Frage vor. Die ESTV ihrerseits sprach sich in einer älteren Mitteilung gegen das Abstellen auf eine absolute Frist aus.<sup>34</sup>

Für die Frage der Home-Office-Betriebsstätte bedeutet dies zunächst, dass für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit nicht ausschliesslich auf eine (sechsmonatige) Mindestdauer abgestellt werden kann.<sup>35</sup> Zwar kann im Sinne einer blossen *Vermutung* davon ausgegangen werden, dass eine länger als sechs Monate unterhaltene Geschäftseinrichtung die erforderliche zeitliche Dauerhaftigkeit aufweist und vice versa.<sup>36</sup> Zu berücksichtigen ist jedoch ebenfalls, wie *häufig* und in *welchem Umfang* der Arbeitnehmer im Home-Office arbeitet. An der Dauerhaftigkeit fehlt es nämlich etwa dann, wenn das Home-Office zwar über mehr als sechs Monate hinweg, jedoch bloss unregelmässig und in der Regel kurz<sup>37</sup> für geschäftliche Zwecke genutzt wird.<sup>38</sup> Indes kann es – entgegen der Auffassung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (BMF)<sup>39</sup> – nicht in erster Linie darauf ankommen, ob der Arbeitnehmer während der Arbeitszeiten oder nur «abends und an Wochenenden» im Home-Office tätig ist.<sup>40</sup> Als Indiz für die erforderliche Dauerhaftigkeit spricht demgegenüber, wenn zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber die Arbeit im Home-Office an festen Tagen

pro Woche und in wesentlichem Umfang ausdrücklich vereinbart wird.

### 3.1.4 Verfügungsmacht

Das in der Praxis regelmässig entscheidende Kriterium ist das Vorliegen einer *ausreichenden Verfügungsmacht* des Unternehmens über die feste Geschäftseinrichtung und damit das Home-Office des Arbeitnehmers. Anders als die übrigen Betriebsstättenvoraussetzungen des Grundtatbestandes wird die Verfügungsmacht nicht ausdrücklich in den Musterabkommen der OECD und der UN<sup>41</sup> erwähnt. Dasselbe gilt für die Betriebsstättendefinitionen in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen sowie Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG.

Das Kriterium der Verfügungsmacht verlangt eine *qualifizierte Beziehung* zwischen dem Unternehmen (Arbeitgeber) und der festen Geschäftseinrichtung (Home-Office) im Sinne einer *faktischen Verfügungsmöglichkeit*.<sup>42</sup> Eine rechtliche Absicherung (bspw. durch eine arbeitsvertragliche Pflicht des Arbeitnehmers zur Bereitstellung eines Raumes für das Home-Office) ist nicht erforderlich. Es besteht jedoch auch Konsens darüber, dass derjenige keine Verfügungsmacht hat, der «nur Gast»<sup>43</sup> in fremden Räumlichkeiten ist.<sup>44</sup>

Im Zusammenhang mit Home-Offices hat der Arbeitnehmer als Privatperson ohne Weiteres eine ausreichende Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung. Entscheidend ist jedoch, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Verfügungsmacht (auch) dem Unternehmen als Arbeitgeber *zugerechnet* werden kann.<sup>45</sup> Eindeutig zulässig wäre die Zurechnung der Verfügungsmacht im (eher unrealistischen) Fall, in welchem der Arbeitgeber einen eigenen Zugang<sup>46</sup> zur Wohnung resp. dem Home-Office des Arbeitnehmers hätte. Freilich hatten selbst in den beiden international vielbeachteten kanadischen «*leading cases*» betreffend den Versicherungsvertrieb von und in Home-Offices von Agenten (*Knights of Columbus v. The Queen*<sup>47</sup> und *American Income Life Insurance Company v. The Queen*<sup>48</sup>) die Arbeitgeber keinen selbstständigen Zugang zu den entsprechenden Räumlichkeiten.

32 StGer SO 4.7.2011, SGSTA.2010.90; BST.2010.87, E. 4.2.

33 Tagesfragen: DBA-Verhandlungen mit Österreich, ASA 68 (1999/00), 490.

34 ESTV, Mitteilung vom 30.3.1999, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 20. Gleichermassen OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 27.

35 Kaum haltbar ist vor diesem Hintergrund auch die teilweise in der Lehre vertretene Auffassung (vgl. etwa RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 568), in Analogie zur Bau- und Montagebetriebsstätte generell eine Mindestdauer von zwölf Monaten vorauszusetzen.

36 HÄCK, Art. 5 DBA-DEU Anm. 25; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 84.

37 Etwa ausserhalb der üblichen Arbeitszeit oder an Wochenenden resp. Feiertagen.

38 ESTV, Mitteilung vom 30.3.1999, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 20.

39 So BMF (Österreich), EAS 3323 vom 8.4.2013, EAS 1521 vom 6.9.1999 und EAS 350 vom 3.12.1993, je mwH.

40 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 124. Gleichermassen ROHNER, Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich, 8 Fn 28.

41 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – 2017 Update.

42 Vgl. BGer 28.2.2019, 2C\_110/2018, E. 3.3.

43 Zit. BUCIEK, Tätigkeit in Räumen des Vertragspartners begründet keine Betriebsstätte, 703.

44 Vgl. etwa das Beispiel des Handelsreisenden («*salesman*») in OECD-MK Art. 5 Ziff. 14.

45 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 118 ff. und 123 ff. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 29.

46 Bspw. mittels eines eigenen Schlüssels.

47 Tax Court of Canada 16.5.2008, 2008 DTC 3648; 2008 TCC 307.

48 Tax Court of Canada 16.5.2008, 2008 DTC 3631; 2008 TCC 306.

Die Working Party 1 der OECD beschäftigt sich mit dem Thema der Verfügungsmacht bei Home-Office-Betriebsstätten eingehend im Rahmen zweier *Discussion Drafts*.<sup>49</sup> Diese Ausführungen fanden im Rahmen des Musterabkommens 2017 Eingang in die entsprechende Kommentierung der OECD.<sup>50</sup> Nach Auffassung der OECD ist entscheidend, ob der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer die Arbeit im Home-Office *verlangt*.<sup>51</sup> Ob dies der Fall ist, entscheidet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Als Beispiel nennt die OECD die Situation, in welcher der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl ein Büroarbeitsplatz nach der Natur der Tätigkeit erforderlich wäre.

Auf den ersten Blick erscheint dieses Kriterium sonderbar und in der Praxis wenig zielführend. Die Absicht dahinter ist jedoch nachvollziehbar: Zunächst soll verhindert werden, dass für den Arbeitgeber «unbewusst» eine Betriebsstätte durch die Arbeit im Home-Office ausgelöst wird. Alsdann rechtfertigt sich die Annahme einer Home-Office-Betriebsstätte (und damit eine Aufteilung des Steuersubstrates) nur dann, wenn die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers faktisch ein Surrogat für eine eigene Geschäftseinrichtung des Arbeitnehmers darstellen.

Bei der Beurteilung des Einzelfalles sollten aber auch andere Kriterien berücksichtigt werden. Für eine Zurechnung der Verfügungsmacht spricht etwa, wenn der Arbeitnehmer für die *Bereitstellung* des Home-Office und die damit verbundenen Kosten (etwa höhere Mietzinsen) entschädigt wird.<sup>52</sup> Gleiches gilt in den (eher seltenen) Fällen, in denen der Arbeitgeber Vorschriften bezüglich der *Ausstattung und Einrichtung* des Home-Office machen kann, etwa im Hinblick auf den Empfang von Kunden oder den Auftritt im Rahmen der Corporate Identity des Unternehmens. Die blosser Erlaubnis des Arbeitgebers, die Arbeit regelmässig im Home-Office zu verrichten, genügt für sich allein nicht für eine Zurechnung der Verfügungsmacht.<sup>53</sup>

Aus *schweizerischer Sicht* besteht zum Kriterium der erforderlichen Verfügungsmacht im Allgemeinen sowie zu deren Zurechnung zum Arbeitgeber im Besonderen bislang weder Rechtsprechung noch publizierte Verwaltungspraxis. Immerhin lässt sich aufgrund der tendenziell restriktiven Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in der Schweiz und in Übereinstimmung mit den Ausführungen im Kommentar der OECD sagen, dass nur in besonderen Fällen die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers über das Home-Office dem Arbeitgeber zugerechnet werden kann.

Hinzuweisen ist schliesslich im Zusammenhang mit der Entschädigung für das Home-Office auf den arbeitsrechtlichen Leitentscheid des Bundesgerichts<sup>54</sup> zu Art. 327a OR. Sofern der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, hat der Arbeitnehmer unter gewissen Voraussetzungen Anspruch auf den Ersatz der entstandenen Auslagen für das Home-Office (anteilige Miete, Strom, Internet etc.).

### 3.1.5 Qualifizierende Tätigkeit

In Bezug auf die qualifizierende Tätigkeit enthalten Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sowie die entsprechenden Regelungen in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen im Sinne eines «Negativkatalogs» eine Aufzählung von Tätigkeiten, welche für sich allein oder in Kombination untereinander nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen. Solche *Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten* sind der eigentlichen Gewinnerzielung zu weit vorgelagert, um eine Besteuerung im anderen Staat zu rechtfertigen.<sup>55</sup> Ob es sich um eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit handelt, entscheidet sich anhand des Vergleichs mit der Ausrichtung des Gesamtunternehmens:<sup>56</sup>

**Beispiel 3.1.5(a):** Herr X. arbeitet in seinem Home-Office in St. Gallen als Accountant für seinen Arbeitgeber, eine Anwaltskanzlei im Fürstentum Liechtenstein. Die Tätigkeit von Herrn X. ist derjenigen seines Arbeitgebers (Rechtsberatung) so weit vorgelagert, dass sie eine Hilfstätigkeit iSv Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-LIE darstellt. Mithin fällt die Annahme einer Betriebsstätte von vornherein nicht in Betracht.

**Beispiel 3.1.5(b):** Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 5(a), aber der Arbeitgeber ist ein Treuhandunternehmen, welches die Arbeitsleistung von Herrn X. an die Kunden verkauft. Im Verhältnis zur Ausrichtung des Treuhandunternehmens stellt die Tätigkeit von Herrn X. keine Hilfstätigkeit dar; mithin liegt eine für die Begründung einer Betriebsstätte qualifizierende Unternehmenstätigkeit vor.

**Beispiel 3.1.5(c):** Frau Y. recherchiert in ihrem Home-Office in Genf für ihren Arbeitgeber, ein Marktforschungsunternehmen in Evian (Frankreich), Informationen über die Marktanteile verschiedener Getränkehersteller. Obwohl sich die Tätigkeit von Frau Y. auf den ersten Blick unter «réunir des informations pour l'entreprise»

49 Vgl. OECD, Discussion Draft 2011, Ziff. 22 ff., und OECD, Revised Discussion Draft 2012, Ziff. 22 ff.

50 OECD-MK Art. 5 Ziff. 18 ff.

51 Vgl. hier und im Folgenden OECD-MK Art. 5 Ziff. 18. Gleichermassen etwa auch die österreichische Verwaltungsauffassung: BMF (Österreich), EAS 3415 vom 27.6.2019 und EAS 3392 vom 6.11.2017.

52 SCHAFFNER, How fixed is a permanent establishment?, 140 mwH; VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 124. Relativierend ROHNER/MAAS, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, 331. Umgekehrt spricht nach der österreichischen Verwaltungsauffassung *gegen* die Begründung einer Betriebsstätte, wenn der Arbeitnehmer keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Home-Office geltend macht, vgl. BMF (Österreich), EAS 3392 vom 6.11.2017.

53 A. M. OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 29.

54 BGer 23.4.2019, 4A\_533/2018.

55 OECD-MK Art. 5 Ziff. 58.

56 OECD-MK Art. 5 Ziff. 59. Vgl. auch VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 171 mwH.

(Art. 5 Abs. 3 lit. d DBA-FRA) subsumieren lässt, handelt es sich im Verhältnis zur Ausrichtung des Marktforschungsunternehmens als Ganzes nicht um eine blosser Hilfstätigkeit. Mithin liegt eine für die Begründung einer Betriebsstätte qualifizierende Unternehmertätigkeit vor.

Keine Hilfstätigkeiten sind nach Auffassung der OECD insbesondere Managementtätigkeiten<sup>57</sup> und sog. *after-sales services*.<sup>58</sup> Hinzuweisen bleibt auf die Anpassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA im Zusammenhang mit den Arbeiten zu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). In der Neufassung des Musterabkommens von 2017 müssen die im Negativkatalog genannten Tätigkeiten auch im Einzelfall vorbereitenden resp. unterstützenden Charakter haben; es handelt sich mit anderen Worten «nur» um deklaratorische Beispiele für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten.<sup>59</sup> Da sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz in diesem Zusammenhang jedoch dem Wortlaut früherer Musterabkommen folgen und die OECD explizit die Weiterführung der bisherigen Konzeption (konstitutive Aufzählung in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) vorbehält,<sup>60</sup> darf diese Änderung keinen Einfluss auf die Auslegung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz haben.

### 3.1.6 Exkurs: Kantonale Betriebsstättendefinitionen

Für das *internationale Verhältnis* schreibt weder das StHG noch die Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung einen Betriebsstättenbegriff vor. Mithin ist davon auszugehen, dass die Kantone frei sind, für die kantonalen Steuern eine vom DBG abweichende Betriebsstättendefinition vorzusehen.<sup>61</sup> Die meisten kantonalen Steuergesetze sehen daher entweder keine<sup>62</sup> oder eine an Art. 4 Abs. 2 resp. Art. 51 Abs. 2 DBG angelehnte Betriebsstättendefinition vor.

Im Zusammenhang mit Home-Office-Betriebsstätten von Bedeutung sind Betriebsstättendefinitionen in § 12 StG AG und Art. 5 Abs. 4 StG SZ. Beide Definitionen sind weiter gefasst als diejenige im DBG: Während § 12 Abs. 2 lit. h StG AG eine Regelung für Vertreterbetriebsstätten ohne feste Geschäftseinrichtung enthält, verweist Art. 5 Abs. 4 StG SZ auf den Betriebsstättenbegriff des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens resp. subsidiär auf denjenigen des Musterabkommens der OECD.

Folglich wäre für Zwecke der kantonalen Steuern die Besteuerung einer Vertreterbetriebsstätte im Kanton Aargau resp. Schwyz – zumindest im Hinblick auf die erforderlichen Rechtsgrundlagen – grundsätzlich möglich. In der Veranlagungspraxis haben diese Regelungen indes keine Relevanz.

### 3.1.7 Fazit

Zusammenfassend sind bereits ausserhalb der COVID-19-Pandemie die Anforderungen an eine Home-Office-Betriebsstätte zu Recht sehr hoch. Die Annahme einer Betriebsstätte und damit die Aufteilung des Steuersubstrates sollte nur dann Platz greifen, wenn das Home-Office des Arbeitnehmers im Wesentlichen ein Surrogat für eigene Räumlichkeiten des Arbeitgebers darstellt. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn das Geschäftskonzept des Unternehmens auf die dezentrale Arbeit in den Home-Offices seiner Arbeitnehmer ausgerichtet ist und entsprechend keine resp. nur sehr spärliche Büroräumlichkeiten vorgehalten werden.

Zu beachten ist schliesslich ein rein praktisches Problem: Wird das Unternehmen resp. der Arbeitgeber<sup>63</sup> nicht von sich aus aktiv und meldet die Home-Office-Betriebsstätte den Steuerbehörden, so wird eine solche in der Praxis kaum je entdeckt.

## 3.2 Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte

Die Gewinnabgrenzung für inländische Betriebsstätten erfolgt im internationalen Verhältnis *objektmissig*.<sup>64</sup> Aufgrund dieser Selbstständigkeitsfiktion ist der Betriebsstätte derjenige Gewinn zuzuweisen, welchen sie als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen erzielt hätte:

- In einem *ersten Schritt* muss eine *Funktions- und Risikoanalyse* auf Basis der Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion vorgenommen werden.<sup>65</sup> Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, wo die wesentlichen Personalfunktionen («*significant people functions*») ausgeübt werden. Unter anderem können Gewinne der Betriebsstätte berücksichtigt werden, welche sie im Verhältnis zu anderen Teilen des Unternehmens erzielt hätte (sog. *dealings*).<sup>66</sup>
- In einem *zweiten Schritt* muss die Entschädigung für die identifizierten Innenleistungen («*dealings*») in analoger Anwendung von Art. 9 OECD-MA und ent-

57 OECD-MK Art. 5 Ziff. 71.

58 OECD-MK Art. 5 Ziff. 63.

59 Vgl. OECD-MK Art. 5 Ziff. 58. Vgl. auch VOGELANG, BEPS Massnahme 7 («Preventing the artificial Avoidance of PE Status»), Rz 29 ff.

60 OECD-MK Art. 5 Ziff. 78.

61 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 356. A.M. ROSENBERGER/VITALI/ZIEHR, Die Dienstleistungsbetriebsstätte, 23.

62 So etwa Zürich sowie Basel-Stadt und Basel-Landschaft.

63 Resp. allenfalls unbewusst der Arbeitnehmer, indem er in grösserem Umfang Kosten für das Home-Office geltend macht und damit Rückfragen der Steuerbehörden auslöst.

64 BGer 2.10.2019, 2C\_972/2018, E. 5 und BGer 28.11.2005, 2P.140/2005, E. 4.3. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 61.

65 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 425 mwH.

66 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 450 f. mwH.

sprechend nach drittvergleichskonformen Grundsätzen angesetzt werden, wobei auf die Methoden in den Transfer Pricing Guidelines der OECD<sup>67</sup> zurückgegriffen werden kann.<sup>68</sup>

Die Frage nach der «korrekten» Gewinnabgrenzung einer Home-Office-Betriebsstätte kann nicht pauschal beantwortet werden. Gerade bei einer sporadischen oder befristeten Arbeit im Home-Office stellt sich die Frage, inwieweit sich dadurch etwa die «*significant people functions*» verschieben.<sup>69</sup> In der Praxis wird jedoch in vielen Fällen nicht zuletzt aus Praktikabilitätsüberlegungen die Kostenaufschlagsmethode («*cost-plus method*») mit einem Aufschlag von 5 % bis 10 %<sup>70</sup> herangezogen:

**Beispiel 3.2(a):** Herr X. arbeitet als Sachbearbeiter Accounting für ein französisches Unternehmen zu 100 % aus seinem Home-Office in Zürich, welches als Betriebsstätte qualifiziert. Herr X. erhält im Jahr 2021 einen Bruttolohn von CHF 100 000 p. a. Die Lohnnebenkosten<sup>71</sup> betragen 15 % des Bruttolohns, d. h. CHF 15 000 p. a. Der Home-Office-Betriebsstätte ist daher ein Reingewinn vor Steuern von CHF 57 500 zuzuweisen (5 % von CHF 115 000). Die für 2021 geschuldete Gewinnsteuer (Bund, Staat, Gemeinde) beträgt damit rund CHF 1150.

Bei mehreren Arbeitsorten und bei Teilzeitpensen stellt sich in der Praxis die Frage, wie der «quantitative» Umfang der Betriebsstätte abgegrenzt wird, insbesondere in Bezug auf Arbeits- und Reisetage in Drittstaaten. Nahe liegend ist es, auf die im jeweiligen Vertragsstaat geleisteten Arbeitstage abzustellen. Die Perspektive muss in diesem Zusammenhang diejenige des Unternehmens und nicht des Arbeitnehmers sein; Arbeitstage in Drittstaaten sollten nicht auf die Betriebsstätte ausgeschieden werden, sondern an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers fallen:

**Beispiel 3.2(b):** Frau Y. arbeitet als Geschäftsführerin (CEO) für ein börsenkotiertes deutsches Unternehmen zu 50 % aus ihrem Home-Office in Baden (Kt. Aargau), welches als Betriebsstätte qualifiziert. Weitere 30 % ihrer Arbeitszeit ist sie am Hauptsitz des deutschen Unternehmens in Frankfurt tätig und 20 % befindet sie sich auf Dienstreisen in Europa und dem Nahen Osten. Frau Y. erhält im Jahr einen Bruttolohn von CHF 2 Mio. p. a. (inkl. Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligung und variabler Bonuskomponente). Basierend auf Lohnnebenkosten von 15 % des Bruttolohns (CHF 300 000) und einem Aufschlag von 10 % ist der Home-Office-Betriebsstätte ein Reingewinn vor Steuern von CHF 115 000 zuzuweisen (CHF 2,3 Mio. × 10 % × 50 %). Die für 2021 geschuldete Gewinn-

steuer (Bund, Staat, Gemeinde) beträgt damit rund CHF 17 500. Der Anteil für die Dienstreisen (20 %) wird Deutschland als Ansässigkeitsstaat zugewiesen.

### 3.3 Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte

Für Zwecke der Mehrwertsteuer ist eine inländische Betriebsstätte ein vom ausländischen Stammhaus resp. von ausländischen Betriebsstätten separates Steuersubjekt (*Dual-Entity-Prinzip*),<sup>72</sup> wobei sämtliche inländischen Betriebsstätten zusammengefasst werden.<sup>73</sup> Aufgrund dieser Selbstständigkeitsfiktion sind Leistungsverhältnisse zwischen der inländischen Betriebsstätte und dem ausländischen Stammhaus (sowie allfälligen ausländischen Betriebsstätten) möglich.<sup>74</sup> In Bezug auf die Definition der Betriebsstätte orientiert sich das Mehrwertsteuerrecht an Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA; mithin ist – gleichermassen wie in Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG – auch hier keine Vertreterbetriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung vorgesehen.<sup>75</sup>

Zu beachten ist zunächst, dass für die Umsatzschwelle von CHF 100 000 (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG) die Umsätze sämtlicher schweizerischer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens zusammenzuzählen sind.<sup>76</sup> Nicht berücksichtigt wird dabei aufgrund des *Dual-Entity-Prinzips* der weltweite Umsatz des ausländischen Stammhauses sowie allfälliger ausländischer Betriebsstätten. Wird die Home-Office-Betriebsstätte infolge Überschreitens der Umsatzschwelle steuerpflichtig, so stellt sich insbesondere die Frage nach der Qualifikation der Leistungsverhältnisse zwischen Betriebsstätte und Stammhaus:

Üblicherweise wird eine inländische Home-Office-Betriebsstätte Dienstleistungen an das ausländische Stammhaus erbringen, welche nach Art. 8 Abs. 1 iVm Art. 18 Abs. 1 *e contrario* MWSTG nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Problematisch sind indes Fälle, in denen der Ort der Dienstleistung nach Art. 8 Abs. 2 MWSTG im Inland liegt und damit die Mehrwertsteuer abzurechnen ist.<sup>77</sup> Umgekehrt hat die Home-Office-Betriebsstätte entweder unmittelbar (im Falle einer Steuerpflicht, Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG) oder ab einem Entgelt von CHF 10 000 (ohne Steuerpflicht, Art. 45 Abs. 2

67 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, Juli 2017.

68 OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 24.

69 Ausführlich zu dieser Thematik RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 573 f.

70 Vgl. WIEDERKEHR/ARNET, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, 766.

71 Insbesondere Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen (AHV, IV, EO, ALV, BU/NBU, FAK und BVG), Spesen und andere vom Arbeitgeber zu tragende Berufsauslagen, Kosten für die berufliche Aus- und Weiterbildung, Freiwillige Zusatzleistungen des Unternehmens (*Fringe Benefits*).

72 Art. 10 Abs. 1 lit. b iVm 1ter MWSTG.

73 Art. 10 Abs. 3 MWSTG und Art. 7 MWSTV.

74 WEIDMANN/BADER, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten, 821; WIEDERKEHR/ARNET, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, 764.

75 Gleichermassen WEIDMANN/BADER, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten, 818.

76 Vgl. hier und im Folgenden MWST-Info 02 «Steuerpflicht», Ziff. 2.1.

77 Bspw. eine Immobilienmaklerin, welche aus ihrer schweizerischen Home-Office-Betriebsstätte im Inland gelegene Grundstücke vermittelt, vgl. Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG.

lit. b MWSTG) die Bezugsteuer auf (Dienst-)Leistungen abzurechnen, welche sie vom ausländischen Stammhaus bezieht (bspw. Bereitstellung von Software, Datenbanken etc.).<sup>78</sup>

Gegenüber Dritten (bspw. Endkunden oder anderen Gesellschaften des gleichen Konzerns) wird regelmässig allein das ausländische Stammhaus und nicht die schweizerische Betriebsstätte als Leistungserbringerin iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG auftreten. Sofern die Leistungen der Home-Office-Betriebsstätte durch das ausländische Stammhaus an Dritte (weiter-)erbracht werden, liegt in diesem Verhältnis wiederum eine eigenständige Leistung vor (sog. Duplizierung der Leistung).

**Beispiel 3.3:** Frau A. arbeitet als Übersetzerin in ihrem als Betriebsstätte qualifizierenden Home-Office in Baden (Kt. AG) für das Übersetzungsunternehmen X. Ltd. mit Sitz in London, UK. Die nicht mehrwertsteuerpflichtige Stiftung Z. mit Sitz in Genf lässt ihre Statuten sowie diverse weitere Dokumente bei der X. Ltd. auf Deutsch übersetzen. Die X. Ltd. ihrerseits teilt diese Übersetzung ihrer Mitarbeiterin Frau A. zu. Das Entgelt für die Übersetzung (CHF 12 000) unterliegt bei der Stiftung Z. nach Art. 45 Abs. 1 lit. a iVm Abs. 2 lit. b MWSTG der Bezugsteuer.

### 3.4 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

#### 3.4.1 Unterstellung des Arbeitnehmers

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht steht das Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der EU und ihren Mitgliedstaaten (FZA) sowie die entsprechende Verordnung zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (VO [EG] Nr. 883/2004) im Vordergrund. Gestützt auf Art. 21 und Anhang K des EFTA-Übereinkommens gilt die VO (EG) Nr. 883/2004 auch im Verhältnis zu den EFTA-Staaten. Zu beachten ist indes, dass diese sozialversicherungsrechtlichen Regelungen (anders als die steuerrechtlichen) an die *Staatsangehörigkeit* des Arbeitnehmers anknüpfen. Mithin gelten sie im Grundsatz nur für Personen mit einer Schweizer oder EFTA- resp. EU-Staatsbürgerschaft.<sup>79</sup> Für andere Staatsangehörigkeiten muss, unter Vorbehalt einschlägiger bilateraler Sozialversicherungsabkommen,<sup>80</sup> auf Art. 1a Abs. 1 und Art. 2 AHVG abgestellt werden.

Im Anwendungsbereich des FZA und des EFTA-Übereinkommens ist eine unselbstständig erwerbstätige Person nach Art. 11 Abs. 3 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004 grund-

sätzlich der Beitragspflicht desjenigen Staates unterstellt, in welchem sie ihre Tätigkeit ausübt (Arbeitsortsprinzip). Arbeitet die Person gewöhnlich in zwei oder mehr Staaten, so unterliegt sie den Rechtsvorschriften ihres Wohnsitzstaates, sofern sie dort «einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt».<sup>81</sup> Massgebend ist die auf diesen Staat entfallende Arbeitszeit und/oder das entsprechende Arbeitsentgelt. Sofern beide Grössen bei einer Gesamtbeurteilung weniger als 25 % ausmachen, spricht dies gegen das Vorliegen einer wesentlichen Tätigkeit.<sup>82</sup>

In der Praxis werden Arbeitnehmer daher häufig angehalten, nicht mehr als 20 %<sup>83</sup> ihrer Arbeitstätigkeit ausserhalb des Ansässigkeitsstaates ihres Arbeitgebers zu verrichten, um ein «Kippen» der Sozialversicherungsunterstellung zugunsten des Wohnsitzstaates des Arbeitnehmers (und den damit einhergehenden zusätzlichen administrativen Aufwand) zu verhindern.<sup>84</sup> Arbeitet der Arbeitnehmer hingegen ausschliesslich im Home-Office in seinem Wohnsitzstaat, so untersteht er ohnehin von vornherein dessen Sozialversicherungssystem.

#### 3.4.2 Abrechnungspflicht und Versicherungsumfang

Nach Gesagtem ist die sozialversicherungsrechtliche *Unterstellung* des Arbeitnehmers grundsätzlich unabhängig von der Qualifikation des Home-Office als Betriebsstätte. Anders liegen die Dinge hingegen für die Frage der *Abrechnungspflicht* und des *Versicherungsumfanges*, sofern das FZA *nicht*<sup>85</sup> zur Anwendung kommt:

Die Begründung einer Betriebsstätte nach Art. 12 Abs. 2 AHVG in der Schweiz führt dazu, dass das ausländische Unternehmen einem schweizerischen Arbeitgeber in Bezug auf die *Abrechnungspflicht* gleichgestellt wird.<sup>86</sup> Das BSV definiert die Betriebsstätte nach Art. 12 Abs. 2 AHVG als «*ständige Anlagen und Einrichtungen wie Fabrikations-, Geschäfts- oder Büroräumlichkeiten, in denen Arbeitnehmende des Inhabers oder der Inhaberin der Betriebsstätte tätig sind.*»<sup>87</sup> Analog dem steuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff in Art. 4 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 DBG setzt der sozialversicherungsrechtliche nicht

81 Art. 13 Abs. 1 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004.

82 Art. 14 Ziff. 8 VO (EG) Nr. 987/2009.

83 Unter Berücksichtigung einer «Sicherheitsmarge».

84 ROHNER/MAAS, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, 329.

85 Im Anwendungsbereich des FZA ist auch der Arbeitgeber ohne Niederlassung in der Schweiz abrechnungspflichtig, vgl. Art. 21 Abs. 1 VO (EG) Nr. 987/2009.

86 PURTSCHERT HESS, Die Bedeutung der Betriebsstätte im Sozialversicherungsrecht, 552 und 558.

87 Vgl. hier und im Folgenden BSV, Wegleitung über den Bezug der Beiträge in der AHV, IV und EO (WBB), 1.1.2021, Rz 1018 f. Ebenso – noch unter der Herrschaft des BdBST – BGE 110 V 72, E. 5.b.

78 WIEDERKEHR/ARNET, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, 766.

79 Art. 2 VO (EG) Nr. 883/2004. Vgl. ferner ROHNER/MAAS, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, 328 mwH.

80 So untersteht beispielsweise ein russischer Staatsangehöriger, welcher in seinem Wohnsitzstaat Schweiz für ein deutsches Unternehmen arbeitet, gestützt auf Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 5 Abs. 1 SozVersAbk CHE-DEU dem schweizerischen Sozialversicherungssystem.

zwingend die Ausübung eines qualitativ oder quantitativ wesentlichen Teils des Geschäftsbetriebs in den ständigen Anlagen und Einrichtungen voraus.<sup>88</sup> Als Folge daraus kann für Zwecke der Sozialversicherungen auch dann eine schweizerische Betriebsstätte vorliegen, wenn aufgrund des Negativkatalogs<sup>89</sup> in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen eine steuerliche Betriebsstätte ausgeschlossen wird und damit kein Besteuerungsrecht der Schweiz besteht.

Sofern ein ausländischer Arbeitgeber in der Schweiz keine Betriebsstätte iSv Art. 12 Abs. 2 AHVG besitzt und das FZA nicht zur Anwendung kommt, qualifiziert der Arbeitnehmer als sog. ANOBAG.<sup>90</sup> Entsprechend hat sich der Arbeitnehmer selbst bei der zuständigen Sozialversicherungsbehörde anzumelden und ihr gegenüber die gesamten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge abzurechnen.<sup>91</sup> Alsdann untersteht er nicht der obligatorischen Versicherung der beruflichen Vorsorge.<sup>92</sup> Es kommt einzig eine (in der Praxis stark beschränkte) freiwillige Versicherung iSv Art. 4 Abs. 1 BVG in Betracht:<sup>93</sup>

**Beispiel 3.4.2(a):** Herr X. ist britischer<sup>94</sup> Staatsangehöriger und wohnt in Winterthur (Kt. ZH). Er arbeitet seit dem 1.1.2021 als Verkaufsleiter für das Unternehmen Z. mit Sitz in London, UK. Das Unternehmen Z. hat in der Schweiz keine Betriebsstätte. Mithin qualifiziert Herr X. als ANOBAG; er hat gegenüber der zuständigen Sozialversicherungsbehörde die Sozialversicherungsbeiträge (inkl. ALV) abzurechnen und haftet für diese persönlich.

Wird jedoch beispielsweise durch das Home-Office eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsstätte in der Schweiz begründet, wird wiederum der Arbeitgeber selbst abrechnungspflichtig.<sup>95</sup> Nicht nur entfällt damit die (Mit-)Haftung des Arbeitnehmers für die Sozialversicherungsbeiträge; er untersteht nunmehr auch der obligatorischen Versicherung der beruflichen Vorsorge mit den entsprechenden Anschlussmöglichkeiten.

**Beispiel 3.4.2(b):** Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 3.4.2(a), aber Herr X. begründet in seinem Home-Office eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsstätte. Entsprechend hat das Unternehmen Z. die Sozialversicherungsbeiträge (inkl. ALV) gegenüber der zuständigen Sozialversicherungsbehörde abzurechnen. Herr X. haftet nicht persönlich für die Sozialversicherungsabgaben und profitiert von einer Unterstellung unter die obligatorische Versicherung der

beruflichen Vorsorge sowie den damit einhergehenden Anschlussmöglichkeiten.

Zusammenfassend resultiert ausserhalb des Anwendungsbereichs des FZA für den Arbeitnehmer eine erhebliche Besserstellung, wenn er mit seinem Home-Office eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsstätte auslöst (und damit nicht als ANOBAG erfasst wird). In der Praxis wird dies indes in «überschaubaren» Situationen mit wenigen resp. nur einem Arbeitnehmer in der Schweiz nicht immer umgesetzt. Die Sozialversicherungsbehörden neigen in diesen Fällen nicht zuletzt aus Praktikabilitätsüberlegungen dazu, den Arbeitnehmer als ANOBAG zu behandeln, statt den ausländischen Arbeitgeber über dessen Betriebsstätte für die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge in die Pflicht zu nehmen.

### 3.5 Auswirkungen der COVID-19-Pandemie

Die OECD veröffentlichte erstmals im April 2020<sup>96</sup> und, in überarbeiteter Fassung, im Januar 2021<sup>97</sup> Überlegungen zu den Auswirkungen von COVID-19 auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. Für die Frage der Home-Office-Betriebsstätte hält die OECD im Wesentlichen fest, dass die aussergewöhnlichen Umstände im Zusammenhang mit der Pandemie und die damit einhergehende temporäre Verlagerung des Arbeitsortes in das Home-Office im Wohnsitzstaat (oder in einen Drittstaat) nicht ohne Weiteres zur Begründung einer Betriebsstätte führen sollten.<sup>98</sup> Es fehle in diesen Fällen an der erforderlichen Dauerhaftigkeit und/oder an der ausreichenden Verfügungsmacht des Arbeitgebers. Alsdann verlange der Arbeitgeber die Arbeit im Home-Office nicht, sondern stelle regelmässig wie bis anhin einen Arbeitsplatz zur Verfügung. Sofern der Arbeitnehmer die Tätigkeit im Home-Office nach Ende der COVID-19-Pandemie weiterführe, seien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte nochmals zu prüfen.<sup>99</sup>

Bislang haben weder die ESTV noch die kantonalen Steuerbehörden Weisungen oder Richtlinien zu Home-Office-Betriebsstätten im Allgemeinen und den entsprechenden Auswirkungen der COVID-19-Pandemie im Besonderen publiziert. Grundsätzlich sollte in Übereinstimmung mit der Analyse der OECD und bspw. der Auf-

88 Vgl. dagegen zum interkantonalen Verhältnis Abschn. 4.5 hinten.

89 Vgl. Abschn. 3.1.5 vorne.

90 Arbeitnehmer ohne beitragspflichtigen Arbeitgeber.

91 Art. 6 Abs. 1 AHVG und Art. 5 Abs. 2 AVIG. Vorbehalten ist eine Entrichtung nach Art. 14 ff. AHVG durch den ausländischen Arbeitgeber, wenn dieser zustimmt (Art. 6 Abs. 2 AHVG).

92 Art. 2 Abs. 4 BVG iVm Art. 1j Abs. 1 lit. a BVV 2.

93 Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Vorsorge und Steuern, A.9.2.5.

94 Seit dem 1.1.2021 gelten die VO (EG) Nr. 883/2004 und die VO (EG) Nr. 987/2009 im Verhältnis zum Vereinigten Königreich nicht mehr. Bis zum Abschluss eines neuen Abkommens ist das SozVersAbk CHE-UK massgebend.

95 Art. 12 AHVG.

96 OECD, Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3.4.2020.

97 OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21.1.2021.

98 Vgl. hier und im Folgenden OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21.1.2021, Ziff. 16.

99 OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21.1.2021, Ziff. 16.

fassung des österreichischen BMF<sup>100</sup> davon ausgegangen werden, dass ein *rein pandemiebedingtes* Home-Office von vornherein keine Betriebsstätte begründet. Insbesondere wird es in diesen Fällen regelmässig auch arbeitsrechtlich an der Verpflichtung zum Ersatz von Auslagen (Art. 327a OR) fehlen, weil der Arbeitgeber während der COVID-19-Pandemie ohnehin einen vollständig ausgerüsteten Arbeitsplatz bereithält.<sup>101</sup>

Auch für die *Sozialversicherungen* hat die Schweiz bereits mit sämtlichen Nachbarländern (gegenwärtig) bis zum 30.6.2021 eine «flexible» Anwendung der Unterstellungsregeln vereinbart.<sup>102</sup> Dies bedeutet, dass während dieser Zeit die Tätigkeit im Home-Office kein «Kippen» der Unterstellung zugunsten des Wohnsitzstaates nach sich zieht:

**Beispiel 3.5(a):** Herr X., deutscher Staatsangehöriger, wohnt in Schaffhausen und arbeitet unter der Woche am Hauptsitz seines Arbeitgebers in Stuttgart. Aufgrund der Massnahmen zur Eindämmung der COVID-19-Pandemie ist Herr X. gezwungen, seit März 2020 in seinem Home-Office in Schaffhausen zu arbeiten. Nach dem Ende der COVID-19-Pandemie (voraussichtlich Mitte/Ende 2021) wird Herr X. wieder an seinen Arbeitsplatz in Stuttgart zurückkehren. Da es an der erforderlichen Dauerhaftigkeit resp. einer ausreichenden Verfügungsmacht fehlt, führt die Tätigkeit im Home-Office nicht zu einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in Schaffhausen. Herr X. bleibt weiterhin in Deutschland für Sozialversicherungszwecke unterstellt.

Wird jedoch die Arbeit im Home-Office auch nach Ende der COVID-19-Pandemie fortgesetzt, so kann ab diesem Zeitpunkt unter den entsprechenden Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründet werden und die Sozialversicherungsunterstellung kann sich ändern:

**Beispiel 3.5(b):** Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 3.5(a), aber Herr X. möchte auch nach dem Ende der COVID-19-Pandemie im Umfang von 40 % im Home-Office an seinem Wohnsitz in Schaffhausen weiterarbeiten. Ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der pandemiebedingten Beschränkungen kann Herr X. durch seine Tätigkeit im Home-Office grundsätzlich<sup>103</sup> eine Betriebsstätte in Schaffhausen auslösen. Da er nunmehr regelmässig mehr als 25 % seiner Arbeitstätigkeit an seinem Wohnsitz ausübt, ist er neu auch für Sozialversicherungszwecke in der Schweiz unterstellt.

Soweit eine Weiterführung der Tätigkeit im Home-Office beabsichtigt ist, empfiehlt es sich aus Praktikabilitätsgründen, den kantonalen Steuerbehörden im Rahmen einer Rulinganfrage einen Stichtag für das «Ende» der COVID-19-Pandemie vorzuschlagen.

### 3.6 Exkurs: Besteuerung des Arbeitnehmers

#### 3.6.1 Aufteilung der Besteuerung von unselbstständigem Erwerbseinkommen

Die Frage nach dem Vorliegen einer Home-Office-Betriebsstätte und damit der Besteuerung der Unternehmensgewinne spielt teilweise eng mit der Besteuerung des Arbeitnehmers zusammen.

Die Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit weist Art. 15 OECD-MA grundsätzlich demjenigen Vertragsstaat zu, in welchem die entsprechende Tätigkeit ausgeübt wird (*Tätigkeitsortsprinzip*), unter Vorbehalt der sog. Monteurklausel (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA). Abweichende Regelungen sehen die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen insbesondere für Grenzgänger<sup>104</sup> und leitende Angestellte<sup>105</sup> vor.

Arbeitet der Arbeitnehmer *ausschliesslich* in seinem Home-Office und damit seinem Ansässigkeitsstaat, so steht das Besteuerungsrecht einzig diesem zu. Entsprechend findet keine Aufteilung der Besteuerungskompetenz statt. Komplexer sind dagegen Situationen, in denen der Arbeitnehmer teilweise in seinem Home-Office, teilweise am Sitz des Arbeitgebers im anderen Staat und/oder in Drittstaaten arbeitet. Unter Vorbehalt der Regelungen für Grenzgänger sowie – im Verhältnis zu Deutschland – für leitende Angestellte wird in diesen Fällen das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Erwerbseinkommens zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt.

Die Begründung einer Home-Office-Betriebsstätte durch einen in einem anderen Staat ansässigen Arbeitnehmer hat regelmässig *keinen Einfluss* auf die Anwendung der sog. Monteurklausel (Art. 18 Abs. 2 OECD-MA) auf weitere in denselben Staat entsandte Arbeitnehmer des gleichen Arbeitgebers. Insbesondere sehen weder das Musterabkommen der OECD noch die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz – mit Ausnahme des DBA-ITA mit Bezug auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren<sup>106</sup> – eine *Attraktivkraft* der Betriebsstätte vor.<sup>107</sup> Vor diesem Hintergrund kann schwerlich argumentiert werden, die Begründung einer Home-Office-Betriebsstätte durch einen Arbeitnehmer könne für andere in den Be-

100 BMF (Österreich), Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie, 29.1.2021, Abschn. 3.

101 Differenzierter NED, Besprechung des Urteils des Bundesgerichts, I. zivilrechtliche Abteilung, 4A\_533/2018 vom 23. April 2019, 128, welche eine Entschädigungspflicht für gewisse arbeitsnotwendige Zusatzauslagen, wie z. B. die Miete eines Zusatzzimmers oder die Anschaffung eines Bildschirms, bejaht.

102 Vgl. <https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/int-corona.html>.

103 Zu den relevanten Betriebsstättenvoraussetzungen vgl. Abschn. 3.1.

104 Vgl. Abschn. 3.6.2 hinten.

105 Vgl. Abschn. 3.6.3 hinten.

106 Vgl. jeweils den Abs. 4 der Art. 10, 11 und 12 DBA-ITA.

107 Vgl. BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 235; OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 59.

etriebsstättenstaat entsandte Mitarbeiter der Anwendung der sog. Monteurklausel<sup>108</sup> entgegenstehen.<sup>109</sup>

Hinsichtlich der *Auswirkungen der COVID-19-Pandemie* auf die Besteuerung der Arbeitnehmer hat die Schweiz mit Deutschland,<sup>110</sup> Frankreich,<sup>111</sup> Italien<sup>112</sup> und dem Fürstentum Liechtenstein<sup>113</sup> Konsultations- resp. Verständigungsvereinbarungen geschlossen. Die Vereinbarungen halten unter anderem fest, dass eine durch Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie bedingte Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (bspw. im Home-Office) keinen Einfluss auf die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft sowie die Aufteilung der Arbeitstage nach Art. 15 resp. 17 der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen hat.

### 3.6.2 Grenzgänger

Die Schweiz hat in ihren Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Frankreich, Italien sowie dem Fürstentum Liechtenstein sog. *Grenzgängerregelungen* verein-

bart.<sup>114</sup> Als Ausnahme gegenüber dem Tätigkeitsortsprinzip<sup>115</sup> (sowie insbesondere der Arbeitsortfiktion in Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU) bleibt im Falle der Qualifikation des Arbeitnehmers als Grenzgänger *grundsätzlich*<sup>116</sup> das Besteuerungsrecht bei dessen Ansässigkeitsstaat.<sup>117</sup> Dem Tätigkeitsstaat seinerseits steht regelmässig ein betragsmässig begrenztes Quellenbesteuerungsrecht zu. Von diesem Konzept der Aufteilung der Besteuerung weicht Art. 15 Abs. 4 DBA-LIE ab, indem das Doppelbesteuerungsabkommen eine ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers vorsieht.

Vorausgesetzt wird für die Eigenschaft als Grenzgänger insbesondere, dass der Arbeitnehmer regelmässig nach Arbeitsende an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Die Eigenschaft entfällt indes nicht, wenn er bloss an einer bestimmten Anzahl Arbeitstage pro Kalenderjahr aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnort zurückkehrt (sog. Nichtrückkehrtage, bspw. 60 Tage gemäss Art. 15a DBA-DEU).

Im hier interessierenden Fall einer Home-Office-Betriebsstätte hat eine solche kaum Auswirkungen auf die Grenzgängerregelung, sofern der Arbeitnehmer nicht vollständig in das Home-Office wechselt. Im Falle einer *teilweisen Arbeit* in der Home-Office-Betriebsstätte kann sich jedoch die Anzahl der Nichtrückkehrtage gesamthaft reduzieren, insbesondere wenn eine arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise<sup>118</sup> angewandt wird.

### 3.6.3 Leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU)

Als *lex specialis* sieht Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU eine Arbeitsortfiktion<sup>119</sup> für sog. leitende Angestellte<sup>120</sup> und damit eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers vor. Diese Regelung greift indes nur dann, wenn die Tätigkeit des leitenden Angestellten «[...] nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb dieses [...] Staates umfasst» (Art. 15 Abs. 4 zweiter Teilsatz DBA-DEU). Ein Beispiel für diese «Gegenaus-

108 Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sowie die entsprechenden Regelungen in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen.

109 Offenbar a. M. RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinazuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 583.

110 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 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie (vom 11.6.2020, gegenwärtig verlängert bis mindestens 31.3.2021).

111 Accord amiable concernant les dispositions applicables aux revenus visés au 1 de l'article 17 de la Convention («l'Accord») à la suite des mesures prises dans le contexte de lutte contre la propagation du COVID-19 (vom 13.5.2020, gegenwärtig verlängert bis mindestens 30.6.2021).

112 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 (vom 18.7.2020).

113 Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie (vom 20.10.2020).

114 Vgl. die Regelungen in Art. 15a DBA-DEU und Art. 15 Abs. 4 DBA-LIE sowie die Art. 17 Abs. 4 DBA-FRA und Art. 15 Abs. 4 DBA-ITA vorbehaltenen separaten Abkommen.

115 Art. 15 Abs. 1 DBA-DEU, Art. 15 Abs. 1 DBA-LIE, Art. 15 Abs. 4 DBA-ITA und Art. 17 Abs. 1 DBA-FRA.

116 Anders das Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien, unter welchem der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat und der Ansässigkeitsstaat eine Ausgleichszahlung erhält.

117 Für eine Übersicht vgl. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 600.

118 So die Auffassung in ESTV, Mitteilung vom 16.8.2004, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15a.2 Nr. 24. Vgl. ferner BRANDIS, Art. 15a DBA-CHE/DEU N 49 mwH.

119 BRANDIS, Art. 15 DBA-CHE/DEU N 85.

120 Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer, Prokuristen einer Kapitalgesellschaft. Vgl. zum Begriff BMF (Deutschland), Schreiben vom 7.7.1997.

nahme» wäre etwa der Fall, in welchem der leitende Angestellte einzig eine ausländische Zweigniederlassung seines Arbeitgebers führt.<sup>121</sup>

Zu beachten ist, dass Art. 15a DBA-DEU (Grenzgängerregelung) der Bestimmung in Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU vorgeht. Für leitende Angestellte, welche teilweise in ihrem Ansässigkeitsstaat in der Home-Office-Betriebsstätte und teilweise im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers arbeiten, sind daher grundsätzlich zwei Varianten denkbar:

1. Sofern der leitende Angestellte 60 oder weniger Nichtrückkehrtage pro Kalenderjahr aufweist, unterliegt er als Grenzgänger iSv Art. 15a Abs. 2 DBA-DEU grundsätzlich der Besteuerung in seinem Ansässigkeitsstaat<sup>122</sup> und damit – aus Sicht seines Arbeitgebers – im Home-Office-Betriebsstättenstaat.
2. Sofern der leitende Angestellte mehr als 60 Nichtrückkehrtage aufweist, kann das Besteuerungsrecht, gestützt auf Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU, integral an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers fallen. Da der leitende Angestellte seine Tätigkeit auch im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers ausübt, greift die Gegen Ausnahme des Art. 15 Abs. 4, zweiter Teilsatz DBA-DEU nicht.

Die zweite Variante führt zu einer Inkongruenz zwischen (i) der Besteuerung des Erwerbseinkommens auf Stufe des Arbeitnehmers und (ii) dem Abzug des entsprechenden Aufwandes auf Stufe des Arbeitgebers:

**Beispiel 3.6.3:** Frau Z. arbeitet als Geschäftsführerin einer deutschen Bank zu 50 % an deren Sitz in Hamburg resp. auf Dienstreisen in Drittstaaten und zu 50 % in ihrem als Betriebsstätte qualifizierenden Home-Office in Herrliberg (Kt. Zürich). Sie kehrt an mehr als 60 Arbeitstagen nicht an ihren Wohnsitz in Herrliberg zurück. Ihre Tätigkeit ist nach Gesagtem auch nicht so abgegrenzt, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb Deutschlands umfasst. Mit hin unterliegt ihr Erwerbseinkommen gesamthaft der Besteuerung in Deutschland; im Umfang von 50 % stellt es indes einen abzugsfähigen Aufwand in der schweizerischen Home-Office-Betriebsstätte dar.

## 4 Home-Office-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis

### 4.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen

Wie bereits einleitend ausgeführt, ist der interkantonale Betriebsstättenbegriff noch stärker als derjenige im internationalen Verhältnis von der Vermeidung der Aufspaltung der Steuerpflicht und von Praktikabilitätsüber-

legungen geprägt.<sup>123</sup> Entsprechend restriktiv fasst das Bundesgericht den Betriebsstättenbegriff im interkantonalen Verhältnis. Eine interkantonale Betriebsstätte setzt «ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht.»<sup>124</sup> Folglich müssen folgende vier Kriterien erfüllt sein:

1. Vorliegen von *körperlichen Anlagen oder Einrichtungen* (Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen);
2. «ständiger» Charakter der körperlichen Anlagen oder Einrichtungen, d. h., sie müssen insbesondere in zeitlicher Hinsicht *auf Dauer* ausgelegt sein (*Dauerhaftigkeit*);
3. Das Unternehmen (nicht: der Arbeitnehmer als Privatperson) muss eine ausreichende *Verfügbarmacht* über die ständigen Anlagen oder Einrichtungen haben;
4. In den ständigen Anlagen oder Einrichtungen muss sich ein *quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil* des Geschäftsbetriebes abspielen.

### 4.2 Körperliche Anlagen oder Einrichtungen

Die Ausführungen zum Kriterium der «Geschäftseinrichtung» im internationalen Verhältnis<sup>125</sup> treffen, *mutatis mutandis*, auch für die «körperlichen Anlagen oder Einrichtungen» zu. Ein Home-Office erfüllt diese Voraussetzung der interkantonalen Betriebsstättendefinition in der Regel ohne Weiteres.

### 4.3 Dauerhaftigkeit

Hohe Anforderungen stellt das Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis auch an die erforderliche Dauerhaftigkeit im Sinne einer örtlichen und vor allem zeitlichen Festigkeit. Bis zur Änderung der Rechtsprechung zu Grossbaustellen im Jahr 1984<sup>126</sup> verneinte das Bundesgericht die zeitliche Festigkeit selbst dann, wenn die körperlichen Anlagen und Einrichtungen zwar über Jahre hinweg unterhalten wurden, jedoch von vornherein nur einen temporären Charakter aufwiesen.<sup>127</sup>

Vor diesem Hintergrund kann kaum argumentiert werden, ein auf die Dauer der COVID-19-Pandemie beschränktes

121 BRANDIS, Art. 15 DBA-CHE/DEU N 105 mwH.

122 Vgl. Abschn. 3.6.2 vorne.

123 Vgl. Abschn. 2 vorne.

124 Statt vieler: BGer 23.3.2018, 2C\_707/2016, E. 2.4.5; BGer 4.3.2009, 2C\_667/2008, E. 2.3.

125 Vgl. Abschn. 3.1.2 vorne.

126 BGE 110 Ia 190.

127 So in BGE 67 I 91 (Restaurationsbetrieb während Landesausstellung) und BGer 19.3.1945, E. 2 (Kohlebergwerk). Vgl. auch VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 360 ff. mwH.

Home-Office weise im Lichte des interkantonalen Betriebsstättenbegriffs die erforderliche Dauerhaftigkeit auf.

#### 4.4 Verfügungsmacht

Auch für das interkantonale Verhältnis setzt das Bundesgericht ausdrücklich eine Verfügungsmacht über die ständige Anlage oder Einrichtung voraus.<sup>128</sup> Die Überlegungen im Zusammenhang mit interkantonalen Home-Offices sind im Wesentlichen dieselben wie im grenzüberschreitenden Verhältnis. Hier wie dort hat der Arbeitgeber nur dann die erforderliche Verfügungsmacht über das Home-Office, wenn diejenige des Arbeitnehmers dem Arbeitgeber *zugerechnet* werden kann. Das Bundesgericht äussert sich in seiner Rechtsprechung nur sehr rudimentär zur Definition der Verfügungsmacht; zu den Voraussetzungen für deren Zurechnung zum Arbeitgeber musste es bislang nie Stellung nehmen. Entsprechend bietet es sich an, für die Voraussetzungen für eine Zurechnung der Verfügungsmacht *mutatis mutandis* auf die für das internationale Verhältnis entwickelten Kriterien abzustellen.<sup>129</sup>

Mithin kommt eine Zurechnung der Verfügungsmacht über das Home-Office auch im interkantonalen Verhältnis im Wesentlichen dann in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Tätigkeit in den eigenen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers *anordnet* resp. ihn dafür *entschädigt*.

#### 4.5 Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes

Für die Begründung einer interkantonalen Betriebsstätte wird weiter vorausgesetzt, dass sich in den ständigen Anlagen und Einrichtungen kumulativ ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes abspielt. Eine Tätigkeit ist in *qualitativer Hinsicht* wesentlich, wenn sie zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehört.<sup>130</sup> Die *quantitative* Wesentlichkeit wiederum wird negativ umschrieben, indem die Tätigkeit nicht eine gänzlich untergeordnete oder nebensächliche Bedeutung besitzen darf.<sup>131</sup>

Zur Frage der Home-Office-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis hatte sich das Bundesgericht bisher einzig für den Fall eines Arztes zu äussern, welcher in einem speziellen Büroraum in seiner Wohnung abends und am Wochenende Literatur- sowie Fachstudium betrieb und

die Buchhaltung der Arztpraxis erfasste. Die anteilige Miete für den Büroraum belastete der Arzt seiner Praxis als Aufwand. Da jedoch keine patientenbezogenen Leistungen erbracht wurden und kein «Aussenauftritt» stattfand, verneinte das Bundesgericht die quantitative und qualitative Wesentlichkeit der Tätigkeit in der Wohnung des Arztes.<sup>132</sup>

Der dargestellte Entscheid des Bundesgerichts sowie dessen Erwägungen lassen generell eine starke Zurückhaltung bei der Annahme von Home-Office-Betriebsstätten im interkantonalen Verhältnis erkennen. Gerade wenn der Arbeitnehmer nur sporadisch resp. an einzelnen Tagen in seinem Home-Office arbeitet, findet darin kein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes statt.

#### 4.6 Fazit

Vor dem Hintergrund des äusserst restriktiven Betriebsstättenbegriffs im interkantonalen Verhältnis und der Überlegungen zur Erhebungseffizienz spielen Home-Office-Betriebsstätten zu Recht in der Praxis keine wesentliche Rolle. Insbesondere aufgrund der hohen Anforderungen an die Dauerhaftigkeit der Anlagen und Einrichtungen ist eine interkantonale Home-Office-Betriebsstätte – analog dem internationalen Verhältnis – im Wesentlichen nur dann denkbar, wenn das Geschäftskonzept des Unternehmens von vornherein auf die dezentrale Arbeit in den Räumlichkeiten der Angestellten ausgerichtet ist.<sup>133</sup> Ein von Beginn weg auf die Dauer der COVID-19-Pandemie beschränktes Home-Office dagegen genügt kaum den Anforderungen des interkantonalen Betriebsstättenbegriffs.

## 5 Schlussfazit

Die Frage nach dem Vorliegen einer Home-Office-Betriebsstätte gewann nicht zuletzt im Zuge der COVID-19-Pandemie erheblich an Brisanz. Auch nach dem Ende der Pandemie ist nicht davon auszugehen, dass die Tätigkeit in Home-Offices und die damit einhergehenden steuerlichen resp. sozialversicherungsrechtlichen Fragen verschwinden werden. Indes sind Augenmass und das Bewusstsein erforderlich, dass das Betriebsstättenkonzept sowohl im internationalen als auch im interkantonalen Verhältnis eine zu starke Aufteilung der Steuerpflicht vermeiden und eine gewisse Erhebungs-

128 BGE 134 I 303, E. 4.1. Vgl. ausführlich VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 376 ff.

129 Vgl. zu den Kriterien für die Zurechnung Abschn. 3.1.4 vorne.

130 HÖHN/MÄUSLI-ALLENSPACH, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Ziff. 4.

131 BGer 29.1.2007, 2P.249/2006, E. 3.2 mwH.

132 BGer 29.1.2007, 2P.249/2006, E. 3.2

133 Vgl. Abschn. 3.1.7. Vgl. auch das Beispiel des Dolmetschers bei RASCH/ROSENBERGER/BRÜLISAUER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, 567.

effizienz sicherstellen will. Wie in den Beispielen 3.2(a) und 3.2(b) dargestellt, ist das Steueraufkommen durch die Home-Office-Betriebsstätten selbst bei stattlichen Erwerbseinkommen eher bescheiden. Dem steht ein erheblicher Mehraufwand auf Seiten der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen gegenüber. Oder, um es mit den Worten eines renommierten deutschen Juristen zu sagen: «Dazu ist [...] anzumerken, dass jede Vermehrung von Betriebsstätten zugleich eine Vermehrung steuerlicher Probleme bedeutet».<sup>134</sup>

## Literatur

- BRANDIS PETER, in: Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung/Kommentar, 151. Ergänzungslieferung, München 2020
- BRÜLISAUER PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- BUCIEK KLAUS, Tätigkeit in Räumen des Vertragspartners begründet keine Betriebsstätte, IStR 17 (2008), 702
- DENGER BALTHASAR/HUG THOMAS, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA – Wenn die temporäre Präsenz von Mitarbeitern zu einer faktischen steuerlichen Präsenz führt, EF 93 (2020), 761
- HÄCK NILS, in: Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz – Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftsteuern, Loseblattsammlung/Kommentar, 55. Ergänzungslieferung, Köln 2020
- HÖHN ERNST/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern 2000
- KROPPE HEINZ-KLAUS, Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte, in: Körperschaftsteuer, internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – FS für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 691
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 – 48 DBG, 2. A., Basel 2019
- LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019
- NEDI RAHEL A., Besprechung des Urteils des Bundesgerichts, I. zivilrechtliche Abteilung, 4A\_533/2018 vom 23. April 2019 – Kostenersatz im Homeoffice, ARV 2020, 125
- OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- PURTSCHERT HESS TINA, Die Bedeutung der Betriebsstätte im Sozialversicherungsrecht, SZS 2013, 551
- RASCH STEPHAN/ROSENBERGER FLORIAN/BRÜLISAUER PETER, Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung – Praxis in Deutschland, Österreich und in der Schweiz, ASA 89 (2020/2021), 559
- REIMER EKKEHART, in: Klaus Vogel on double taxation conventions, 4. A., Alphen aan den Rijn 2015
- ROHNER TOBIAS F., Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich, zsis) 2015, Nr. 1
- ROHNER TOBIAS F./MAAS SANNA, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, SJZ 111 (2015), 325
- ROSENBERGER FLORIAN/VITALI MARCO/ZIEHR ULRICH, Die Dienstleistungsbetriebsstätte – Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, Beilage zu Heft 18, IStR 19 (2010)
- SCHAFFNER JEAN, How fixed is a permanent establishment?, Alphen aan den Rijn 2013
- SCHREIBER RENÉ/HONOLD KERSTEN ALEXANDER/JAUN ROGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- SKAAR ARVID A., Permanent establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, Deventer 1991
- SSK, Vorsorge und Steuern – Anwendungsfälle zur beruflichen Vorsorge und Selbstvorsorge, 18. A., Muri bei Bern 2020
- VOGELANG MARC, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Zürich 2015
- BEPS Massnahme 7 («Preventing the artificial Avoidance of PE Status») – Die vorgeschlagenen Ände-

<sup>134</sup> Zit. WASSERMEYER, Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen, 591.

rungen des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Überblick, Jusletter, 9.3.2015, publiziert auf: <http://jusletter.weblaw.ch>

WASSERMEYER FRANZ, Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 589

WEIDMANN MARKUS/BADER DANIEL, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten – Die Einheit des Unternehmens im nationalen und internationalen Verhältnis, ASA 78 (2010), 803

WIEDERKEHR DIETER/ARNET THOMAS, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, ST 85 (2011), 763

ZÜGER MARIO, Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen), in: Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat, Wien 1998, 31

## Rechtsquellen

aBV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 29.5.1874), AS 1 1

Accord amiable concernant les dispositions applicables aux revenus visés au 1 de l'article 17 de la Convention («l'Accord») à la suite des mesures prises dans le contexte de lutte contre la propagation du COVID-19 (vom 13.5.2020)

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 (vom 18.7.2020)

AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

AVIG, BG über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung (vom 25.6.1982), SR 837.0

BdBSt, Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940), AS 1950, 1467; aufgehoben durch Art. 201 DBG

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40

BVV 2, VO über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 18.4.1984), SR 831.441.1

DBA-DEU, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 29.12.1972, SR 0.672.913.62

DBA-FRA, Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (mit Zusatzprotokoll), in Kraft getreten am 26.7.1967, SR 0.672.934.91

DBA-ITA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 27.3.1979, SR 0.672.945.41

DBA-LIE, 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 getreten am 22.12.2016, SR 0.672.951.43

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EFTA-Übereinkommen, Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA), in Kraft getreten am 1.6.2002, SR 0.632.31

FZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, in Kraft getreten am 1.6.2002, SR 0.142.112.681

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

betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie (vom 11.6.2020)

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20

MWSTV, Mehrwertsteuerverordnung (vom 27.11.2009), SR 641.201

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

SozVersAbk CHE-UK, Abkommen zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über Soziale Sicherheit, in Kraft getreten am 1.4.1969, SR SR 0.831.109.367.1

SozVersAbk CHE-DEU, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Soziale Sicherheit, in Kraft getreten am 1.5.1966, SR 0.831.109.136.1

StG AG, Steuergesetz des Kantons Aargau (vom 15.12.1998), SAR 651.100

StG SZ, Steuergesetz des Kantons Schwyz (vom 9.2.2000), SRSZ 21.10

Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie (vom 20.10.2020)

VO (EG) Nr. 883/2004, VO (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, in Kraft getreten am 1.4.2012, SR 0.831.109.268.1

VO (EG) Nr. 987/2009, VO (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, in Kraft getreten am 1.4.2012, SR 0.831.109.268.11

VO COVID-19, VO über Massnahmen in der besonderen Lage zur Bekämpfung der Covid-19-Epidemie (vom 19.6.2020), SR 818.101.26

## Materialien

OECD, Public Discussion Draft «Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention», Paris 2011, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, Revised Public Discussion Draft «Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention», Paris 2012, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2017, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 23, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD-MK, OECD-Kommentar zum Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 53, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3.4.2020, Paris 2020, publiziert auf: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21.1.2021, Paris 2021, publiziert auf [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

UN-MA, UN-Musterabkommen 2017; United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update, New York, August 2018, publiziert auf: [www.un-ilibrary.org](http://www.un-ilibrary.org)

## Rechtsprechung

BGer 4.4.1941, BGE 67 I 91

BGer 19.3.1945, publiziert in: LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3 Nr. 12

BGer 9.4.1984, BGE 110 V 72, publiziert in: Pra 74 (1985) Nr. 23

- BGer 2.11.1984, BGE 110 Ia 190, publiziert in: ASA 55 (1986) 522 = StR 40 (1985), 361 = JdT 1986 I 51 = LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 2 Nr. 15
- BGer 28.11.2005, 2P.140/2005, publiziert in: StR 61 (2006), 433 = StE 2006 A 31.2 Nr. 7
- BGer 29.1.2007, 2P.249/2006, publiziert in: ZStP 17 (2008) 2 = LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 3, Nr. 18
- BGer 17.6.2008, 2C\_537/2007, BGE 134 I 303, publiziert in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 2 = RDAF II (2009) 359
- BGer 4.3.2009, 2C\_667/2008, publiziert in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3 = LOCHER/LOCHER, § 5, II A, Nr. 14
- BGer 11.3.2011, 2C\_312/2010, publiziert in: ASA 80 (2011/12) 605 = ZStP 20 (2011), 342
- BGer 1.7.2011, 2C\_463/2010, BGE 137 I 273, publiziert in: ASA 80 (2011/2012) 423 = StR 66 (2011), 937 = StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 = RDAF II (2013), 71 = LOCHER/LOCHER, § 8, I D, 1 Nr. 11
- BGer 5.10.2012, 2C\_708/2011, BGE 139 II 78, publiziert in: ASA 82 (2013/14) 83 = StE 2013 B 71.33 Nr. 2 = RDAF II (2013), 445
- BGer 23.3.2018, 2C\_707/2016, publiziert in: StR 73 (2018) 492 = StE 2018 A 31.1 Nr. 13
- BGer 28.2.2019, 2C\_110/2018, publiziert in: StR 74 (2019), 364 = StE 2019 B 11.2 Nr. 14
- BGer 23.4.2019, 4A\_533/2018, publiziert in: ARV (2019) 234
- BGer 2.10.2019, 2C\_972/2018
- StGer SO 4.7.2011, SGSTA.2010.90; BST.2010.87, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 4.2 Nr. 66
- Tax Court of Canada 16.5.2008, 2008 DTC 3631; 2008 TCC 306, *American Income Life Insurance Company v. The Queen*, ITLR 11 (2009) 52
- Tax Court of Canada 16.5.2008, 2008 DTC 3648; 2008 TCC 307, *Knights of Columbus v. The Queen*, ITLR 10 (2008) 827
- VGer LU 28.8.2000, LGVE 2000 II Nr. 25, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 23
- sches Unternehmen, EAS 350 (GZ K 2727/3/1-IV/4/93)
- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 6.9.1999, Wohnung des inländischen Servicetechnikers eines deutschen Unternehmens, EAS 1521 (GZ. E 12/14-IV/4/99)
- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 8.4.2013, Verkaufsmanager mit Arbeitsplatz in der privaten Wohnung, EAS 3323 (BMF-010221/0210-IV/4/2013)
- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 6.11.2017, Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bei inländischem «Home Office», EAS 3392 (BMF-010221/0333-IV/8/2017)
- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 27.6.2019, Homeoffice als Betriebsstätte, EAS 3415 (BMF-010221/0323-IV/8/2018)
- BMF (Österreich), Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie (vom 29.1.2021)
- BSV, Wegleitung über den Bezug der Beiträge in der AHV, IV und EO (WBB) (vom 1.1.2021)
- ESTV, Mitteilung vom 7.4.1988, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 11
- ESTV, Mitteilung vom 30.3.1999, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 20
- ESTV, Mitteilung vom 16.8.2004, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15a.2 Nr. 24
- ESTV, MWST-Info 02 «Steuerpflicht»

## Praxisfestlegungen

- BMF (Deutschland), Schreiben vom 7.7.1997 (IV C 6-S 1301)
- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 3.12.1993, Deutsche EDV-Beratung für österreichi-