

Eidgenössische Steuerverwaltung  
Lukas Schneider  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

Bern, 28. September 2023

## **Stellungnahme zur Vernehmlassungsvorlage eines Bundesgesetzes über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis**

Sehr geehrter Herr Schneider

Wir bedanken uns bestens für die Gelegenheit, zum vorgenannten bundesrätlichen Vernehmlassungsentwurf vom 9. Juni 2023 Stellung nehmen zu können.

### **1. Kurzposition**

SwissHoldings begrüsst die Initiative des Bundesrats eine Besteuerungskompetenz für im ausländischen Homeoffice ausgeübte Tätigkeiten von Grenzgängern zu schaffen. Allerdings lehnen wir das vorgeschlagene umfassende Besteuerungsrecht der Schweiz für sämtliche Angestellten von Schweizer Unternehmen, auch solchen, die permanent im Ausland arbeiten, entschieden ab. Die vorgeschlagene Regelung würde zu einer Vielzahl unbeabsichtigter und nicht zu beseitigender Doppelbesteuerungen mit den Tätigkeitsstaaten der Angestellten der Schweizer Unternehmen führen. SwissHoldings schlägt stattdessen eine zielgerichtete Besteuerungskompetenz für Homeoffice-Sachverhalte von Grenzgängern vor. Die ebenfalls vorgeschlagene Anpassung der Besteuerungskompetenz für Selbständigerwerbende erachten wir als überflüssig. Sie sollte zur Vermeidung von Unklarheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten mit anderen Gesetzesbestimmungen des Schweizer Steuerrechts nicht weiterverfolgt werden.

### **2. Allgemeines**

SwissHoldings begrüsst die Bemühungen des Bundesrats auch ausländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern (nachfolgend Grenzgänger) die Möglichkeit zum Homeoffice zu gewähren. Homeoffice bietet sowohl der Arbeitgeber- wie auch der Arbeitnehmerseite eine Vielzahl von Vorteilen, entlastet unsere Verkehrsinfrastruktur und schont die Umwelt. SwissHoldings unterstützt deshalb entsprechende Abkommen wie jenes mit Frankreich. Gleichzeitig sollten diese Vorteile für Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht zulasten des Schweizer Fiskus gehen, respektive sollten sich die Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer und den Kantonssteuern in engen Grenzen



halten.

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum innerstaatlichen Recht (Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG zur direkten Bundessteuer und Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG zu den Kantonssteuern) setzt der Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern ohne Schweizer Wohnsitz (z.B. ausländischen Grenzgängern) enge Grenzen. Auch wenn sich der Arbeitgeber in der Schweiz befindet, ist eine Einkommensbesteuerung durch Bund und Kantone nur dann möglich, wenn solche Arbeitnehmer ihre Arbeit physisch in der Schweiz ausüben. An dieser Rechtsprechung zum innerstaatlichen Recht vermag auch ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), welches die Besteuerung der Schweiz zuweist, nichts zu ändern. Eine Besteuerung durch Bund und Kantone setzt voraus, dass (i.) das innerstaatliche Recht eine Schweizer Besteuerung vorsieht und (ii.) auch das bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der Schweiz zuweist. Für Grenzgänger von Schweizer Arbeitgebern mit Wohnsitz im Ausland fehlt es an einem innerstaatlichen Besteuerungsrecht in Bezug auf den Lohn für die im ausländischen Homeoffice ausgeübte Tätigkeit. Ziel der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage ist es diese Besteuerungslücke zu schliessen. SwissHoldings unterstützt dieses Ansinnen voll und ganz.

### **3. Zu E-Art. 5 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> DBG und E-Art. 4 Abs. 2 Bst. a<sup>bis</sup> StHG - keine überschliessende Regelung, welche zu Doppelbesteuerungen führt**

Bei der Schliessung der innerstaatlichen Besteuerungslücke ist allerdings darauf zu achten, dass keine überschliessende Regelung beschlossen wird, die auch auf anders gelagerte Sachverhalte zur Anwendung gelangt. Mit anderen Worten ist darauf zu achten, dass eine zielgerichtete Lösung für Homeoffice-Sachverhalte von Grenzgängern beschlossen wird. Insbesondere sollte vermieden werden, dass es zu internationalen Doppelbesteuerungen kommt. Gerade gegenüber Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA hat, sind solche unbedingt zu vermeiden. Fehlt ein DBA, kann eine Doppelbesteuerung aufgrund konkurrierender innerstaatlicher Besteuerungsregeln der betroffenen Staaten nicht beseitigt werden. Auch mit DBA-Staaten sind Doppelbesteuerungssachverhalte möglichst zu vermeiden, können diese doch bei tiefgreifenden Meinungsverschiedenheiten zwischen betroffenen Staaten und dem Fehlen einer Schiedsklausel im DBA ebenfalls nicht oder erst nach aufwändigen, Jahre dauernden Verhandlungen gelöst werden.

Die Schweizer Wirtschaft ist international eng verflochten und verdient jeden zweiten Franken im Ausland. Unsere Mitgliedunternehmen machen teilweise sogar mehr als 95 Prozent ihrer Umsätze im Ausland. Im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeiten kommt es regelmässig auch zu längeren Entsendungen von Arbeitnehmern durch ihre Schweizer Arbeitgeber. Solche Entsendungen in ausländische Staaten können zwischen mehreren Monaten bis zu einigen Jahren dauern, weshalb es regelmässig auch zu einem Wechsel des Wohnsitzes in den ausländischen Staat kommen kann. Vielfach bleibt der Arbeitsvertrag mit dem Schweizer Arbeitgeber bestehen und trotz der Tätigkeit für eine ausländische Tochtergesellschaft oder eine ausländische Betriebsstätte

wird der Lohn weiterhin vom Schweizer Arbeitgeber entrichtet. Selbstverständlich muss der Lohn bei solch längeren Entsendungen ins Ausland im Tätigkeitsstaat versteuert werden und an die ausländische Tochtergesellschaft weiterverrechnet bzw. an die Betriebsstätte ausgedient werden.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung sieht eine Steuerpflicht für jede unselbständig ausgeübte Erwerbstätigkeit für einen Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz vor. Die Regelung sieht keine Beschränkung auf Homeoffice-Sachverhalte von Grenzgängern vor. Sie kommt auch auf Entsendungen von Schweizer Arbeitgebern ins Ausland zur Anwendung. Handelt es sich beim ausländischen Staat um ein Nicht-DBA Land, dürfte der bundesrätliche Vorschlag mit hoher Wahrscheinlichkeit regelmässig zu Doppelbesteuerungen führen, welche mangels DBA nicht beseitigt werden können. Bei Auslegungskonflikten des Begriffes des Arbeitgebers (formeller Arbeitgeber versus wirtschaftlicher Arbeitgeber), könnte die vorgeschlagene Regelung selbst mit DBA-Staaten vermehrt zu Doppelbesteuerungen führen, die nur mit viel Aufwand und (Beratungs-)Kosten – wenn überhaupt – beseitigt werden könnten. Dies sind Fälle von Mitarbeitenden mit einer globalen Funktion im Konzern, die im Ausland wohnen und bei einer ausländischen Gruppengesellschaft (formeller Arbeitgeber) angestellt sind (d.h. Arbeitsvertrag mit ausländischer Gruppengesellschaft). Die (physische) Arbeitsausübung findet hauptsächlich im Ausland statt. Aufgrund der globalen Funktion haben diese Mitarbeitenden eine «Reporting Line» zur Schweizer Managementgesellschaft, für welche die Mitarbeitenden arbeiten. Die Schweizer Managementgesellschaft hat somit ein Weisungsrecht gegenüber den Mitarbeitenden. Zudem werden die Lohnkosten (mit Kostenaufschlag) dieser Mitarbeitenden der Schweizer Managementgesellschaft verrechnet. Sollten die Schweizer Steuerbehörden die schweizerische Managementgesellschaft als wirtschaftlichen (faktischen) Arbeitgeber betrachten, könnte die vorgeschlagene Regelung zu einer Doppelbesteuerung führen, da die physische Präsenz des Mitarbeitenden in der Schweiz zur Einkommensbesteuerung nicht mehr notwendig ist. Nach unserer Einschätzung könnte sich daraus eine Vielzahl von Streitigkeiten mit anderen Staaten ergeben, welche teilweise gar nicht oder erst nach mehreren Jahren beseitigt werden können. Solche Doppelbesteuerungen sind für einen international dermassen vernetzten Wirtschaftsstandort wie die Schweiz unbedingt zu vermeiden. Ausserdem ist SwissHoldings der Ansicht, dass gerade bei längerfristigen Entsendungen (inkl. Wohnsitzwechsel ins Ausland) eine Besteuerung des entsprechenden Lohns in der Schweiz sachlich auch nicht vertretbar ist. Im Unterschied zu Homeoffice-Sachverhalten sind wir der Ansicht, dass in solchen Sachverhalten der Lohn ausschliesslich vom anderen Staat besteuert werden darf. Dies stimmt auch mit den entsprechenden Vorgaben der Artikel 5 Absatz 1 Bst. a DBG und Artikel 4 Absatz 2 Bst a StHG überein, welche im umgekehrten Fall (Entsendung eines Arbeitnehmers vom ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz) eine Besteuerung in der Schweiz vorschreiben.

#### **4. Präzisierung des Vernehmlassungsvorschlags**

SwissHoldings ist deshalb der Ansicht, dass der Vernehmlassungsvorschlag so angepasst werden muss, damit Entsendesachverhalte und ähnliche Konstellationen nicht zu einer Besteuerung in der Schweiz führen. Wir schlagen hierfür eine Präzisierung respektive Beschränkung von E-Artikel 5 Absatz 1 Bst. a<sup>bis</sup> DBG und E-Artikel 4 Absatz 2 Bst. a<sup>bis</sup> StHG auf Homeoffice-Sachverhalte vor. Der Fokus sollte auf Homeoffice-Tätigkeiten von Arbeitnehmern in ihrer ausländischen Wohnstätte oder einer ähnlichen Einrichtung (Ferienhaus, Coworkspace etc.) gelegt werden. Ferner sollten Arbeitnehmer erfasst werden, welche üblicherweise in den Einrichtungen ihres Arbeitgebers in der Schweiz arbeiten (Grenzgänger). Arbeitnehmer die ausschliesslich im Homeoffice im Ausland arbeiten oder die zwangsweise mehrere Tage während der Woche im Homeoffice erwerbstätig sind, begründen regelmässig eine Betriebsstätte im Ausland (d.h. automatisches Besteuerungsrecht des ausländischen Staats respektive kein Schweizer Besteuerungsrecht nach DBG und StHG).

#### **5. Zu E-Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG und E-Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG - Vermeidung von Unklarheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten**

Artikel 5 Absatz 1 Bst. a DBG und der identische Artikel 4 Absatz 2 Bst. a StHG gemäss geltendem Wortlaut werden von der Steuerpraxis so ausgelegt, dass die beiden Bestimmungen nur für unselbständig Erwerbende eine wirtschaftliche Zugehörigkeit in der Schweiz begründen. Der Vernehmlassungsvorschlag beinhaltet explizit für unselbständige und selbständige Erwerbstätigkeiten eine Besteuerungskompetenz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Wir erachten diese Ausdehnung als nicht zielführend. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit für Selbständigerwerbende ergibt sich klar und eindeutig aus Artikel 4 DBG und Artikel 4 Absatz 1 StHG. Eine doppelte Rechtsgrundlage mit notabene unterschiedlichen Voraussetzungen führt höchstens zu Unklarheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten. Wir schlagen deshalb vor, von einer Gesetzesanpassung der eingangs erwähnten Bestimmungen abzusehen.

Für die Berücksichtigung unserer Anliegen danken wir Ihnen bestens. Sollten Sie Gesetzesvorschläge aus anderen Eingaben übernehmen wollen, wären wir Ihnen dankbar diese mit uns zu besprechen, damit diese kritisch geprüft werden können und nicht beabsichtigte steuerliche Konsequenzen vermieden werden können.

**SwissHoldings**

Geschäftsstelle

Dr. Gabriel Rumo  
Direktor

Martin Hess  
Leiter Steuern, RA, dipl. Steuerexperte