

# «New Work» – Ein aktueller Überblick über die Auswirkungen der Tätigkeit im Home-Office auf die Besteuerung im nationalen und internationalen Verhältnis



Von **Dr. Julian Kläser**  
MLaw, Associate Partner  
Blum & Grob Rechtsanwälte AG

## 1. Einleitung

Die Covid-19-Pandemie ist immer noch allgegenwärtig und hat nach wie vor weitreichende Auswirkungen auf unseren Alltag. Im Frühjahr 2020 beschlossen die kantonalen Steuerverwaltungen wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung als erste Reaktion ein Entlastungsmassnahmenpaket für Steuerpflichtige, um die wirtschaftlichen Folgen für die betroffenen Personen etwas abzumildern. Dazu zählten u.a. die Verlängerung der Fristen zur Einreichung der Steuererklärung, die Erstreckung der Zahlungsfrist für Steuerrechnungen sowie das Aussetzen von Verzugszinsen. In der Zwischenzeit sind viele dieser Sondermassnahmen ausgelaufen.

Covid-19 hat allerdings eine ganz grundsätzliche Entwicklung angestoßen, die künftig weiterhin Bestand haben wird. Die Arbeitswelt hat sich im Zuge von Covid-19 drastisch verändert. Die Rede ist von der Ära der «New Work». Viele

Arbeitnehmer arbeiten nun vermehrt im Home-Office an ihrem Wohnsitz in der Schweiz, aber auch an Orten weltweit. Die meisten Staaten und ihre zuständigen Behörden haben für die Zeit während der Pandemie reagiert und steuerrechtliche Sonderregelungen vereinbart. Gelten diese Sonderregime nicht mehr, was wohl schon bald der Fall sein dürfte, gilt es für Unternehmen und ihre Mitarbeitenden im Home-Office eine Vielzahl an Punkten zu beachten und entsprechende rechtliche Vorkehrungen zu treffen.

Der vorliegende Beitrag befasst sich einerseits mit den derzeit geltenden Sonderregelungen aus steuerrechtlicher Sicht für Arbeitnehmer im Home-Office. Andererseits wird erörtert, welche Aspekte es ohne Sonderregime im Rahmen der Ära der «New Work» für Unternehmen und ihre Mitarbeitenden im Home-Office künftig zu berücksichtigen gilt. Der Vollständigkeit halber wird ebenso auf die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte hingewiesen.

## 2. Arbeitnehmer im Home-Office

### 2.1 Grundsätzliches zum Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Im interkantonalen Verhältnis erfolgt die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich am Wohnsitz des Arbeitnehmers.

Arbeitnehmer mit ausländischem Wohnsitz unterliegen dem Steuerabzug an der Quelle für ihr in der Schweiz aus unselbständiger Tätigkeit erzielt Erwerbseinkommen. Zuständig ist in der Regel die Steuerbehörde des Sitz-, Verwaltungs- oder Betriebsstättkantons des Arbeitgebers. Die Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers ist kein Kriterium. Denn die Quellensteuer wird auch von in der Schweiz erwerbstätigen Personen mit Schweizer Bürgerrecht mit Wohnsitz im Ausland erhoben. Massgebend ist insbesondere, dass das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zufließt. Aus-

serdem muss ein tatsächlicher Arbeitsort in der Schweiz vorliegen. Sofern der Arbeitnehmer nicht in der Schweiz physisch tätig ist, sondern im ausländischen Home-Office, fehlt gemäss internem schweizerischem Recht eine gesetzliche Besteuerungsgrundlage.

Der Kreis der quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer umfasst Kurzaufenthalter, Wochenaufenthalter und Grenzgänger. Es ist stets zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet, wodurch das interne schweizerische Recht einen Vorbehalt erfahren würde. Gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, die dem OECD-Musterabkommen nachempfunden wurden, steht der Schweiz als Arbeitsortsstaat in der Regel ein Besteuerungsrecht zu.

Innerhalb der Schweiz ist für die Sozialversicherung die Ausgleichskasse am Sitz des Arbeitgebers zuständig. Die Schweiz hat mit einer Vielzahl von Staaten Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen. Zwischen der Schweiz einerseits und der EU und ihren Mitgliedstaaten andererseits koordiniert eine EU-Verordnung, welchem Sozialversicherungssystem die betroffenen Arbeitnehmer unterstellt sind. Grundsätzlich gilt hiernach, dass Arbeitnehmer nur dem Sozialversicherungsrecht eines Staates unterliegen können. Arbeitnehmer sind in der Regel dem Sozialversicherungsregime desjenigen Staates unterstellt, in dem sie ihre Arbeitstätigkeit physisch ausüben. Es gibt jedoch einige Ausnahmen von diesem Grundsatz. So unterliegt beispielsweise ein Arbeitnehmer, der einen erheblichen Teil (d.h. 25% oder mehr) in seinem Wohnsitzstaat arbeitet, den Sozialversicherungsgesetzen des Wohnsitzstaates und nicht des Staates, in dem sich der Hauptarbeitsort befindet.

### 2.2 Besondere Unterstellungsregelungen während der Pandemie

Die Home-Office-Tätigkeit vieler Grenzgänger und Wochenaufenthalter am aus-

ländischen Wohnsitz im Zuge der Covid-19-Pandemie führt dazu, dass aufgrund der fehlenden physischen Präsenz der Arbeitnehmer im Arbeitsortsstaat das Besteuerungsrecht des vertraglichen Arbeitsortsstaates Schweiz quasi aufgehoben wird.

Die Schweiz hat vor diesem Hintergrund mit einigen Staaten Vereinbarungen getroffen, wonach die Arbeitstage eines Arbeitnehmers grundsätzlich weiterhin im Arbeitsortsstaat zu besteuern sind, obschon der Arbeitnehmer aufgrund von Covid-19 nicht in der Schweiz physisch tätig war bzw. ist. Diese Arbeitsplatzfiktion wurde u.a. zwischen der Schweiz und Deutschland vereinbart und bilateral vorläufig bis zum 31. Dezember 2021 verlängert.

Für Personen in Staaten, mit denen die Schweiz ein bilaterales Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, ändert sich die Versicherungsunterstellung nicht, wenn diese aufgrund der aussergewöhnlichen Situation im Zusammenhang mit dem Coronavirus vorübergehend die Arbeitsleistung nicht physisch in der Schweiz erbringen können. In Bezug auf Deutschland, Italien, Österreich, Frankreich und Liechtenstein wurde die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln bis zum 31. Dezember 2021 vereinbart.

### *2.3 Gewöhnliche Unterstellungsregelungen nach der Pandemie*

Sofern die soeben beschriebenen Sonderregime keine Anwendung mehr finden, entfällt im internationalen Verhältnis das schweizerische Quellenbesteuerungsrecht für die Home-Office-Tage, an denen der Arbeitnehmer physisch nicht in der Schweiz tätig ist. Die Quellensteuerabrechnung für im Ausland ansässige Arbeitnehmer ist folglich entsprechend zu prüfen und ggf. anzupassen. Dies kann je nach Konstellation für einen Arbeitnehmer steuerlich von Nachteil sein.

Auszuscheiden sind diejenigen Arbeitstage, an welchen die Tätigkeit tatsächlich ausserhalb der Schweiz ausgeübt wurde. Bezahlte Abwesenheitstage, an welchen keine Arbeitsleistung zu erbringen ist (insb. Ferien- und Krankheitstage), unterliegen nicht der Steuerauscheidung. Die für die Quellenbesteuerung massgebenden schweizerischen Arbeitstage sind dabei in der Regel durch Subtraktion der ausländischen Arbeitstage vom Total von

20 Arbeitstagen pro Monat bzw. vom Total von 240 Arbeitstagen pro Jahr zu ermitteln. Die massgebenden Arbeitstage sind in einem Kalendarium festzuhalten.

Sofern die flexible Anwendung der Unterstellungsregelungen für die Sozialversicherung nicht mehr möglich ist, kann es zu einem Wechsel des anwendbaren Sozialversicherungsstatuts für den betroffenen Arbeitnehmer kommen. Dies kann dazu führen, dass auf den Schweizer Arbeitgeber verfahrensrechtliche Pflichten im Ausland und die Abrechnung der Beiträge gegenüber der ausländischen Ausgleichskasse zukommen.

### *2.4 Grundsätzliches zum Home-Office als Betriebsstätte*

Unternehmen sind grundsätzlich an ihrem Sitz steuerpflichtig. Sie können jedoch an anderen Orten Nebensteuerdomizile begründen, wenn sie dort über «feste Geschäftseinrichtungen» verfügen, in welchen die Geschäftstätigkeit zumindest teilweise ausgeübt wird.

Grundsätzlich können auch private Wohnräume als feste Geschäftseinrichtung qualifizieren. Neben dem Kriterium der «festen Geschäftseinrichtung» ist dabei insbesondere zu prüfen, wer die Verfügungsmacht über die entsprechenden (privaten) Räumlichkeiten hat.

Generell scheinen die zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen, soweit ersichtlich, von Praktikabilitätserwägungen geleitet, eher zurückhaltend zu sein, was die Annahme einer Betriebsstätte angeht.

Die Qualifikation eines Home-Office als feste Geschäftseinrichtung (Betriebsstätte) des Arbeitgebers könnte ausgelöst werden, wenn der Arbeitgeber die (rechtliche oder faktische) Verfügungsgewalt über diese Räumlichkeiten hat, was Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist. Diesbezüglich ist u.a. zu vermeiden, dass eine «Miete» für die Nutzung des Home-Office zugunsten des Arbeitnehmers ausgezahlt wird. Gleichzeitig sollte gewährleistet sein, dass der Arbeitnehmer auch weiterhin die Büroräumlichkeiten des Arbeitgebers nutzen kann.

### *2.5 Home-Office-Betriebsstätte während der Pandemie*

Die Home-Office-Tätigkeit vieler Arbeitnehmer aufgrund der besonderen Not-situation während der Pandemie und ent-

sprechender staatlicher Vorgaben sollte im Regelfall nicht zu einer ungewollten steuerlichen Betriebsstätte des Unternehmens für schweizerische Steuerzwecke sowie im internationalen Verhältnis führen. Die Staaten haben sich hierauf miteinander verständigt.

### *2.6 Home-Office-Betriebsstätte nach der Pandemie*

Für schweizerische Steuerzwecke unter Berücksichtigung der aktuellen Verwaltungspraxis sollte eine Home-Office-Tätigkeit, soweit ersichtlich, grundsätzlich auch in dieser Konstellation keine Betriebsstätte begründen.

Im internationalen (grenzüberschreitenden) Verhältnis, d.h. wenn bspw. Grenz-gänger oder internationale Wochenaufenthalter angewiesen werden, am ausländischen Wohnsitz aus ihrem Home-Office zu arbeiten, könnte die Beurteilung durch die ausländischen Steuerbehörden ggf. anders ausfallen. Hier ist entsprechend Vorsicht geboten. Der vertragliche Arbeitsort sollte primär einmal in der Schweiz sein. Die Home-Office-Tätigkeit hat auf eigenen Wunsch des Arbeitnehmers zu erfolgen, und es sollte auch keine Kostenerstattung für das Home-Office gewährt werden. Die Büroräumlichkeiten sollten dem Arbeitnehmer grundsätzlich jederzeit zur Verfügung stehen. Der Arbeitnehmer sollte ausserdem keine Verträge für das Unternehmen im Ausland abschliessen können. Eine detaillierte Überprüfung des individuellen und konkreten Falls ist hier stets in Betracht zu ziehen, möglicherweise auch die Einholung einer verbindlichen Auskunft (sofern möglich) seitens der zuständigen Steuerbehörden.

## **3. Schluss**

Die Ära der «New Work» im Home-Office dürfte sich fortschreiben. Wie aufgezeigt wurde, sollten Unternehmen und ihre Mitarbeitenden die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation hierbei allerdings sorgsam überprüfen lassen und entsprechende Vereinbarungen treffen. So kann sichergestellt werden, dass es für alle Parteien zu keinen unliebsamen und kostspieligen Überraschungen kommt.

*j.klaeser@blumgrob.ch*  
*www.blumgrob.ch*