Tobias F. Rohner

**Dr. iur. HSG, Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte
Partner, VISCHER AG, Zürich
https://www.vischer.com/**

Dario Moriggia

**Treuhänder mit eidg. Fachausweis,
BSc in Wirtschaftsrecht
Mandatsleiter Treuhand, Iten,
Bühlmann & Partner AG, Wetzikon
https://www.ibpartner.ch/de/**

Dieser Fachbeitrag steht Ihnen auch als Audio-Datei zur Verfügung: auf www.trex.ch gehen, direkt hören oder herunterladen.

Steuerrecht/Sozialversicherungsrecht

Homeoffice: Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Implikationen

Das Arbeiten von zu Hause aus (Homeoffice) ist nach der Pandemie nicht mehr wegzudenken. In der Vergangenheit teils mit steuerlichen Unsicherheiten behaftet, wurde im interkantonalen Kontext mittlerweile Klarheit geschaffen. Im internationalen Verhältnis ist die Situation weiterhin von diversen Faktoren abhängig. Auch kann Homeoffice auf die Besteuerung des Arbeitnehmers einen Einfluss haben. Sodann stellen sich regelmässig Fragen betreffend die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung. Im nachfolgenden Beitrag stellen die Autoren alle Aspekte übersichtlich dar und beantworten diverse Fragestellungen.

Spätestens seit der COVID-19-Pandemie erkannten Arbeitgeber und -nehmer, dass es sich auch bestens von zu Hause aus arbeiten lässt. Angestellte sind also immer weniger auf einen festen Arbeitsplatz im Büro angewiesen. Durch die Verrichtung der Arbeit ausserhalb der Büroräumlichkeiten des Arbeitgebers profitieren auch die jeweiligen Unternehmen: Infrastrukturkosten können reduziert und die Attraktivität als Arbeitgeber kann – insbesondere bei jüngeren Arbeitskräften – gesteigert werden. Regelmässig stellen sich dabei steuer- und sozialversicherungsrechtliche Fragen wie die folgenden:

1. Kann durch Telearbeit eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet werden?
2. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für den Telearbeitenden?
3. Welchem Sozialversicherungssystem untersteht der Telearbeitende?

Antworten zu diesen Fragen und mehr finden Sie im nachfolgenden Beitrag.

1. Betriebsstättenbegriff im interkantonalen Verhältnis

Im StHG findet sich – anders als im DBG – keine Legaldefinition des Betriebsstättenbegriffs. Der bundessteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff ist sodann ausschliesslich für die Beurteilung von internationalen Sachverhalten einschlägig.[1] Im interkantonalen Verhältnis richtet sich die Definition der Betriebsstätte nach der gesetzesvertretenden Rechtsprechung des Bundesgerichts,[2] welche diese im Rahmen des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) entwickelt hat.

Die interkantonale Betriebsstätte wird durch das Bundesgericht definiert als eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung an einem Ort, wo sich «ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht»,[3] wobei untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausgenommen sind.

1.1 Ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen

Die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer interkantonalen Betriebsstätte ist das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung. Als solche gelten nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts[4] Anlagen oder Einrichtungen, in denen ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird. Dabei wird zwischen einer örtlichen und einer zeitlichen Komponente differenziert.

Die örtliche Komponente setzt voraus, dass die Anlage oder Einrichtung mit der Erdoberfläche verbunden ist, d.h., das Vorhandensein einer ständigen Anlage oder Einrichtung in örtlicher

Hinsicht bedingt, dass sich deren Existenz physisch auswirkt.[5]
Die zeitliche Komponente bedingt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass die Anlage oder Einrichtung auf unbestimmte Dauer angelegt ist (vgl. zur Ausnahme die Bau- und Montagestellen).[6] Eine Dauer von weniger als sechs Monaten sollte im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich keine Betriebsstätte zu begründen vermögen.

1.2 Verfügungsmacht

Dem Stammhaus muss eine gewisse Verfügungsmacht über die ständige Anlage oder Einrichtung zukommen.[7] Ob sich diese im Eigentum des interkantonalen Unternehmens[8] befindet, ist indes gänzlich unbeachtlich. So genügt es bereits, wenn die Unternehmung über ein dingliches oder obligatorisches Mitbenutzungsrecht[9] verfügt bzw. die betreffenden Anlagen oder Einrichtungen für das Unternehmen in der Verwirk-

Abbildung 1: Anwendungsfälle Telearbeit – interkantonales Steuerrecht

Nr.	Beispiel	Ansässigkeit des Unternehmens	Ort der Telearbeit	Ständige körperliche Anlage oder Einrichtung	qual. + quant. wesentliche Tätigkeit	Verfügungsmacht	Liegt eine interkantonale Betriebsstätte vor?	Rechtsfolge
1	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im Homeoffice **ohne** Arbeitsplatz im Büro	Zürich	Zug	✔	✘	✘	✘	Mangels Verfügungsmacht über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung und der (qualitativen und) quantitativen Wesentlichkeit liegt keine Betriebsstätte vor.
2	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im Homeoffice **mit** Arbeitsplatz im Büro	Zürich	Zug	✔	✘	✘	✘	Mangels Verfügungsmacht über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung und der (qualitativen und) quantitativen Wesentlichkeit liegt keine Betriebsstätte vor.
3	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im zeitlich befristeten Homeoffice während der COVID-19-Pandemie	Zürich	Zug	✔	✘	✘	✘	Mangels Verfügungsmacht über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung und der (qualitativen und) quantitativen Wesentlichkeit liegt keine Betriebsstätte vor.
4	Dezentrale IT-Consultants	Zürich	Schweizweit	✔	✘	✘	✘	Mangels Verfügungsmacht über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung und der (qualitativen und) quantitativen Wesentlichkeit liegt keine Betriebsstätte vor.
5	Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im Homeoffice	Zürich	Wohnort des Geschäftsführers in der Schweiz	✔	✘	✘	✘	Mangels Verfügungsmacht über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung und der (qualitativen und) quantitativen Wesentlichkeit liegt keine Betriebsstätte vor. Derweil kann sich die Frage nach dem Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 50 DBG) stellen. Vgl. hierzu auch Betschart, S. 424 ff.
6	Kommissionär/Vertreter	Zürich	Basel	✘	✔	✘	✘	Mangels Rechtsgrundlage im unilateralen Recht liegt keine Betriebsstätte vor.
7	Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft	Zürich	Wohnort des Gesellschafters in der Schweiz	✔	✔	✔	✔	Infolge der «rechtlichen und steuerlichen Überschneidungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft» besitzt das Unternehmen die Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung, womit u.U. eine Betriebsstätte begründet werden kann (vgl. SSK, Telearbeit).
8	Inhaber einer Einzelfirma	Zürich	Wohnort des Inhabers in der Schweiz	✔	✔	✔	✔	Sofern der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht überwiegend zu Hause nachgegangen wird und zu Hause nicht nur untergeordnete oder nebensächliche Tätigkeiten ausgeübt werden, kann u.U. eine Betriebsstätte am Wohnort des Inhabers begründet werden.
9	Inhaber einer Einzelfirma, dessen einziger Kunde eine in Winterthur ansässige Kapitalgesellschaft ist und dem im Rahmen des Auftragsverhältnisses umfassende Weisungsbefugnisse (analog dem Subordinationsverhältnis des Arbeitsrechts) zukommt	Zürich	Winterthur	✔	✔	✘	✔	Zwar liegt in diesem Beispiel keine Verfügungsmacht vor. Da die Einzelfirma jedoch derart vom Auftraggeber abhängig ist, wonach diese im «Dienst für das interkantonale Unternehmen aufgeht und [ihre] Existenzberechtigung nur im Dasein des Hauptunternehmens begründet ist», kann die Einzelfirma u.U. eine Betriebsstätte der Auftraggeberin begründen (vgl. bspw. BGer 2C_199/2011 vom 14.11.2011 E. 3.3).

Annahme: Die Beispiele erfüllen die Anforderungen an die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung (bis auf das Beispiel 6), insbesondere die zeitliche und die örtliche Komponente.

lichung seines Zwecks tatsächlich disponibel sind.[10] Es stellt sich die Frage, ob dem Arbeitgeber bereits eine Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung zukommt, wenn dieser duldet oder gar vorschreibt, dass der Mitarbeitende von zu Hause aus für das Unternehmen arbeitet. Das Unternehmen hat grundsätzlich keinen freien Zutritt, insbesondere keinen Schlüssel, schreibt dem Mitarbeitenden sodann auch nicht vor, von zu Hause aus zu arbeiten, und hat damit weder eine rechtliche noch eine faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten. Deshalb kann ein Homeoffice grundsätzlich keine Betriebsstätte begründen.[11]

1.3 Tätigkeit

Die Verrichtung der Tätigkeit hat in bzw. mittels der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung zu erfolgen.[12] An die Tätigkeit sind – im Gegensatz zur Legaldefinition im DBG – sodann gewisse Voraussetzungen betreffend ihre Erheblichkeit geknüpft, damit eine Zersplitterung der Steuerpflichten, wenn immer möglich, vermieden werden kann. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann eine Betriebsstätte daher lediglich dann vorliegen, wenn der Tätigkeit eine qualitative und quantitative Erheblichkeit zukommt.[13]

In qualitativer Hinsicht bedingt die Erheblichkeit, dass die jeweilige Tätigkeit Teil des Geschäftsbetriebs[14] des Stammhauses ist. Unbeachtlich ist dabei, ob die Tätigkeit unmittelbar gewinngenerierend ist.[15] Grundsätzlich können so auch reine Hilfs- und Administrationstätigkeiten, wie beispielsweise Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder auch die Tätigkeit einer Stabsstelle, dieser Voraussetzung gerecht werden.[16] Die Anforderungen an die qualitative Erheblichkeit einer Tätigkeit sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts jeweils weit auszulegen.[17]

Um dem Erfordernis der quantitativen Erheblichkeit der Tätigkeit zu genügen, darf diese nicht bloss untergeordneter oder nebensächlicher[18] Natur sein. Das Bundesgericht hat in konstanter Rechtsprechung die Natur der jeweiligen Tätigkeit in quantitativer Hinsicht nach einem absoluten Massstab beurteilt, d.h., die relative Bedeutung für das Unternehmen (Grössenverhältnis zum Gesamtbetrieb) ist i.d.R. gänzlich unbeachtlich.[19]

1.4 Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil

Die ständige Anlage oder Einrichtung muss dem Unternehmen zugehören. Dadurch wird gewährleistet, dass die ständige Anlage oder Einrichtung sowie die darin ausgeübten Tätigkeiten dem interkantonalen Unternehmen zugerechnet werden können.[20] Dabei hat die Beurteilung der Zugehörigkeit der ständigen Anlagen und Einrichtungen nicht unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte, sondern primär nach den zivilrechtlichen Gegebenheiten zu erfolgen.[21]

Selbständigerwerbende begründen – vorausgesetzt, diese gehen nicht im Dienst des anderen Unternehmens auf – grundsätzlich keine Betriebsstätte des Auftraggebers.[22] Im Gegensatz dazu können Tätigkeiten Unselbständigerwerbender infolge des Subordinationsverhältnisses[23] stets dem Unternehmen zugerechnet werden.

1.5 Telearbeit im interkantonalen Verhältnis

Während die Telearbeit im Kontext des interkantonalen Steuerrechts in der Vergangenheit teils kontrovers diskutiert wurde, ist spätestens seit der Publikation der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) in dieser Sache geklärt, dass Telearbeit im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führt. Dies selbst in den Fällen, in denen ein Unternehmen sämtliche Arbeitnehmende zur Telearbeit verpflichtet und keine eigenen Arbeitsräumlichkeiten zur Verfügung stellt.[24] So verfügen Arbeitnehmer, die von zu Hause aus arbeiten, zwar über eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, doch mangelt es in den meisten Fällen an der Verfügungsmacht des Unternehmens über diese als auch der quantitativen Wesentlichkeit.[25] Selbst in Fällen, in denen Telearbeitende «C-Level-Positionen» bekleiden, wird durch deren Homeoffice grundsätzlich keine Betriebsstätte begründet.

Anders verhält es sich betreffend die Telearbeit von Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Gesellschafters kann die Verfügungsgewalt hier dem Unternehmen zugerechnet werden.[26] Bei Inhabern einer Einzelfirma verhält sich die Beurteilung indes wiederum ein wenig anders. Sofern die Geschäftstätigkeit hauptsächlich an einem anderen Ort als dem Wohnort ausgeübt wird, begründet dieser andere Ort ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsbetriebs. In solchen Konstellationen kann der Wohnort des Inhabers u.U. als Betriebsstätte qualifizieren. Sowohl beim Gesellschafter der Personengesellschaft als auch beim Inhaber der Einzelfirma beurteilt sich die qualitative und quantitative Wesentlichkeit im Übrigen – anders als bei Angestellten – gestützt auf die gesamten Umstände des Einzelfalls.

2. Betriebsstättenbegriff im internationalen Verhältnis

2.1 Bundessteuerrechtliche Betriebsstättendefinition

Das DBG definiert die Betriebsstätte als «eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens (oder eines freien Berufs) ganz oder teilweise ausgeübt wird».[27]

2.1.1 Feste Geschäftseinrichtung

Als feste Geschäftseinrichtungen gelten Anlagen oder Einrichtungen, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, womit der Begriff nicht (bzw. nur geringfügig) von demjenigen des interkantonalen Steuerrechts abweicht.

2.1.2 Verfügungsmacht

Auch die bundessteuerrechtliche Definition der Betriebsstätte verlangt die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung, andernfalls diese nicht dem Unternehmen bzw. Stammhaus zugerechnet werden kann und somit keine Betriebsstätte begründet wird.

2.1.3 Geschäftstätigkeit des Unternehmens

Die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens muss in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Diese setzt im Gegensatz zur interkantonalen Definition keine qualitativen und quantitativen Anforderungen an die Wesentlichkeit der Tätigkeit. Grundsätzlich sind so «sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zwecks im weitesten Sinn in Zusammenhang stehende Aktivitäten […], ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung»[28], eingeschlossen. So gilt beispielsweise auch die Tätigkeit einer Stabsstelle als Geschäftstätigkeit, selbst wenn diese nur mittelbar zum Gewinn bzw. der Wertschöpfung des Unternehmens beiträgt.[29] Demgegenüber mangelt es bei der privaten Vermögensverwaltung und auch wenn ein Unternehmen keiner Geschäftstätigkeit nachgeht,[30] an der erforderlichen Geschäftstätigkeit.

Das Bundesgericht hielt in einem nicht unumstrittenen Leitentscheid[31] (BGE 139 II 78 E. 3.2) aus dem Jahr 2012 indes fest, dass im internationalen Verhältnis eine «wesentliche Geschäftstätigkeit» ausgeübt werden muss, andernfalls eine ausländische Betriebsstätte nicht anerkannt wird. Zur Beurteilung der Wesentlichkeit zieht das Bundesgericht unter anderem die räumliche und personelle Situation vor Ort sowie ihre Relation zur Gesamttätigkeit eines Unternehmens bei. Diese Rechtsprechung wurde seither verschiedentlich bestätigt.[32]

2.1.4 Positivkatalog

Das DBG enthält[33] – analog Art. 5 Abs. 2 OECD-MA – einen Positivkatalog möglicher Geschäftseinrichtungen, die u.U. als Betriebsstätten qualifizieren können. Als Betriebsstätten gelten dabei «insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen …».

Der Positivkatalog ist weder abschliessend, noch kann ihm nach der herrschenden Lehre eine konstitutive Wirkung zugeschrieben werden.[34] So vermag eine Zweigniederlassung, wenn nicht

Abbildung 2: Anwendungsfälle Telearbeit – internationales Steuerrecht

Nr.	Beispiel	Ansässigkeit des Unternehmens	Ort der Telearbeit	Feste Geschäftseinrichtung	Unternehmenstätigkeit	Verfügungsmacht	Liegt eine internationale Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 OECD-MA vor?	Rechtsfolge
1	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im Homeoffice **ohne** Arbeitsplatz im Büro	Zürich	Konstanz DE	✔	✔	✔	✔	Da dem Mitarbeitenden kein Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung gestellt wird, obschon er naturgemäss auf einen solchen angewiesen wäre, kann dem Unternehmen die Verfügungsmacht zugerechnet werden, womit das Homeoffice als eine Betriebsstätte qualifiziert.
2	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im Homeoffice **mit** Arbeitsplatz im Büro	Genf	Lyon FR	✔	✔	✘	✘	Da die Telearbeit nicht vom Unternehmen angeordnet wurde und mithin ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt wird, kann das Homeoffice nicht als in der Verfügungsmacht des Unternehmens gelten, womit keine Betriebsstätte begründet wird.
3	Tätigkeiten eines leitenden Angestellten im zeitlich befristeten Homeoffice während der COVID-19-Pandemie	Zürich	Konstanz DE	✔	✔	✘	✘	Siehe Ziff. 7 der Verständigungsvereinbarung CH-DE. Infolge der mangelnden Verfügungsmacht sowie der zeitlich beschränkten Dauer begründet die Telearbeit in diesem Fall keine Betriebsstätte.
4	Dezentrale IT-Consultants	Zürich	Weltweit	✔	✔	✘	✔✘	Abhängig davon, ob den IT-Consultants ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Unternehmens zur Verfügung gestellt wird, wird u.U. eine Betriebsstätte am jeweiligen Wohnort des IT-Consultants begründet (vgl. obige Beispiele 1 und 2).
5	Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im Homeoffice	Zürich	Wohnort des Geschäftsführers im Ausland	✔	✔	✔	✔	Wenn das Homeoffice im Interesse des Unternehmens unterhalten wird, kann dem Unternehmen die Verfügungsmacht zugerechnet werden. Zusätzlich kann sich die Frage aufdrängen, wo der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung liegt. Insbesondere bei einer Ein-Mann-Unternehmung kann diese grundsätzlich auch am Wohnort des Geschäftsführers liegen. Vgl. hierzu eingehend Ismer/Blank, Art. 4 OECD-MA N 284.
6	Kommissionär/Vertreter	Basel-Stadt	Konstanz DE	✘	✔	✘	✔	Der Kommissionär bzw. Vertreter im Sinne des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bedarf – anders als der Grundtatbestand nach Abs. – keiner festen Geschäftseinrichtung, womit auch das Erfordernis der Verfügungsmacht entfällt. Sofern es sich um einen unabhängigen Vertreter im Sinne von Abs. 6 handelt, begründet dieser jedoch keine Betriebsstätte an seinem Wohnort.
7	Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft	Zürich	Wohnort des Gesellschafters im Ausland	✔	✔	✔	✔	Die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung kommt grundsätzlich jedem Gesellschafter zu. So kann das Homeoffice eines Gesellschafters problemlos als feste Geschäftseinrichtung in der Verfügungsmacht des Unternehmens qualifiziert werden.
8	Inhaber einer Einzelfirma	Basel-Stadt	Wohnort des Inhabers im Ausland	✔	✔	✔	✔	Sofern der Inhaber der Einzelfirma am Wohnort nur Hilfstätigkeiten bzw. Tätigkeiten vorbereitender Art nachgeht, begründet dies keine Betriebsstätte (Negativkatalog). Andernfalls kann das Homeoffice in der Regel problemlos als in der Verfügungsmacht des Unternehmens gelten.

Annahme: Die Beispiele erfüllen alle Anforderungen an die feste Geschäftseinrichtung (bis auf das Beispiel 6), insbesondere die zeitliche und die örtliche Komponente, sowie diejenigen an die Unternehmenstätigkeit (d.h., es handelt sich nicht um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art).

die übrigen Tatbestandselemente des Grundtatbestands der Betriebsstätte erfüllt sind, keine Betriebsstätte zu begründen.

2.2 Betriebsstättenbegriff nach OECD-MA

Artikel 5 des OECD-MA definiert die Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die ein Unternehmen seine Tätigkeit teilweise oder voll ausübt. Dabei setzt sich Artikel 5 aus drei Tatbeständen zusammen: dem Grundtatbestand nach Absatz 1, der Bau- und Montagebetriebsstätte nach Absatz 3 und der Vertreterbetriebsstätte nach den Absätzen 5 und 6. Dem Grundtatbestand folgt in Absatz 2 eine Auflistung möglicher Beispiele von Betriebsstätten. Sodann findet sich im Anschluss dazu ein Negativkatalog, gefolgt von der sog. «Anti-Organ-Klausel».

2.2.1 Geschäftseinrichtung

Die erste Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte ist das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung. Dabei ist erforderlich, dass diese eine gewisse Körperlichkeit aufweist. So vermögen Immaterialgüterrechte, ein Kundennetzwerk, eine Adressanschrift und dergleichen dem Erfordernis der Körperlichkeit nicht zu genügen.[35]

2.2.2 Feste Geschäftseinrichtung

Die Geschäftseinrichtung muss fest bzw. ständig sein. Hierbei wird zwischen einer örtlichen und einer zeitlichen Festigkeit differenziert.

Die örtliche Festigkeit setzt voraus, dass die Einrichtung an einem bestimmten Ort bzw. mit einem bestimmten Platz der Erdoberfläche verbunden ist.[36]

Zeitlich kennzeichnet sich die Festigkeit dadurch, dass diese nicht bloss vorübergehender Natur ist, wobei eine temporäre Sistierung der Geschäftstätigkeit unbeachtlich ist.[37] Betreffend die konkrete Dauer hält die OECD fest, dass eine solche unter sechs Monaten im Regelfall dem zeitlichen Erfordernis nicht genügt.[38]

2.2.3 Verfügungsmacht

Die Verfügungsmacht erfordert, wie auch im interkantonalen Verhältnis, nicht Eigentum des Unternehmens an der festen Geschäftseinrichtung; vielmehr genügt es, wenn das Unternehmen eine eigenständige, nicht nur vorübergehende Zugangs- und Nutzungsmöglichkeit besitzt.[39] In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) finden sich diverse Urteile, welche u.a. die Verfügungsmacht zum Gegenstand hatten. So verlangt der BFH im Zusammenhang mit der Verfügungsmacht keine vertragliche Vereinbarung; vielmehr muss dem Unternehmen eine Position zukommen, «die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres beseitigt oder verändert werden kann».[40]

2.2.4 Unternehmenstätigkeit

Im Gegensatz zur interkantonalen Betriebsstätte und der Betriebsstätte gemäss DBG verlangt das OECD-MA keine Geschäftstätigkeit, sondern einzig eine Tätigkeit, womit der Begriff der Betriebsstätte diesbezüglich weiter gefasst ist als im unilateralen Recht der Schweiz. So können beispielsweise auch Tätigkeiten eines Vermögensverwalters betriebsstättenbegründend sein. Ein produktiver Charakter (d.h. ein unmittelbar gewinngenerierender) wird sodann ebenfalls nicht vorausgesetzt.[41]

2.2.5 Positive Beispiele (Positivkatalog) nach Art. 5 Abs. 2 OECD-MA

Absatz 2 des Artikels 5 des OECD-MA enthält eine beispielhafte Aufzählung möglicher Betriebsstätten, wobei dem Positivkatalog keine eigenständige Bedeutung zukommt und somit stets alle Tatbestandselemente erfüllt sein müssen,[42] andernfalls keine Betriebsstätte begründet wird (vgl. zur Ausnahme Bauausführungen und Montage von mindestens zwölf Monaten Dauer).

2.2.6 Ausnahmen (Negativkatalog) nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

Dem Beispielkatalog und der Bestimmung betreffend die Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen folgt in Absatz 4 eine Auflistung von Tatbeständen, die selbst bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen nach Absatz 1, einer Vertreterbetriebsstätte im Sinne der Absätze 5 bzw. 6 oder einer Bau- und Montagestelle von mindestens zwölf Monaten Dauer nach Absatz 3 keine Betriebsstätte begründen und somit diesen Tatbeständen als lex specialis vorgehen.[43]

Die Beispiele des Negativkatalogs sind nicht abschliessend und insofern gleich, als ihnen nur dann, wenn es sich um eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit handelt, eine konstitutive Wirkung zukommt.[44]

2.3 Telearbeit im internationalen Verhältnis

Während die Begründung einer interkantonalen Betriebsstätte meist am Erfordernis der Verfügungsgewalt über die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung als auch an der erforderlichen qualitativen und quantitativen Erheblichkeit der Tätigkeit scheitert, vermag die Telearbeit im internationalen Kontext – sofern das unilaterale Recht eines Staates ein entsprechendes Besteuerungsrecht vorsieht und sich die Verfügungsmacht im unilateralen Recht am OECD-MA orientiert bzw. ggf. gar über dieses hinausgeht – zur Begründung einer Outbound-Betriebsstätte zu führen.

So vertritt die OECD in ihrem Musterkommentar die Ansicht, dass ein Homeoffice zwar nicht a priori dem Unternehmen zugerechnet werden bzw. sich in dessen Verfügungsmacht befinden kann. Sofern das Unternehmen dem Mitarbeitenden jedoch keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl es die Tätigkeit des entsprechenden Mitarbeitenden naturgemäss erfordern würde, kann das Homeoffice nach Ansicht der OECD als sich in der Verfügungsmacht des Unternehmens befindlich gelten.[45] Demgegenüber kann ein Homeoffice nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden, wenn die Verrichtung der Arbeit von zu Hause aus auf freiwilliger Basis erfolgt bzw. gleichzeitig vom Unternehmen ein Arbeitsplatz vor Ort zur Verfügung gestellt wird. Der Begründung einer Betriebsstätte am Wohnort des Mitarbeitenden steht ausserdem regelmässig der Negativkatalog nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA entgegen, der Hilfstätigkeiten und Tätigkeiten vorbereitender Art grundsätzlich als betriebsstättenbegründende Tätigkeiten ausnimmt.

Analog der Handhabung im interkantonalen Verhältnis wird bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft nicht verlangt, dass jedem Gesellschafter eine Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung zukommt.[46] Ähnliches gilt für den Inhaber einer Einzelfirma, dessen Homeoffice i.d.R. problemlos als in der Verfügungsgewalt der Einzelfirma gelten kann. Auch bei einem Geschäftsführer kann ein Homeoffice dem Unternehmen zugerechnet werden, sofern dieses im wirtschaftlichen Interesse des Unternehmens unterhalten wird.[47]

3. Besteuerung des Erwerbseinkommens

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit u.a. dann steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG) oder – selbst ohne physische Tätigkeit in der Schweiz – als Mitglied der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz im Inland Vergütungen beziehen (Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG). Während das Homeoffice i.d.R. keine Betriebsstätte begründen kann, kann es sehr wohl als Arbeitsort einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt bilden bzw. einen Einfluss auf die Zuteilung des Besteuerungsrechts haben.

➜ Ein Beispiel

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer eines im Inland ansässigen Unternehmens arbeitet während 3 Tagen pro Monat im Homeoffice und während maximal 17 Tagen pro Monat in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers. In diesen Fällen steht der Schweiz ein anteilmässiges Besteuerungsrecht in Abhängigkeit des Anteils der in der Schweiz verrich-

teten Tätigkeit zu. Konkret bedeutet dies, dass die Schweiz unilateral lediglich auf 17/20 seines Arbeitseinkommens Quellensteuern erheben darf.[48] Arbeitet der Arbeitnehmer gar nie in der Schweiz, sondern stets vom Homeoffice aus, so liegt kein steuerlicher Anknüpfungspunkt vor, weshalb der Schweiz mangels unilateraler Rechtsgrundlage kein Besteuerungsrecht zusteht und sich deshalb auch das Problem der internationalen Doppelbesteuerung gar nicht stellt. In diesem Fall erübrigt sich folglich auch die Konsultation eines DBA.

Eine differenzierte Beurteilung erfordert die Telearbeit von einem in Frankreich ansässigen Angestellten eines in der Schweiz ansässigen Unternehmens (und vice versa). Gemäss der ab 1. Januar 2023 anwendbaren bilateralen Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich können Telearbeitende seither bis zu 40% der Arbeit im Homeoffice leisten, ohne dass dies einen Einfluss auf die Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hat. Homeoffice-Tage werden in diesem Fall so besteuert, wie wenn diese im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers ausgeübt worden wären.

4. Sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen der Telearbeit

Neben den zuvor ausgeführten steuerlichen Implikationen stellen sich im internationalen Kontext jeweils auch sozialversicherungsrechtliche Fragen. Während sich im interkantonalen Verhältnis die Frage nach dem anwendbaren Sozialversicherungssystem erübrigt, kommt ihr bei Telearbeit im grenzüberschreitenden Bereich eine fundamentale Bedeutung zu.

4.1 Rechtsgrundlagen

Im Bereich der Koordination der Sozialversicherungen innerhalb der EU/EFTA und der Schweiz spielen insbesondere das Freizügigkeitsabkommen bzw. dessen Anhang II sowie die Verordnung zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (V [EG] Nr. 883/2004) und deren Durchführungsverordnung eine zentrale Rolle. Zu beachten gilt, dass diese nur für Staatsangehörige der EU/EFTA gelten.

4.2 Sozialversicherungsrechtliche Unterstellung

Grundsätzlich gilt nach der V (EG) Nr. 883/2004, dass ein Arbeitnehmer nur der Gesetzgebung eines einzigen Staates unterliegt (sog. Ausschliesslichkeitsprinzip), sodass es zu keinen Mehrfachunterstellungen kommt. Sodann ist vorgesehen, dass ein Arbeitnehmer i.d.R. der sozialversicherungsrechtlichen Gesetzgebung desjenigen Staates untersteht, in welchem er seiner Arbeit nachgeht (sog. Arbeitsortprinzip).

Bei Mehrfachbeschäftigungen gilt,[49] dass der Arbeitnehmer dem Sozialversicherungssystem desjenigen Staates untersteht, in dem er einer wesentlichen Tätigkeit nachgeht. Wesentlich ist eine Tätigkeit dann, wenn sie mindestens 25% der Arbeitszeit oder des Arbeitsentgelts ausmacht.[50] Sofern im Wohnsitzstaat keine wesentliche Tätigkeit ausgeübt wird, untersteht der Arbeitnehmer i.d.R. dem Sozialversicherungssystem des Staates, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat.

4.3 Multilaterale Vereinbarung betreffend Telearbeit

Per 1. Juli 2023 trat die multilaterale Vereinbarung[51] zwischen der Schweiz und weiteren EU/EFTA-Mitgliedstaaten in Kraft. Diese findet indes nur für diejenigen Mitgliedstaaten Anwendung, welche diese auch unterzeichnet haben, was sämtliche Nachbarstaaten der Schweiz mit Ausnahme von Italien mittlerweile getan haben. Konkret sieht die Vereinbarung vor, dass Telearbeitende weniger als 50% (d.h. max. 49,9%) der Arbeit in ihrem Wohnsitzstaat nachgehen können, ohne dass es zu einem Zuständigkeitswechsel kommt. Nicht vom Anwendungsbereich der neuen Vereinbarung erfasst sind Telearbeitende, die neben der Telearbeit regelmässig anderen Tätigkeiten im Wohnsitzstaat nachgehen (Kundenbesuche und -akquise usw.). Sodann findet die neue Vereinbarung keine Anwendung auf Selbständigerwerbende sowie Personen, die neben der Telearbeit im Wohnsitzstaat in einem weiteren EU/EFTA-Staat bzw. der Schweiz erwerbstätig sind. ■

➜ Fazit

Während im interkantonalen Verhältnis i.d.R. keine Betriebsstätte durch Telearbeit begründet wird, ist insbesondere bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten Vorsicht geboten. So kann sich Telearbeit nach dem Kommentar zum OECD-MA insbesondere in Fällen, in denen der Arbeitgeber dem Telearbeitenden keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obschon er einen solchen bräuchte, Betriebsstätte begründend auswirken. Sodann kann Homeoffice im grenzüberschreitenden Bereich auch auf die Besteuerung des Arbeitnehmers – im Gegensatz zu Verwaltungsratsmandaten – einen Einfluss haben, indem der Schweiz i.d.R. der Anteil der im Inland verrichteten Arbeit zur Besteuerung zusteht.

Neben den steuerlichen Implikationen können sich im internationalen Kontext sodann Fragen betreffend die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung stellen. Grundsätzlich gilt, dass weniger als 25% (für diejenigen EU/EFTA-Staaten, welche die neue multilaterale Vereinbarung nicht unterzeichnet haben) bzw. max. 49,9% (für die unterzeich-

Abbildung 3: Anwendungsfälle sozialversicherungsrechtlicher Unterstellung

Nr.	Beispiel	Ansässigkeit des Arbeitgebers	Ort der Telearbeit	Anteil Tätigkeit im Wohnsitzstaat	Anwendbare Gesetzgebung	Rechtsfolge
1	Angestellter	Zug	Paris	24%	CH	Keine Änderung der Unterstellung.
2	Angestellter	Zug	Paris	49,9%	CH	Keine Änderung der Unterstellung, da zwar eine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausgeübt wird, gem. der anwendbaren multilateralen Vereinbarung indes kein Wechsel der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung erfolgt.
3	Angestellter	Zürich	Rom	24%	CH	Keine Änderung der Unterstellung.
4	Angestellter	Zürich	Rom	49,9%	IT	Änderung der Unterstellung, da Italien die multilaterale Vereinbarung nicht unterzeichnet hat.
5	Angestellter der X AG Angestellter der Y AG	Stuttgart Wien	Basel CH Basel CH	14% 12%	CH	Unterstellung unter die sozialversicherungsrechtliche Gesetzgebung des Wohnsitzstaates, da dort eine wesentliche Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (Art. 13 Abs. 1 lit. b Ziff. i der V [EG] Nr. 883/2004).
6	Angestellter der X AG Angestellter der X AG	Stuttgart (Hauptsitz) Wien (Zweigniederlassung)	Basel CH Basel CH	14% 7%	DE	Unterstellung unter die sozialversicherungsrechtliche Gesetzgebung desjenigen Staates, in welchem die X AG ihren Sitz hat (Art. 13 Abs. 1 lit. b Ziff. i der V [EG] Nr. 883/2004).

nenden EU/EFTA-Staaten) Telearbeit geleistet werden kann, ohne dass dies Folgen nach sich zieht. So kann sich grenzüberschreitendes Homeoffice neben den steuerlichen Implikationen auch auf die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung auswirken.
Derweil ist davon auszugehen, dass Telearbeit im rechtlichen Kontext mit der fortschreitenden Globalisierung und den zunehmenden Mobilitätsbedürfnissen weiter an Bedeutung gewinnen wird. Es empfiehlt sich grundsätzlich, sich frühzeitig mit potenziellen Problemfeldern und den Implikationen der Telearbeit auseinanderzusetzen und mögliche Lösungsansätze auszuloten.

Der vorliegende Beitrag basiert grösstenteils auf der von Dario Moriggia verfassten Bachelorarbeit, welche durch seinen Dozenten Tobias F. Rohner betreut wurde.

1 Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentar zu Art. 4 und Art. 21 StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 21 StHG N 19 und 21; Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentar zu Art. 4 und Art. 51 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 51 DBG N 14.

2 BGE 146 II 111 E. 3.4; Rohner Tobias F./Maas Sanna, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: Schweizerische Juristen-Zeitung, SJZ 111/2015, S. 325ff., S. 329; Oesterhelt/Schreiber, a.a.O. (Fn 1), Art. 21 StHG N 10.

3 BGE 134 I 303 E. 2.2; BGE 95 I 431 E. 3; vgl. für neuere Entscheide BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 2.1; BGer 2C_707/2016 vom 23.3.2018 E. 2.4.5; BGer 2C_689/2018 vom 20.6.2019 E. 4.4.; BGer 2C_463/2010 vom 1.7.2011, E. 4.1.

4 BGE 80 I 194 E. 4a; siehe auch BGE 134 I 303 E. 2.2.

5 De Vries Daniel, § 11 Betriebsstätte, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/de Vries Reilingh Daniel (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021, § 11 N 13; Vogelsang Marc, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Diss. Zürich, Zürich 2015, S. 359f.

6 BGE 110 Ia 190 E. 4a (betreffend Baustelleneinrichtungen); BGE 95 I 431 E. 3; BGE 62 I 139 E. 2. Siehe auch Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 360; Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 4. Aufl., Bern 2015, S. 44.

7 BGE 134 I 303 E. 4.1; BGer 2C_537/2007 vom 17.6.2008 E. 4.1; BGer 2C_199/2011 vom 14.11.2011 E. 3.3; vgl. für neuere Entscheide bspw. BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 2.2. Vgl. auch Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 376.

8 BGer 2P.249/2006 vom 29.1.2007 E. 3.2; BGE 46 I 25 E. 4; de Vries, a.a.O. (Fn 5), § 11 N 15; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 44; Höhn Ernst/Mäusli Peter, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000, § 10 N 2; Locher Kurt/Locher Peter, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Systematische Entscheidsammlung, Loseblattwerk, EL 62, Basel 2022, § 8, I B, 2 Nr. 4, 6, 10 und 12; Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021, § 4 StG ZH N 14a.; Rasch Stephan/Rosenberger Florian/Brülisauer Peter, Auswirkungen dezentraler Homeoffice-Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, Praxis in Deutschland, Österreich und in der Schweiz, in: Archiv für Schweizerisches Steuerrecht (ASA) 89, 2020-2021/9, S. 569.

9 Athanas Peter, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Diss. St. Gallen, Bern 1990, S. 46; de Vries, a.a.O. (Fn 5), § 11 N 15; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. (Fn 8), § 4 StG ZH N 14a.; BGE 46 I 25 E. 4.

10 BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 2.2; de Vries, a.a.O. (Fn 5), § 11 N 15; Rohner Tobias F., Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich, in: zsis) – Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht – zsis) 2015 Monatsflash Nr. 2, Ziff. 2.1.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. (Fn 8), § 4 StG ZH N 14a; Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 2.

11 Rohner, a.a.O. (Fn 10).

12 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 365.

13 BGE 62 I 138 S. 139; BGE 139 II 78 E. 3.1.2; BGE 134 I 303 E. 4.2; 2C_770/2008 vom 4.3.2009 E. 2.3.

14 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 364; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 44f.; Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 42ff.; Brülisauer Peter, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St. Gallen, Bern 2006, S. 8; Locher/Locher, a.a.O. (Fn 8), § 8, I B, 2 Nr. 9; Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 4.

15 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 364; Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 43; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 45; Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 4 DBG N 53; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. (Fn 8), § 4 StG ZH N 14b; Brülisauer, a.a.O. (Fn 14), S. 8.

16 Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 4; Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 43; Brülisauer, a.a.O. (Fn 14), S. 8. Dies im Gegensatz zum OECD-MA bzw. der Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, wo Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA) explizit ausgenommen sind.

17 Locher/Locher, a.a.O. (Fn 8), § 8, I C, 5 Nr. 5.

18 BGE 80 I 194 E. 4; BGE 110 Ia 190 E. 3; BGE 80 I 194 E 4b; siehe auch BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 3.2 (quantitative Wesentlichkeit bejaht bei einer Halle mit Mietkosten von 166000 Franken p.a. und Beschäftigung von vier bis fünf Vollzeitäquivalenten) oder BGer 2P.249/2006 vom 29.1.2007 E. 3.2 (quantitative Wesentlichkeit verneint bei einem Arzt, der am Wochenende zu Hause jeweils buchhalterischen Arbeiten nachging bzw. sich dem Literatur- und Fachstudium widmete); Locher/Locher, a.a.O. (Fn 8), § 8, I C, 5 Nr. 5. Vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. (Fn 8), § 4 StG ZH N 14b; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 45; Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 45; de Vries, a.a.O. (Fn 5), § 11 N 18; Rohner/Maas, a.a.O. (Fn 2), S. 332; Brülisauer, a.a.O. (Fn 14), S. 8; Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 7.

19 BGE 52 I 238 E. 3a; BGE 40 I 69 E. 1; BGer 2C_797/2020 vom 18.3.2021 E. 3.2; Rohner, a.a.O. (Fn 10), Ziff. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. (Fn 8), § 4 StG ZH N 14b.Vgl. auch Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 44f.; Locher, a.a.O. (Fn 15), Art. 4 DBG N 54; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 45; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 364; Betschart Philipp, Interkantonale Aspekte des Homeoffice, in: Steuer Revue (StR) 6/2023, S. 423.

20 De Vries, a.a.O. (Fn 5), § 11 N 20; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 366; BGE 79 I 218 E. 3.

21 Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 8; Athanas, a.a.O. (Fn 9), S. 47f.; Locher, a.a.O. (Fn 6), S. 45; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 368f.

22 Höhn/Mäusli, a.a.O. (Fn 8), § 10 N 11.

23 Rohner, a.a.O. (Fn 10), Ziff. 2.2; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 367f.

24 Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerausscheidung von Unternehmen vom 26. April 2022, Ziff. 3.1. Vgl. auch Betschart, a.a.O. (Fn 19), S. 423.

25 Betschart, a.a.O. (Fn 19), S. 423.

26 SSK, a.a.O. (Fn 24), Ziff. 4.3.

27 Art. 4 Abs. 2 (nat. Personen) bzw. Art. 51 Abs. 2 (jur. Personen) DBG.

28 BGE 139 II 78 E. 3.1.2; vgl. für weitere Judikatur bspw. BGE 134 I 303 E. 4.2, BGer 2C_396/2016 vom 14.11.2016 E. 8.3 oder auch 2C_708/2011 vom 5.12.2012 E. 3.1.1.

29 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 309.

30 Rohner, a.a.O. (Fn 10), Ziff. 2.2.

31 Vgl. hierzu eingehend Vogelsang Marc, BGE 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings, in: Jusletter vom 25. März 2013; Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022, Art. 51 DBG N 10.

32 Siehe bspw. BGer 2C_110/2018 vom 28.2.2019 E. 3.3 oder auch BGer 2C_1018/2015 vom 2.11.2017 E. 8.3.3.2.

33 Art. 4 Abs. 2 Satz 2 bzw. Art. 51 Abs. 2 Satz 2 in fine DBG.

34 Brülisauer, a.a.O. (Fn 14), S. 11; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 319f.; Oesterhelt/Schreiber, a.a.O. (Fn 1), Art. 51 DBG N 13 und 38ff.; Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 51 DBG N 4. A.M. Locher, a.a.O. (Fn 15), Art. 4 DBG N 34 und 44, der dem Beispielkatalog konstitutive Wirkung zuschreibt, womit es bspw. zur Begründung einer Betriebsstätte durch eine Zweigniederlassung keiner festen Geschäftseinrichtung bedürfte. Vgl. zur Ausnahme die Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.

35 Schreiber René/Honold Kersten A./Jaun Roger, Kommentar zu Art. 5 OECD-MA, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 5 OECD-MA N 7; Wassermeyer Franz/Kaeser Christian, Kommentar zu Art. 5 OECD-MA 2017, in: Drüen Klaus-Dieter/Kaeser Christian/Schwenke Michael (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblattwerk, EL 159, München, Art. 5 OECD-MA N 30; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 71; Görl Maximilian/Gradl Christoph, Art. 5 OECD-MA, in: Vogel Klaus/Lehner Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 7. Aufl., München 2021, Art. 5 OECD-MA N 20; Bendlinger Stefan, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Aufl., Wien 2020, S. 88.

36 Bendlinger, a.a.O. (Fn 35), S. 93 und 115; Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 8; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 13; Locher Peter/Marantelli Adriano/Opel Andrea, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019, S. 320.

37 Locher/Marantelli/Opel, a.a.O. (Fn 36), S. 321; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version, 25. April 2019, Art. 5 OECD-MA N 28 und 32; Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 37a und 58; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 37.

38 Zur Sechs-Monats-Frist als Richtgrösse vgl. OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) vom 19. Oktober 2012 bis 31. Januar 2013, N 33.

39 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 107; Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 30; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 25; BFH, Urteil vom 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, S. 922.

40 BFH, Urteil vom 14. Juli 2004, I R 106/03, BFH/NV 2005 154, IStR 14 (2005), S. 205, oder auch Urteil vom 23. Mai 2002, III R 8/00, BStBl II 2002, S. 512.

41 Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 90; Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 53 und 190; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 39.

42 OECD-MK, a.a.O. (Fn 37), Art. 5 OECD-MA N 45; Locher/Marantelli/Opel, a.a.O. (Fn 36), S. 323; Oesterhelt/Schreiber, a.a.O. (Fn 1), Art. 51 DBG N 39; Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 20; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 128ff.; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 77.

43 Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 61 und 62; Locher/Marantelli/Opel, a.a.O. (Fn 36), S. 336; Görl/Gradl, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 167; Bendlinger, a.a.O. (Fn 35), S. 299; Vogelsang, a.a.O. (Fn 5), S. 170.

44 Locher/Marantelli/Opel, a.a.O. (Fn 36), S. 336; Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 151.

45 OECD-MK, a.a.O. (Fn 37), Art. 5 OECD-MA N 18.

46 Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 34.

47 Wassermeyer/Kaeser, a.a.O. (Fn 35), Art. 5 OECD-MA N 41.

48 Niederer Christoph, Internationale Mitarbeitende: Steuern und Sozialversicherung, in: ExpertFocus, Februar 2023, S. 38f.; vgl. auch Ziff. 7.5.1 vom Kreisschreiben Nr. 45 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern vom 12. Juni 2019.

49 Art. 13 V (EG) Nr. 883/2004.

50 Art. 14 Abs. 8 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004.

51 «Auswirkungen von Telearbeit/Homeoffice auf die Sozialversicherungen im internationalen Kontext», www.bsv.admin.ch (BSV-Online, Sozialversicherungen, Internationale Sozialversicherungen, Grundlagen & Abkommen), zuletzt besucht am 22.8.2023.