



Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis

vom 9. Juni 2023

Übersicht

Ende 2022 haben sich die zuständigen schweizerischen und französischen Behörden auf eine Lösung zur Besteuerung des Erwerbseinkommens bei Homeoffice im jeweiligen Wohnsitzstaat einigen können. Damit kann die heute geltende pragmatische Praxis, die auch während der COVID-19-Pandemie Anwendung gefunden hat, weitergeführt werden. Im ausländischen Homeoffice erwirtschaftete Erwerbseinkünfte können hierzulande besteuert werden, wenn das Besteuerungsrecht staatsvertraglich der Schweiz zufällt und binnenrechtlich eine explizite Besteuerungsnorm vorliegt. Die vorliegende Gesetzesrevision stellt im nationalen Steuerrecht die notwendigen Grundlagen sicher.

Ausgangslage

In den letzten Jahren hat sich auf dem Arbeitsmarkt unter dem Einfluss der Digitalisierung und der neuen Kommunikationstechnologien ein Trend hin zu vermehrtem Homeoffice entwickelt. Die COVID-19-Pandemie hat vorab im Tertiärsektor dafür gesorgt, dass sich die Tendenz, von zu Hause aus zu arbeiten, verstärkt hat.

Unmittelbarer Auslöser für dieses Rechtsetzungsvorhaben sind zwischenstaatliche Entwicklungen. Traditionell basieren die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf dem Grundsatz, dass Arbeitseinkommen dort zu versteuern ist, wo die Arbeit ausgeübt wird. Am 22. Dezember 2022 haben sich die Schweiz und Frankreich auf eine Lösung für die Besteuerung des Einkommens im ausländischen Homeoffice geeinigt. So können seit dem 1. Januar 2023 jährlich bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit im Homeoffice geleistet werden, ohne dass dies Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht des Arbeitsortstaats hat. Ein Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich soll die getroffene Regelung sichern.

Inhalt der Vorlage

Im Zuge der mit Frankreich getroffenen Lösung bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts im ausländischen Homeoffice geht es im Wesentlichen darum, dies auch auf nationaler Ebene sicherzustellen. Der Vorentwurf führt im Bereich der Quellenbesteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz eine nationale Besteuerungsgrundlage für Tätigkeiten ohne zwingende physische Präsenz in den Räumlichkeiten des Schweizer Arbeitgebers ein.

Finanzielle Auswirkungen

Die Vorlage hat in erster Linie Auswirkungen auf das Steueraufkommen von Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Frankreich. Nach den normalen Regeln des DBA mit Frankreich, die ohne die im Zusatzabkommen ausgehandelte Lösung anwendbar wären und das Besteuerungsrecht für Löhne dem Staat zuweisen, in dem das Homeoffice physisch ausgeübt wird, wird der Rückgang der Schweizer Steuereinnahmen auf einen dreistelligen Millionenbetrag pro Jahr geschätzt. Die Schätzungen der finanziellen Auswirkungen werden im Hinblick auf die Botschaft des Bundesrates zum Zusatzabkommen (4. Quartal 2023) überprüft und, wenn möglich, präzisiert.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Ausgangslage	4
1.1 Handlungsbedarf und Ziele	4
1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung	5
1.3 Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen	6
1.4 Verständigungsvereinbarungen mit Nachbarstaaten	7
1.5 Verhältnis zur Legislaturplanung	8
2 Entwicklungen auf Stufe staatsvertraglicher Regelungen	9
2.1 Doppelbesteuerungs- und Grenzgängerabkommen	9
2.2 Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich	11
3 Grundzüge der Vorlage	12
3.1 Die beantragte Neuregelung	12
3.2 Umsetzungsfragen	15
4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	16
4.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	16
4.2 Steuerharmonisierungsgesetz	18
5 Auswirkungen	19
5.1 Finanzielle Auswirkungen	19
5.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	20
6 Rechtliche Aspekte	20
6.1 Verfassungsmässigkeit	20
6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	20
6.3 Erlassform	21

Erläuternder Bericht

1 Ausgangslage

1.1 Handlungsbedarf und Ziele

Seit der COVID-19-Pandemie hat sich zunehmend gezeigt, dass der Ort der Arbeits-erfüllung nicht mehr zwingend dort liegt, wo der Arbeitgeber seinen Sitz hat. Dieser Sachverhalt und die fortschreitende Digitalisierung werden die moderne Arbeitswelt namentlich auch *in grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen* nachhaltig prägen.

Soweit die berufliche Tätigkeit ortsunabhängig möglich ist, dürfte diese in der Regel von zu Hause aus erfolgen. Der Begriff des mobilen Arbeitens umfasst alle *aus der Ferne ausgeführten Tätigkeiten*. Darunter ist jede Form der Arbeitsorganisation zu verstehen, bei der eine Arbeit nicht in den Geschäftsräumen des Arbeitgebers verrichtet wird, sondern im Hoheitsgebiet des Wohnsitzstaats (insbesondere *ausländisches Homeoffice*).

Die verstärkte Arbeit von zu Hause aus hat in einem grenzüberschreitenden Kontext auch Auswirkungen auf die Besteuerung. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen in der Regel vor, dass Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in dem Staat besteuert werden, in dem diese physisch ausgeübt wird. Mit Homeoffice verlagert sich das Besteuerungsrecht vom Staat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, in den Staat, in dem die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ihren Wohnsitz haben.

Die Schweiz hat deutlich mehr Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz als Schweizer Arbeitskräfte, die in den Nachbarstaaten einem Erwerb nachgehen. Grenzgängerinnen und Grenzgänger machen dabei das Gros aus. Mit Abstand am meisten (mehr als die Hälfte) kommen aus Frankreich.

Bei einer ortsunabhängigen Erbringung der Arbeitsleistung ist es im internationalen Verhältnis absehbar, dass für die Schweiz mittel- und langfristig ein *Verlust an Steu-eraufkommen* resultiert, sofern sowohl völker- (via Doppelbesteuerungs- und Grenz-gängerabkommen) als auch binnenrechtlich (nationale Steuergesetze) keine Anpassungen erfolgen.

Am 22. Dezember 2022 haben sich die Schweiz und Frankreich auf eine Lösung für die Besteuerung des Einkommens im ausländischen Homeoffice geeinigt. So können seit dem 1. Januar 2023 jährlich bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit von zu Hause aus geleistet werden, ohne dass dies Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht des jewei-ligen Arbeitsortstaats hat. Ein Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich soll die getroffene Regelung sichern.

Das vorliegende Gesetzgebungsprojekt hat primär eine fiskalische Zielsetzung. Die Besteuerungsgrundlage in den nationalen Steuergesetzen sichert die Ausübung der in den relevanten Doppelbesteuerungs- und Grenzgängerabkommen zugunsten der Schweiz vorgesehenen Besteuerungsrechte. Die oben genannte Einigung mit Frank-reich bezüglich des Besteuerungsrechts von ausländischem Homeoffice ist derzeit der unmittelbare Anwendungsfall.

1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Gemäss dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990¹ (Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG) und dem Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990² (Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG) sind natürliche Personen, die in der Schweiz weder ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, aufgrund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie hierzulande eine Erwerbstätigkeit ausüben. Artikel 91 DBG und Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a StHG sehen vor, dass dieselben Arbeitskräfte mit ihren Erwerbseinkünften der Quellensteuer unterliegen.

Die Besteuerung von Erwerbseinkommen in der Schweiz ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn zum einen das Besteuerungsrecht der Schweiz nicht staatsvertraglich beschränkt ist und zum andern auch binnenrechtlich ein Besteuerungstatbestand vorliegt. Weist ein Doppelbesteuerungs- oder ein Grenzgängerabkommen das Besteuerungsrecht zwar der Schweiz zu, wird jedoch die Arbeit *physisch* nicht hierzulande verrichtet, so kann die Schweiz im Prinzip das Besteuerungsrecht gemäss geltender bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht ausschöpfen.

Diesen Grundsachverhalt hielt das Bundesgericht erstmals in einem Entscheid vom 1. Oktober 2009³ fest (E. 2.1). Demnach seien natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Entscheidend müsse sein, wo die Arbeit verrichtet wurde, für welche die Person einen Verdienst erhält. Mithin setze eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Wortlaut von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe e DBG eine *persönliche Anwesenheit* (physische Präsenz) voraus. Werde im konkreten Fall die Arbeit für den Schweizer Arbeitgeber zu 40 Prozent im ausländischen Homeoffice ausgeübt, so könne das auf diesen Teil entfallende Arbeitsentgelt mangels Steuertatbestand nicht besteuert werden. Die Tatsache, dass eine Person aus einer schweizerischen Quelle (d.h. von einem Arbeitgeber in der Schweiz) Lohn für ihre Homeoffice-Tage im Wohnsitzstaat erhalte, genüge daher nicht für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit.

In einem Entscheid vom 25. März 2011 doppelte das Bundesgericht mit Verweis auf Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a DBG nach und hielt daran fest, dass die Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz eine physische Anwesenheit voraussetze. Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht sei eine Erwerbstätigkeit, die in der *Schweiz als tatsächlichem Arbeitsort* ausgeübt werde. Verlangt werde also, dass die steuerpflichtige Person für ihre Erwerbstätigkeit in die Schweiz kommt. Folglich entstehe die *Steuerpflicht nur bei Anwesenheit in der Schweiz*. Beim konkreten Fall ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, der von Katar aus für einen in der Schweiz domizilierten Arbeitgeber eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübte.⁴

1 SR 642.11

2 SR 642.14

3 Urteil des BGer 2C_215/2009

4 137 II 246

Die Sichtweise des Bundesgerichts steht im Einklang mit Artikel 15 Absatz 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA)⁵, in dem zur Geltendmachung eines Besteuerungsrechts durch den Arbeitsortstaat ebenfalls von einer physischen Präsenz ausgegangen wird.

Angesichts der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist es fraglich, ob die geltende innerstaatliche Rechtsgrundlage ausreicht, um Einkommen aus Erwerbstätigkeit zu besteuern, die im Rahmen von Homeoffice ohne physische Anwesenheit in der Schweiz ausgeübt wird. Es ist nicht ausgeschlossen, dass das Bundesgericht bei Vorliegen von staatsvertraglichen Regelungen wie jener mit Frankreich im Sinne einer staatsvertragskonformen Auslegung des Bundesrechts anders als bisher entscheiden würde. Mit der vorliegenden Gesetzesanpassung soll jedoch von vornherein Rechtssicherheit geschaffen werden: Es geht primär darum, das Besteuerungsrecht im DBG und im StHG so auszudehnen, dass die Quellenbesteuerung des Arbeitseinkommens von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern auch ohne physische Anwesenheit in der Schweiz gewährleistet ist und im Wohnsitzstaat verrichtete Tätigkeiten (insbesondere Homeoffice) grundsätzlich besteuert werden können.

1.3 Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen

Wie erwähnt, ist gemäss internationalem Kontext bei der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von im Ausland wohnhaften Personen grundsätzlich das Arbeitsortprinzip massgebend. Die geltende Steuerpraxis sieht vor, dass bei quellensteuerpflichtigen Personen ohne Ansässigkeit in der Schweiz, die eine unselbstständige Erwerbstätigkeit bei einem Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz ausüben, der Schuldner der steuerbaren Leistung die Ausscheidung von im Ausland geleisteten Arbeitstagen vornehmen kann. Auszuscheiden sind nur diejenigen Arbeitstage, an welchen die Tätigkeit tatsächlich ausserhalb der Schweiz ausgeübt wurde. Bezahlte Abwesenheitstage, an welchen keine Arbeitsleistung erbracht wird (insbesondere Ferientage oder Krankheitstage), unterliegen nicht der Steuerauscheidung. Erfolgt bei der Berechnung des Quellensteuerabzugs durch den Arbeitgeber keine Berücksichtigung der ausländischen Arbeitstage oder ist die Arbeitskraft mit der anzahlmässigen Ausscheidung von im Ausland geleisteten Arbeitstagen nicht einverstanden, so kann sie bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres bei der zuständigen Steuerbehörde eine Neuberechnung der Quellensteuer oder eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.⁶

Welche finanziellen und administrativen Konsequenzen sich bei der Ausscheidungspraxis ergeben können, zeigen die Erfahrungen im Kanton St. Gallen. Während der COVID-19-Pandemie konnte mit Österreich keine Verständigungsvereinbarung analog den anderen Nachbarstaaten (vgl. Ziff. 1.4) abgeschlossen werden, um im Homeoffice tätige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer so zu besteuern, als wären diese weiterhin regulär zum Arbeitsplatz gependelt.

⁵ www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en

⁶ www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/fachinformationen-dbst/dbst-kreisschreiben.html > Kreisschreiben Nr. 45: Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern > Ziff. 6.7 und 7.51.

So mussten die St. Galler Steuerbehörden österreichischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern mangels Übereinkunft die Quellensteuern für im Homeoffice verbrachte Arbeitstage zurückerstatten. 2019, dem letzten Jahr vor der Pandemie, pendelten gemäss Zahlen der ESTV 8 728 Grenzgängerinnen und Grenzgänger von Österreich nach St. Gallen, deren Bruttolöhne kumuliert CHF 534 Mio. oder im Mittel gut CHF 61 200 pro Jahr betragen.

Laut Angaben der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen arbeitete nach Einsetzen der Pandemie etwa ein Viertel der Grenzgängerinnen und Grenzgänger wenigstens teilweise im Homeoffice. Das führte nicht nur zu erheblichen Steuerausfällen, sondern auch zu beträchtlichem Mehraufwand auf Seiten der Verwaltung und insbesondere auch auf Seite der Arbeitgeber. Die kantonale Steuerbehörde setzte während der Pandemie eine von 10,4 Vollzeitstellen für die Rückerstattung der Quellensteuer von Grenzgängerinnen und Grenzgänger ein.

2020 waren während der Pandemie 9 769 Grenzgängerinnen und Grenzgänger aus Österreich in der Schweiz tätig, davon 730 im öffentlichen Dienst. Jeder dieser Grenzgänger generierte Steuereinnahmen von jährlich etwa CHF 6000. Durch im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit während der Pandemie musste die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen zwischen CHF 4,4 und 5,5 Mio. an Quellensteuer rückerstatten, was etwa 7,5 bis 9,5 Prozent der gesamten Quellensteuereinnahmen entspricht.

Wird im nationalen Recht eine explizite Besteuerungsgrundlage für ausländisches Homeoffice geschaffen, so kommt der Bescheinigung der geleisteten Homeoffice-Tage grosse Bedeutung zu. Ein Zusammenwirken zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber scheint für diesen Zweck unumgänglich. Hierzu muss die Bescheinigungspflicht auch im Hinblick auf den allfälligen mit dem Ausland vereinbarten Informationsaustausch betreffend Lohndaten in Steuersachen klar definiert werden. Es ist daher von einem durch Homeoffice-Tätigkeiten hervorgerufenen erhöhten Abklärungsaufwand für alle Beteiligten (namentlich Arbeitgeber, Arbeitnehmer, kantonale Steuerämter, Steuerämter im Wohnsitzstaat) auszugehen. Dabei erscheint es naheliegend, dass die für jede Steuerperiode einzureichende Bescheinigung zuhanden der Veranlagungsbehörden auf der Basis einer im DBG und im StHG verankerten Meldepflicht Dritter erfolgt.

1.4 Verständigungsvereinbarungen mit Nachbarstaaten

Aufgrund der mit der Pandemie erzwungenen Arbeitstage im ausländischen Wohnsitzstaat hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 24. April 2020 in einer Information an die kantonalen Verwaltungen für die Quellensteuer fest, dass die einkommenssteuerliche Beurteilung der Arbeitstage im ausländischen Homeoffice so ausfallen soll, als wären die betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer weiterhin beim Arbeitgeber in der Schweiz physisch präsent. Mit anderen Worten: Im Ausland wohnhafte Arbeitskräfte, die bisher vollständig in der Schweiz gearbeitet haben und steuerlich im Ausland ansässig waren, blieben grundsätzlich im Arbeitsortstaat steuerpflichtig, obwohl sie aufgrund gesundheitspolitischer Restriktionen von zu Hause aus gearbeitet haben (Prinzip der «Besteuerung wie bisher»). Die von der Schweiz mit Deutschland, Frankreich, Italien und Liechtenstein ausgehandelten Verständigungsvereinbarungen ermöglichten somit in gewisser Weise ein «Einfrieren»

der Steuerbemessungsgrundlagen der einzelnen Staaten und waren Teil eines pragmatischen Ansatzes, der auf einer vorübergehenden Optik beruht. Dies gewährleistete Rechtssicherheit.

Diese Lösung stützte sich auf eine Empfehlung des OECD-Sekretariats vom 3. April 2020.⁷ Insbesondere wurde darin auch festgehalten, dass die ausserordentliche Lage nicht zu einer sehr hohen Anzahl von steuerlich unangemessenen und administrativ sehr aufwändigen Lösungen führen soll. Die geschilderten Rahmenbedingungen galten zunächst bis am 31. Dezember 2020. Wegen der erneuten Verbreitung des Coronavirus und der damit verbundenen Einschränkung der Mobilität wurde die Weiterführung dieser Praxis in einem Informationsschreiben vom 23. Dezember 2020 mit jenen Nachbarländern bekräftigt, mit denen die Schweiz seit Frühjahr 2020 Verständigungsvereinbarungen abschliessen konnte.

Die genannten Vereinbarungen sind im Zuge des Wegfalls der COVID-19-Ausnahmeregelungen und der damit verbundenen Aufhebung von Mobilitätsbeschränkungen mit Liechtenstein ab 1. April 2022 und Deutschland ab 1. Juli 2022 wieder aufgehoben worden. Jene mit Frankreich wurde bis zum 31. Dezember 2022 verlängert mit dem Ziel, für ausländisches Homeoffice in beiden Ländern eine langfristige Lösung zu finden, die solche Sachverhalte aus steuerlicher Sicht erleichtert. Im Rahmen einer Einigung zwischen den zuständigen schweizerischen und französischen Behörden konnten am 22. Dezember 2022 Steuerregelungen für das Homeoffice im jeweiligen Wohnsitzstaat vereinbart werden (zu den Details des paraphierten Zusatzabkommens zum DBA mit Frankreich vgl. Ziff. 2.2). Bezüglich Italien trat die Verständigungsvereinbarung mit Wirkung ab dem 1. Februar 2023 ausser Kraft. Am 20. April 2023 haben sich die Schweiz und Italien auf den Abschluss einer Verständigungsvereinbarung geeinigt, die einer vorübergehenden Regelung entspricht, die vom 1. Februar bis zum 30. Juni 2023 für die Besteuerung des Arbeitens im Homeoffice für Grenzgerinnen und Grenzgänger im Sinne des Abkommens von 1974 gelten soll.⁸

1.5 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 29. Januar 2020⁹ zur Legislaturplanung 2019–2023 noch im Bundesbeschluss vom 21. September 2020¹⁰ über die Legislaturplanung 2019–2023 angekündigt.

⁷ read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis%20

⁸ www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-94457.html

⁹ BBl 2020 1777

¹⁰ BBl 2020 8385

2 Entwicklungen auf Stufe staatsvertraglicher Regelungen

2.1 Doppelbesteuerungs- und Grenzgängerabkommen

Artikel 15 Absatz 1 OECD-MA, dessen Wortlaut in der Regel in die von der Schweiz abgeschlossenen DBA übernommen wird, hält fest, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden können, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Arbeitsortstaat) ausgeübt.

Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten besteht hingegen bei physischer Anwesenheit in der Schweiz ein unabhängiges und uneingeschränktes schweizerisches Besteuerungsrecht. Die Besteuerung erfolgt in solchen Fällen direkt gestützt auf Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a DBG respektive Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a StHG.

Neben der erwähnten DBA-Regelung hat die Schweiz mit ihren fünf Nachbarstaaten spezifische Regelungen vereinbart, welche die Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern festlegen. Der nachfolgende Überblick zeigt die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Einkommen aus unselbstständiger Erwerbtätigkeit:

	Arbeitsortstaat Schweiz	Wohnsitzstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Deutschland Bilaterales Abkommen vom 11.8.1971 ¹¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / Artikel 15a betreffend Grenzgänger, in Kraft seit dem 29.12.1993	Quellenbesteuerung von maximal 4,5% der Bruttolöhne	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer	Alle Kantone sind betroffen.
Österreich Bilaterales Abkommen vom 30.1.1974 ¹² zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / neue Regel für Grenzgänger in Kraft seit dem 2.2.2007	Quellenbesteuerung	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer Österreich erhält eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 12,5 % der Steuereinnahmen aus der unselbstständigen Erwerbtätigkeit der in Österreich ansässigen und in der Schweiz arbeitenden Personen.	Alle Kantone sind betroffen

¹¹ SR 0.672.913.62

¹² SR 0.672.916.31

	Arbeitsortstaat Schweiz	Wohnsitzstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Frankreich für die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU Vereinbarung vom 11.4.1983 ¹³ , abgeschlossen durch den Bundesrat im Namen der vorher genannten Kantone	Keine Besteuerung Die Kantone erhalten von Frankreich einen Ausgleich in der Höhe von 4,5% der Bruttolöhne der Grenzgänger. ¹⁴	Besteuerung	Betroffene Kantone gemäss erster Spalte Die Vereinbarung ist integrierender Bestandteil des DBA.
Frankreich für GE Vereinbarung vom 29.1.1973 ¹⁵ , abgeschlossen durch den Bundesrat im Namen des betroffenen Kantons	Quellenbesteuerung durch GE	Frankreich eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode. Die Departemente Ain und Haute-Savoie erhalten vom Kanton Genf eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 3,5% der Bruttolöhne der Grenzgänger. ¹⁶	Die Vereinbarung gilt nur für die Grenzgänger aus den in der vorherigen Spalte genannten Departemente.
Italien Bilaterale Vereinbarung vom 3.10.1974 ¹⁷ über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden Bilaterales Abkommen vom 23.12.2020 ¹⁸ über die Besteuerung von Grenzgängern (noch nicht in Kraft)	Quellenbesteuerung (betrifft GR, TI und VS) Quellenbesteuerung (betrifft GR, TI und VS) auf 80% begrenzt)	Keine Besteuerung Die in der Grenzzone gelegenen italienischen Gemeinden erhalten eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 40% (TI 38,8%) des Bruttoertrags der durch die Grenzgänger bezahlten Steuern, die von der Grenzgängervereinbarung CH-IT erfasst sind. Besteuerung unter Anrechnung der Schweizer Quellensteuer.	Die Kantone GR, TI, VS erheben die Steuer und entrichten die Ausgleichszahlung. Die Vereinbarung ist integrierender Bestandteil des DBA. Der Grenzgänger muss grundsätzlich jeden Abend an seinen Wohnsitz in Italien zurückkehren. Insgesamt sind 45 Übernachtungen pro Jahr ausserhalb des Wohnsitzstaats zulässig.

¹³ SR 0.672.934.91

¹⁴ 2022 belief sich der von Frankreich an die acht Kantone gezahlte Betrag auf rund CHF 350 Mio.

¹⁵ <https://silgeneve.ch/legis/program/books/zacc/doc/3009.pdf>

¹⁶ 2022 bezahlte der Kanton Genf CHF 326 Mio.

¹⁷ SR 0.642.045.43

¹⁸ www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-81813.html#:~:text=Bern%2C%2023.12.2020%20Die,Abkommen%20aus%20dem%20Jahr%201974..

	Arbeitsortstaat Schweiz	Wohnsitzstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Liechtenstein Bilaterales Abkommen vom 10.7.2015 ¹⁹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / Artikel 15 Absatz 4 betreffend Grenzgänger, in Kraft seit dem 22.12.2016	Keine Besteuerung	Besteuerung	Keine Ausgleichszahlung vorgesehen.

Bisher liegen in den DBA mit den Nachbarstaaten keine generellen Bestimmungen vor, in denen für das ausländische Homeoffice die Besteuerung dem Arbeitsort zugewiesen wird.

Einzig die bestehenden staatsvertraglichen Regelungen mit Deutschland und Liechtenstein sehen vor, dass die Tätigkeit im Homeoffice für Grenzgängerinnen und Grenzgänger keine Auswirkungen auf ihren steuerlichen Grenzgängerstatus hat. Homeoffice führt daher zu keiner Änderung bei der oben dargelegten Besteuerung.

2.2 Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich

Am 22. Dezember 2022 haben sich die zuständigen schweizerischen und französischen Behörden auf eine Lösung zur Besteuerung des Erwerbseinkommens bei Homeoffice im jeweiligen Ansässigkeitsstaat einigen können.²⁰ Die ausgehandelte Lösung besteht aus folgenden Elementen:

- einem Zusatzabkommen zum DBA, das insbesondere die Besteuerung des Homeoffice langfristig regelt;
- einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden, in der der Grenzgänger-Begriff im Sinne des Abkommens vom 11. April 1983 geklärt wird;
- einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden hinsichtlich der Übergangsperiode, um die Dauer der Genehmigung des Zusatzabkommens sowohl in der Schweiz als auch in Frankreich zu berücksichtigen (Übergangsvereinbarung).

Anhand der zwei Verständigungsvereinbarungen wurde vereinbart, dass im Ansässigkeitsstaat ab dem 1. Januar 2023 bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit pro Jahr geleistet werden kann, ohne dass dies Auswirkungen auf die internationale Steuerauscheidung hat. Die für das Homeoffice festgelegte Grenze entspricht zwei Tagen pro Woche bei einer Vollzeitbeschäftigung und passt sich bei einer Teilzeitbeschäftigung proportional an. Die Verständigungsvereinbarung zum Abkommen von 1983 ist zeitlich unbegrenzt anwendbar, während die sogenannte Übergangsvereinbarung vorübergehender Natur ist und nur den Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2023 und dem 30. Juni 2023

¹⁹ SR 0.672.951.43

²⁰ www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-92381.html

bzw. dem Inkrafttreten des Zusatzabkommens zum DBA abdecken soll. Die Übergangsvereinbarung ermöglicht das Homeoffice während der Genehmigungsphase des Zusatzabkommens.

In Bezug auf die unterschiedlichen kantonalen Voraussetzungen sieht die mit Frankreich getroffene Lösung folgende Eckwerte vor:

- Betreffend die Kantone BE, SO, BS, BL VD, VS, NE und JU, bei denen das Abkommen von 1983 zur Anwendung kommt, einigten sich die beiden Staaten darauf, dass das ausländische Homeoffice im Umfang von maximal 40 Prozent der Arbeitszeit weder den Grenzgängerstatus noch die Zuteilung des Besteuerungsrechts aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an den Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Frage stellt. Ferner ist festgehalten, dass die Bemessungsgrundlage für die Zahlung des Ausgleichs von 4,5 Prozent der Bruttolohnsumme ebenfalls nicht tangiert wird.
- Gemäss der Verständigungsvereinbarung zum Abkommen von 1983 verlieren Personen, die jenseits der fixierten Grenze von zu Hause aus ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, den Grenzgängerstatus und unterliegen demzufolge der ordentlichen Regelung des DBA mit Frankreich (einschliesslich des Zusatzabkommens zum DBA, das insbesondere die Besteuerung des Homeoffice nach seiner Ratifizierung langfristig regelt).
- Das Zusatzabkommen zum DBA bezweckt, das Recht der Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Arbeitsortstaat beizubehalten. Allerdings ist für die 40-Prozent-Limite ein angemessener finanzieller Ausgleich zugunsten des Ansässigkeitsstaats vorgesehen. Wird darüber hinaus von zu Hause aus gearbeitet, so ist eine internationale Steuerauscheidung ab dem ersten Homeoffice-Tag vorzunehmen.

3 Grundzüge der Vorlage

3.1 Die beantragte Neuregelung

Der Vorentwurf schafft im Bereich der Quellenbesteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz eine explizite Besteuerungsgrundlage von allgemeiner Tragweite im nationalen Recht. Diese steht in einem engen Kontext zu den staatsvertraglichen Entwicklungen bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts an die Schweiz im Rahmen von Doppelbesteuerungs- und Grenzgängerabkommen. Dieser *Parallelismus* stellt auf völker- und binnenrechtlicher Stufe sicher, dass der Schweiz im Zuge von ausländischem Homeoffice möglichst wenig Steueraufkommen verloren geht. Im internen Recht ist entscheidend, dass im Bundesrecht eine Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis} DBG / Art. 4 Bst. a^{bis} StHG) geschaffen wird, die explizit die Besteuerung auch dann zulässt, wenn die Erwerbstätigkeit *ohne physische Präsenz in der Schweiz* erbracht wird.

Dies kommt im Kern einer Rückkehr gleich zur Regelung in Artikel 3 Ziffer 3 Buchstabe e des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940²¹ über die Erhebung der Wehrsteuer. Bis zur Inkraftsetzung des DBG am 1. Januar 1995 sah die genannte Norm gemäss Auslegung des Bundesgerichts vor, dass unter dem Vorbehalt staatsvertraglicher Regelungen die Entrichtung der Steuer fällig war, wenn in der Schweiz eine persönliche Tätigkeit ausgeübt wurde. Die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte der Tätigkeit mussten in der Schweiz liegen, eine persönliche Anwesenheit in der Schweiz war indessen nicht erforderlich.

Die nachfolgende tabellarische Übersicht zeigt die praktischen steuerlichen Konsequenzen bei Einführung einer expliziten Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht für ausländisches Homeoffice:

Neue Lösung mit Frankreich betreffend die Besteuerung des Homeoffice			
Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei expliziter Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Für Grenzgänger im Sinne der Vereinbarung vom 11.4.1983 (Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU)	<u>Bund/Kantone:</u> Das Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen kommt ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zu. Die Regelung gilt reziprok sowohl für in Frankreich als auch für in diesen Kantonen wohnhafte Grenzgänger.	<u>Bund/Kantone:</u> Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Das gilt, solange Homeoffice im Ansässigkeitsstaat nicht mehr als 40 Prozent der Arbeitszeit übersteigt (Verständigungsvereinbarung / seit 1.1.2023 in Kraft).	<u>Bund/Kantone:</u> Der Umfang der in der Vereinbarung vorgesehenen Ausgleichszahlung (Kantone erhalten von Frankreich einen Ausgleich in der Höhe von 4,5% der Bruttolöhne der Grenzgänger) bleibt unverändert.
	<u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich:</u> Das in der Schweiz erwirtschaftete Erwerbseinkommen wird in Frankreich besteuert.	<u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich:</u> Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	
	<u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in der Schweiz:</u> Das in Frankreich erwirtschaftete Erwerbseinkommen wird in der Schweiz besteuert.	<u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in der Schweiz:</u> Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	
Übrige Fälle nach DBA	<u>Bund/Kantone:</u> Es gelten die allgemeinen Regeln von Artikel 17 DBA-F: Zuweisung des Besteuerungsrechts zugunsten	<u>Bund/Kantone:</u> Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Hinzu kommt, dass die Schweiz bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit im Sinne von Homeoffice im	<u>Bund/Kantone:</u> Angemessener Ausgleich zugunsten des Wohnsitzstaats des Arbeitnehmers vorgesehen

21 AS 56 1947

	<p>der Schweiz als Arbeitsortstaat.</p> <p>Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich:</u></p> <p>Frankreich eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode.</p>	<p>Ansässigkeitsstaat besteuern darf (Übergangsvereinbarung / seit 1.1.2023 in Kraft).</p> <p>Wird darüber hinaus von zu Hause aus gearbeitet, so ist eine internationale Ausscheidung des Erwerbseinkommens ab dem ersten Homeoffice-Tag vorzunehmen.</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich:</u></p> <p>Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.</p>	
Verhältnis zu DBA-Partnerstaaten mit Übernahme von Artikel 15 OECD-MA			
	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei expliziter Besteuerungsnorm	Folgen für Ausgleichszahlungen
Alle Kantone	<p><u>Bund/Kantone:</u></p> <p>Ein schweizerisches Besteuerungsrecht liegt vor, sofern unter Einhaltung der Bestimmungen von Artikel 15 OECD-MA der im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer für die Ausübung seiner Erwerbstätigkeit sich physisch beim Arbeitgeber in der Schweiz aufhält.</p> <p>Ausnahmen / Spezialregelungen: Deutschland, Italien, Liechtenstein</p> <p>Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland:</u></p> <p>Im internationalen Steuerrecht übliche Anrechnungsmethode: Der Wohnsitzstaat rechnet die im Arbeitsortstaat Schweiz bezahlte Steuer auf die geschuldete Steuer an.</p>	<p><u>Bund/Kantone:</u></p> <p>Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen, solange mit dem DBA-Partnerstaat keine spezifische Regelung zum Homeoffice im Wohnsitzstaat statuiert wird.</p> <p>Keine Änderung der Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland:</u></p> <p>Solange die im internationalen Steuerrecht übliche Anrechnungsmethode weiterhin zur Anwendung kommt, ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.</p>	<p><u>Bund/Kantone:</u></p> <p>Keine Ausgleichszahlungen vorhanden resp. keine Änderung zum geltenden Recht (Italien und Österreich)</p>

Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten			
	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei expliziter Besteuerungsnorm	Folgen für Ausgleichszahlungen
Alle Kantone	<p><u>Bund/Kantone:</u> Unilateral, uneingeschränktes schweizerisches Besteuerungsrecht, sofern der im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer für die Ausübung seiner Erwerbstätigkeit sich physisch beim Arbeitgeber in der Schweiz aufhält.</p> <p>Ausscheidungspraxis von im Ausland geleisteten Arbeitstagen</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland:</u> Ohne DBA ist die Anrechnung der schweizerischen Steuer im Ansässigkeitsstaat nur möglich, wenn das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates dies einseitig in seinem innerstaatlichen Recht vorsieht. Selbst wenn eine Steueranrechnung unilateral vom Ansässigkeitsstaat in seinem innerstaatlichen Recht zugesichert wird, ist es nicht garantiert, dass die Steueranrechnung den Teil abdeckt, der sich auf in diesem Ansässigkeitsstaat gearbeitete Tage bezieht. Eine Doppelbesteuerung ist nicht ausgeschlossen.</p>	<p><u>Bund/Kantone:</u> Dank der neuen Norm können sämtliche Arbeitstage (unbesehen der Anzahl Homeoffice-Tage) von der Schweiz besteuert werden.</p> <p>Keine Relevanz mehr</p> <p><u>Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland:</u> Kein Unterschied zum geltenden Recht.</p>	<p><u>Bund/Kantone:</u> Keine Ausgleichszahlungen vorhanden</p>

Wird für ausländisches Homeoffice eine explizite Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht geschaffen, so kommt der Bescheinigung der geleisteten Homeoffice-Tage grosse Bedeutung zu. Dabei erscheint es naheliegend, dass die für jede Steuerperiode einzureichende Bescheinigung zuhanden der Veranlagungsbehörden auf der Basis der im DBG und im StHG verankerten Meldepflicht Dritter erfolgt.

3.2 Umsetzungsfragen

Die Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis} DBG / Art. 4 Bst. a^{bis} StHG) selbst erfordert keine Ausführungsbestimmungen. Die mit ausländischem Homeoffice verbundenen Bescheinigungspflichten erfordern im Vollzug weitere Konkretisierungen.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

4.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Art. 5 Abs. 1 Bst. a, a^{bis} und f

Bst. a

Die geltende Norm lässt offen, ob es sich nur um unselbstständige oder auch um selbstständige Erwerbstätigkeit handelt. Sie soll dahingehend präzisiert werden, dass darunter beide Tätigkeiten explizit erfasst sind. Unter die selbstständige Erwerbstätigkeit fallen namentlich die Künstler, Sportler und Referenten. Deren Erfassung unter die Quellensteuer ist heute einzig in Artikel 92 DBG geregelt. Mit der vorgenommenen Präzisierung werden in dieser Bestimmung alle Formen von in der Schweiz physisch erfolgter Erwerbstätigkeit abgedeckt. Im Vergleich zum geltenden Recht ergibt sich im Ergebnis keine materielle Änderung, die Reichweite bleibt gleich. Während Artikel 4 Absatz 1 für die Besteuerung einer unternehmerischen Tätigkeit in der Schweiz zwingend voraussetzt, dass hierzulande feste Anlagen oder Einrichtungen bestehen, braucht es für eine Besteuerung aufgrund selbstständiger Erwerbstätigkeit (insbesondere Künstler und Sportler) gemäss vorliegendem Artikel keine festen Anlagen oder Einrichtungen in der Schweiz.

Bst. a^{bis}

Diese neue Bestimmung stellt sicher, dass die hierzulande steuerpflichtige Arbeit auch ausserhalb der Schweiz verrichtet werden kann, solange es sich um einen Arbeitgeber handelt, der seinen Sitz, seine tatsächliche Verwaltung oder seine Betriebsstätte in der Schweiz hat.

Mit der tatsächlichen Verwaltung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein alternatives Anknüpfungsmerkmal für die persönliche Zugehörigkeit von juristischen Personen in der Schweiz vorliegt. Die tatsächliche Verwaltung befindet sich gemeinhin dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Insofern ist gemäss jüngerer Rechtsprechung die tatsächliche Verwaltung mit dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung deckungsgleich.

Die neue Bestimmung deckt zugleich die Regelung ab für das Erwerbseinkommen von Angestellten im internationalen Verkehr bei Luft-, Schiff- oder Strassentransporten, die gemäss geltendem Recht in Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe f DBG enthalten ist. Diese Sonderregelung kann somit aufgehoben werden. Übernommen wird aus der heutigen Bestimmung lediglich die Befreiung des Erwerbseinkommens von der Quellensteuer für Seeleute auf Seeschiffen, die von Arbeitgebern mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz betrieben werden, wobei die hiervon

betroffenen Seeschiffe unter Schweizer Flagge fahren müssen. Dies entspricht im Wesentlichen der aktuellen Praxis.²² Eine weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der Arbeitgeber das Schiff selber betreiben muss. Ausgeschlossen von der Befreiung sind daher von Agenturen angestellte Personen, die an Schiffsbetreiber verliehen werden und über keine eigenen Seeschiffe verfügen.

Bst. f

Weil der bisherige Wortlaut der Bestimmung neu von Buchstabe a^{bis} aufgefangen wird, kann diese Bestimmung aufgehoben werden.

Art. 91 Abs. 1 und 2

Abs. 1

Im vierten Teil des DBG zur Quellenbesteuerung wird verdeutlicht, dass das in der Schweiz steuerpflichtige Arbeitseinkommen auch ausserhalb der Schweiz erzielt werden kann, solange der Arbeitgeber seinen Sitz, seine tatsächliche Verwaltung oder seine Betriebsstätte in der Schweiz hat. Die neue Bestimmung deckt zugleich die Regelung für das Erwerbseinkommen von Angestellten im internationalen Verkehr bei Luft-, Schiff- oder Strassentransporten ab.

Als genereller Oberbegriff wird analog zu Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a StHG auf die im Ausland wohnhaften Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer abgestellt. Die bisherige Aufteilung (im Ausland wohnhafte Grenzgänger, Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter) entfällt. Mit der neuen Formulierung wird die Anlehnung an die Ansässigkeit i.S. der DBA vereinfacht, kennen diese doch insbesondere die Begriffe Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter nicht. Materiell ergeben sich hieraus keine Konsequenzen.

Abs. 2

Übernommen wird aus der heutigen Bestimmung die Befreiung des Erwerbseinkommens für Seeleute auf Seeschiffen, die von Arbeitgebern mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz betrieben werden, wobei die hiervon betroffenen Seeschiffe unter Schweizer Flagge fahren müssen. Die ausdrückliche Freistellung der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach Artikel 37a wird gesetzestechisch aus dem bisherigen Absatz 1 neu in Absatz 2 eingebettet.

Art. 129 Abs. 1 Bst. e

Ein einwandfreies Funktionieren von ausländischem Homeoffice im Verbund mit den zwischenstaatlich beschlossenen völkerrechtlichen Regelungen setzt voraus, dass die

²² <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/fachinformationen-dbst/rundschreiben.html> > Rundschreiben Nr. 202: Merkblätter für die Quellenbesteuerung und Übersichten über die Doppelbesteuerungsabkommen > Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten. Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen > Fussnote 2 in der DBA-Übersicht zur Befreiung von Besatzungen von Seeschiffen.

Lohndaten adäquat bescheinigt werden. Hierzu ist gegenüber den Veranlagungsbehörden im Bereich des Datenaustauschs zusätzlich zu den heute bereits gesetzlich als Meldepflicht Dritter festgehaltenen Verpflichtungen der Nachweis der gemäss dem jeweiligen internationalen Abkommen vorgesehenen Daten zu erbringen. Diese können insbesondere das Einkommen, den Steuerbetrag, die Sozialversicherungsbeiträge, die Homeoffice-Quote oder die Anzahl Homeoffice-Tage sowie Daten zur Identifizierung des Steuerpflichtigen umfassen. Mit der Erwähnung der Möglichkeit zur elektronischen Einreichung der Bescheinigung wird den technischen Entwicklungen im Bereich der Bescheinigungs- und Abrechnungspflichten bei der Quellensteuer Rechnung getragen.

4.2 Steuerharmonisierungsgesetz

Art. 4 Abs. 2 Bst. a, a^{bis} und f

Bst. a

Die Anpassung ist identisch mit der DBG-Norm. Bezugspunkt ist der Kanton.

Bst. a^{bis}

Diese neue Bestimmung ist inhaltlich gleichlautend wie die DBG-Norm. Bezugspunkt ist der Kanton.

Bst. f

Diese Bestimmung kann aufgehoben werden. Es wird auf die Erläuterungen zu Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe f DBG verwiesen.

Art. 35 Abs. 1 Bst. a und h

Bst. a

Wie in der angepassten DBG-Norm (Art. 91 Abs. 1) wird auch bei dieser Bestimmung als wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt sichergestellt, dass der Arbeitgeber seinen Sitz, seine tatsächliche Verwaltung oder seine Betriebsstätte im Kanton hat. Die neue Bestimmung deckt zugleich die Regelung für das Erwerbseinkommen von Angestellten im internationalen Verkehr bei Luft-, Schiff- oder Strassentransporten ab. Zudem wird analog zu Artikel 91 Absatz 2 DBG die Befreiung des Erwerbseinkommens für Seeleute auf Seeschiffen aufgenommen.

Bst. h

Der Kern der heutigen Bestimmung ist neu in Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a enthalten. Diese Bestimmung kann daher aufgehoben werden.

Art. 45 Bst. f

Diese neue Bestimmung ist inhaltlich gleichlautend wie die DBG-Norm (Art. 129 Abs. 1 Bst. e DBG).

Schlussbestimmungen

Der vorliegende Entwurf überlässt gemäss Absatz 2 dem Bundesrat das Inkrafttreten. Kann das Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich seine Wirkung auf den 1. Januar 2025 entfalten, wird der Bundesrat dafür sorgen, dass die Änderungen des nationalen Rechts ebenfalls am 1. Januar 2025 in Kraft treten.

Die Generalklausel zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebungen (Art. 72 Abs. 1 StHG) sieht vor, dass der Bund bei der Festlegung des Zeitpunkts der Inkraftsetzung Rücksicht auf die Kantone nimmt. Weil er ihnen *in der Regel* eine Frist von mindestens zwei Jahren für die Anpassung ihrer Gesetzgebung lässt, kann ausnahmsweise auch eine kürzere Frist anvisiert werden.

5 Auswirkungen

5.1 Finanzielle Auswirkungen

Die Vorlage hat in erster Linie Auswirkungen auf das Steueraufkommen von Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Frankreich.

Nach den normalen Regeln des DBA mit Frankreich, die ohne die ausgehandelte Lösung anwendbar wären und das Besteuerungsrecht für Löhne dem Staat zuweisen, in dem das Homeoffice physisch ausgeübt wird, wird der Rückgang der Schweizer Steuereinnahmen auf einen niedrigen dreistelligen Millionenbetrag pro Jahr geschätzt. Bei Homeoffice bis zu 40 Prozent der Jahresarbeitszeit weist die Verhandlungslösung dem Staat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, das Recht zu, die Vergütungen für Homeoffice im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zu besteuern. Im Vergleich zu den normalen Regeln des DBA mit Frankreich erlaubt die neue Lösung der Schweiz, die Vergütungen für das in Frankreich ausgeübte Homeoffice zu besteuern und 60 Prozent der entsprechenden Steuern zu behalten. Die neue Lösung zur Besteuerung von ausländischem Homeoffice schont somit die Schweizer Steuereinnahmen im Vergleich zur Anwendung der normalen Regeln des DBA mit Frankreich. Übersteigt der Anteil des Homeoffice 40 Prozent der Jahresarbeitszeit, werden die Gehälter im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers besteuert. Die Schätzungen der finanziellen Auswirkungen werden im Hinblick auf die Botschaft des Bundesrates zum Zusatzabkommen (4. Quartal 2023) überprüft und, wenn möglich, präzisiert.

Bei der Umsetzung des Zusatzabkommens ist mit einem erhöhten Personal- und Finanzaufwand für die ESTV und die kantonalen Steuerverwaltungen zu rechnen. Dieser steht namentlich im Zusammenhang mit dem vorgesehenen Informationsaustausch. Die ESTV wird sich frühzeitig auf die neuen Rahmenbedingungen vorbereiten und die notwendigen Vorkehrungen treffen (Einführung von Prozessen, organisatorische Anpassungen, Anpassungen der Informatik oder Aufbau der IT-Infrastruktur usw.). Wie der Informationsaustausch im Einzelnen technisch ablaufen wird, muss noch mit Frankreich abgestimmt werden. Diese Anpassungen müssen so gestaltet werden, dass sie möglichst effizient und ressourcenschonend sind.

Im Weiteren schafft die Vorlage die gesetzliche Grundlage zur Besteuerung von Homeoffice-Tagen in Nicht-DBA-Staaten. Dadurch können sich Mehreinnahmen in

geringfügigem Rahmen ergeben. Schätzungen sind bei der gegebenen Datenlage nicht möglich.

5.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Steuerregelungen zum Homeoffice, wie sie vertraglich nun mit Frankreich paraphiert wurden, erleichtern es Schweizer Unternehmen tendenziell, Arbeitskräfte aus dem benachbarten Ausland anzustellen. Damit können hoch qualifizierten Arbeitskräften mit Ansässigkeit jenseits der Schweizer Grenze flexiblere Arbeitsbedingungen angeboten werden. Mit der vorliegenden Gesetzesanpassung werden die Entwicklungen beim grenzüberschreitenden Homeoffice auch im Schweizer Recht nachvollzogen. Dadurch kann für die betroffenen Arbeitnehmenden und Arbeitgebenden sowie für die Steuerbehörden Rechtssicherheit geschaffen werden. Ein wesentlicher Aspekt dieser Rechtssicherheit besteht namentlich darin, dass Bund und Kantone die bestehenden Besteuerungsmodalitäten in diesem Bereich weiterhin anwenden können. Im Vergleich zum Status quo dürfte die Vorlage daher geringe ökonomische Auswirkungen haben.

Es ist davon auszugehen, dass sich bei einer Umsetzung des Zusatzabkommens ein Mehraufwand (Bescheinigungspflichten) auf Seiten der Steuerbehörden und der Arbeitgeber ergibt. Gemäss Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Genf sind hiervon potenziell etwas mehr als 7000 Arbeitgeber betroffen.

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Der Entwurf des Mantelerlasses stützt sich auf Artikel 127 Absätze 1 und 2 BV (Grundsätze der Besteuerung). Er ist mit der Verfassung vereinbar.

6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die Änderung im DBG und StHG ist mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz vereinbar. Konkrete Wirkung kann die neue Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis} DBG und Art. 4 Abs. 2 Bst. a^{bis} StHG) nur dann entfalten, wenn in einer staatsvertraglichen Regelung das Besteuerungsrecht für ausländisches Homeoffice der Schweiz zugesprochen wird. Hierzu ist mit Frankreich ein erster wesentlicher Schritt eingeleitet worden.

6.3 Erlassform

Die Vorlage beinhaltet wichtige rechtsetzende Bestimmungen, die nach Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form eines Bundesgesetzes zu erlassen sind. Die Revision von DBG und StHG erfolgt demzufolge im normalen Gesetzgebungsverfahren.

