




Z S i S)



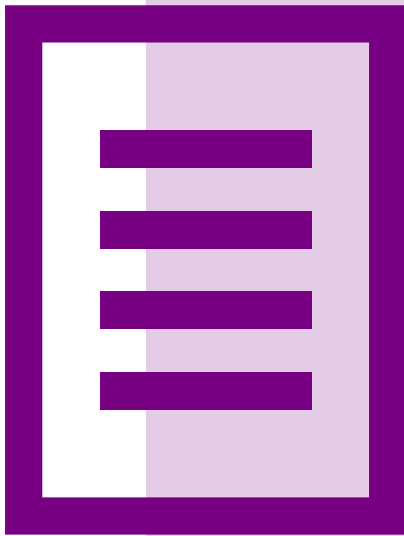
Band 1 / 2021

-  1 **Thomas Semadeni, Marco Stoffel**
STAF-Übergangsregeln aus internationaler Sicht

-  13 **Julian Kläser**
Steuerrechtliche Aspekte bei Vorsorgeguthaben
von international mobilen Arbeitnehmern

-  21 **René Matteotti, Peter Vogt, Natalja Ezzaini**
Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern
während der Covid-19-Pandemie

- Private 
- Selbständige 
- Unternehmen 
- Grundstücke 
- MWST/Zoll 
- IStR 
- Sozialabgaben 
- Reformen 
- Sonstige 



zsis)



STAF-Übergangsregeln aus internationaler Sicht

QUICK READ Die Schweiz hat mit der am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) den steuerlichen Entwicklungen auf internationaler Ebene Rechnung getragen und ihr Steuerrecht entsprechend angepasst. Ein Kernpunkt der Steuerreform war die Schaffung von Übergangsbestimmungen für vormals privilegiert besteuerte Gesellschaften, um diesen einen schonenden Übertritt in die ordentliche Besteuerung zu ermöglichen und zugleich den Erhalt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu ermöglichen.

Der effektive Nutzen der Übergangsbestimmungen steht jedoch in einer Wechselwirkung mit den internationalen steuerrechtlichen Entwicklungen und dem neuen Grundverständnis einer sachgerechten Besteuerung von Gesellschaften. Entsprechend sind die Übergangsbestimmungen vor dem Hintergrund der Empfehlungen der OECD zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2) zu würdigen und auf deren Konformität hin zu überprüfen.

Aufgrund des Ermessensspielraums der Länder bei der Umsetzung der Empfehlungen der OECD in Aktionspunkt 2 lässt sich allerdings nur schwer allgemein gültige Aussagen darüber treffen, ob die Übergangsregelungen unter Umständen zu schädlichen Besteuerungsinkongruenzen führen könnten oder nicht. Gleichwohl zeigt die Analyse der massgebenden Bestimmungen, dass es mehrere gute und stichhaltige Argumente gibt, weshalb die Sondersatzlösung oder die Aufdeckung stiller Reserven (Step-up) nicht Gegenstand von ausländischen Anti-Hybrid-Regelungen sein sollten.

Letztlich ist die Analyse hinsichtlich hybrider Gestaltungen aber stets für den konkreten Einzelfall und anhand der massgebenden lokalen Bestimmungen im Quellenstaat vorzunehmen.



Thomas SEMADENI
Dr. iur.
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Partner, Head of International Tax Services
Switzerland | Ernst & Young AG
thomas.semadeni@ch.ey.com



Marco STOFFEL
Rechtsanwalt, LL.M.
Senior Manager | Ernst & Young AG
marco.stoffel@ch.ey.com



QUICK READ	2	1. Ausgangslage	
HAUPTTEIL	3	1.1 Internationale Entwicklungen im Steuerrecht	1
1. Ausgangslage	3	Die Entwicklungen im internationalen Steuerrecht haben über die letzten Jahre hinweg rasant zugenommen. Auslöser für die in diesem Ausmass bisher unbekannte Dynamik war vor allem das von der OECD und den G20-Staaten initiierte BEPS-Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (<i>«Base Erosion and Profit Shifting»</i> – BEPS). Mit einem umfassenden Massnahmenpaket, bestehend aus 15 Aktionspunkten ⁰¹ , soll international gegen schädlichen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen vorgegangen und damit unerwünschte Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen verhindert werden.	
2. Übergangsbestimmungen	4		
3. BEPS Aktionspunkt 2 – Hybride Gestaltungen	7	Die EU hat ihrerseits mit der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (<i>«Anti-Tax-Avoidance Directive»</i> – ATAD I und II) ⁰² Massnahmen beschlossen, die für den EU-Binnenraum steuerliche Mindeststandards festlegen und von den EU-Mitgliedstaaten in das unilaterale Recht zu überführen sind. Die EU-Mitgliedstaaten sind jedoch frei, über diese Mindeststandards hinaus zu gehen und zusätzliche bzw. strengere Bestimmungen zu erlassen.	2
4. Konformität der STAF-Übergangsbestimmungen mit (allgemeinen) Anti-Hybrid-Regelungen und ausgewählte Problemkreise	8		
5. Schlussfolgerung	13	In vielen Staaten sind mittlerweile gesetzliche Regelungen verabschiedet worden, die sich zum Teil mehr oder minder eng an die Vorschläge der Aktionspunkte anlehnen bzw. orientieren.	3
		⁰¹ Die OECD veröffentlichte die 15 Aktionspunkte am 19. Juli 2013 und die dazugehörenden Abschlussberichte am 5. Oktober 2015.	
		⁰² Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts und Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (zit. ATAD).	



1.2 Anpassungsbedarf des Steuerrechts in der Schweiz

- 4 Die Entwicklungen auf internationaler Ebene und auf Ebene der EU führten dazu, dass insbesondere die bisherigen kantonalen Besteuerungsmodalitäten für Holding-, Domicil- und Verwaltungsgesellschaften sowie die Praxisregelungen zur Steuerauscheidung für Prinzipalgesellschaften und Finanzierungsgesellschaften (Swiss Finance Branch) nicht mehr den internationalen Standards entsprachen.
- 5 Mit der am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) wurde diesem Umstand Rechnung getragen und ein Steuersystem geschaffen, welches vom Grundsatz her die internationalen Vorgaben und deren Handlungsempfehlungen berücksichtigt.⁹³ Mit der Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten kantonalen Steuerstatus sowie der Aufhebung der Praxisregelungen zur Steuerauscheidung für Prinzipalgesellschaften und Finanzierungsgesellschaften erfüllt die Schweiz nun den von der OECD zum Mindeststandard erklärten Aktionspunkt 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz) sowie das vom Bundesrat mit der EU in diesem Zusammenhang im Jahr 2014 abgeschlossene Joint Statement.⁹⁴

2. Übergangsbestimmungen

- 6 Bisher privilegiert besteuerte Gesellschaften entrichteten bis vor Inkrafttreten der STAF auf Stufe Kanton und Gemeinde keine (im Fall von Holdinggesellschaften) oder nur eine reduzierte (im Fall von Domicilgesellschaften oder gemischten Gesellschaften) Gewinnsteuer sowie eine reduzierte Kapitalsteuer.⁹⁵ Zudem gewährten die Praxisregelungen zur Steuerauscheidung für Prinzipalgesellschaften ebenfalls bestimmte Erleichterungen für Zwecke der direkten Bundessteuer. Seit dem 1. Januar 2020 sind diese Besteuerungsmodalitäten und/oder Praxisanweisungen weggefallen und sämtliche Gesellschaften werden

fortan sowohl auf Stufe Bund wie auch auf Stufe Kanton und Gemeinde allgemein der ordentlichen Besteuerung unterworfen.⁹⁶

Auch wenn die Kantone ihre statutarischen Gewinnsteuersätze im Rahmen der STAF nach unten angepasst haben, führt dieser Systemwechsel (d.h. der Übergang von der privilegierten in die ordentliche Besteuerung) bei den betroffenen Gesellschaften in aller Regel zu einem deutlichen Anstieg der Steuerbelastung in der Schweiz und damit zu einem eigentlichen «Fiskalschock». So werden laufende Erträge oder stille Reserven, die bei einer Realisation auf Stufe Kanton und Gemeinde bisher nicht oder nur reduziert besteuert wurden, neu vollumfänglich der ordentlichen Besteuerung unterworfen. Um diesen Fiskalschock für die betroffenen Gesellschaften zumindest teilweise abzufedern, wurden im Rahmen der STAF entsprechende Übergangsbestimmungen erarbeitet.

⁹³ Eingehend zu den gesetzgeberischen Entwicklungen auf nationaler und internationaler Ebene siehe Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) vom 21. März 2018, BBl 2018 2527, 2540 ff. (zit. Botschaft SV 17); Pascal Hinny, SJZ 115 (2019), S. 199 ff., S. 201 ff.

⁹⁴ Siehe <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/36882.pdf> (zuletzt online abgerufen am 24. Januar 2021).

⁹⁵ Art. 28 Abs. 2 und Abs. 3 und Art. 29 Abs. 2 lit. b des alten Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 9. Juli 1919 (alt-StHG).

⁹⁶ Art. 72y StHG und Mitteilung der ESTV vom 24. Mai 2019 betreffend Bundespraxen für Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches ab 1. Januar 2020, zuletzt online abgerufen am 24. Januar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/mitteilungen/Mitteilung-012-DVS-2019.pdf.download.pdf/Mitteilung-012-DVS-2019-d.pdf>.



2.1 Aufdeckung der stillen Reserven bei Statusgesellschaften (altrechtlicher Step-up)

- 8 Die Thematik des freiwilligen oder unfreiwilligen Statuswechsels⁰⁷ im Kanton war bereits vor dem Inkrafttreten der STAF ein Thema, mit dem sich Literatur und Rechtsprechung beschäftigt haben.⁰⁸ So setzte sich das Bundesgericht in einem vielbeachteten Entscheid im Zusammenhang mit einer Holdinggesellschaft insbesondere mit der Frage auseinander, wie stille Reserven (und Verluste) aus der privilegierten Besteuerung beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung zu behandeln sind.⁰⁹ In seinen Erwägungen stellte das Bundesgericht fest, dass der Erlass von Regelungen betreffend die steuerlichen Implikationen eines solchen Statuswechsels grundsätzlich Sache der kantonalen Gesetzgeber sei und verwies auf die damals in den Kantonen Obwalden und Graubünden erlassenen Dienstanweisungen bzw. Praxisfestlegungen.¹⁰ Diese Verwaltungsanweisungen erachtete das Bundesgericht vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Systematik und der Einheitlichkeit der Rechtsordnung als ausreichende rechtliche Grundlagen für seine Entscheidungsfindung.¹¹
- 9 Diese Kompetenzordnung bzw. der kantonale gesetzgeberische Gestaltungsspielraum bleibt auch im Rahmen der STAF bestehen. Das StHG bezieht sich in Art.78g Abs.3 zwar explizit auf die altrechtliche Aufdeckungslösung bei Beendigung des kantonalen Steuerprivilegs. Die Kantone sind aufgrund dieser Bestimmung jedoch nicht verpflichtet, diese Möglichkeit in ihr kantonales Steuerrecht bzw. in ihre Verwaltungspraxis zu überführen. Dennoch haben zahlreiche Kantone bereits vor Inkrafttreten der STAF entsprechende Verwaltungsanweisungen hierzu erlassen und darin die Details für einen Statuswechsel vor Inkrafttreten der STAF geregelt.¹² Entsprechend wird die Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) zwar in vielen aber dennoch nicht in allen Kantonen als Alternative zur nachfolgend näher beschriebenen Sondersatzlösung angewandt. Vor allem in den Westschweizer Kantonen wird von dieser Möglichkeit abgesehen und den betroffenen Gesellschaften steht in der Regel nur die Sondersatzlösung zur Verfügung.
- Gesellschaften deren Sitzkanton den altrechtlichen Step-up vorsehen, können im Zeitpunkt des Statuswechsels die stillen Reserven, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, in der Steuerbilanz steuerneutral aufdecken und in den Folgejahren steuerwirksam abschreiben. Die Abschreibungsdauer und die Modalitäten der Abschreibung (lineare oder dynamische Abschreibung) liegen im Ermessen der Kantone.¹³ Die Geltendmachung des altrechtlichen Step-up beim Statuswechsel ist grundsätzlich bis und mit der letzten Steuerperiode vor Inkrafttreten der STAF möglich, unterliegt jedoch der kantonal festgelegten Entlastungsbegrenzung (Art.78g Abs.3 StHG).

⁰⁷ Freiwillig erfolgte ein solcher Statuswechsel namentlich dann, wenn die Inanspruchnahme des Steuerprivilegs in der Schweiz nachteilige Steuerfolgen im Ausland nach sich zog (bspw. in Form der Verweigerung von Abkommensbegünstigungen im Quellenstaat oder der Verneinung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinnen beim ausländischen Aktionär). Unfreiwillig war der Statuswechsel immer dann, wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen zur Anwendung der privilegierten Besteuerung nicht (mehr) erfüllt wurden.

⁰⁸ Peter Riedweg, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, Steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven, in: Festschrift Reich, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Zürich 2014, S. 141 ff. (zit. Riedweg).

⁰⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_645/2011 vom 12. März 2012. Eingehend dazu auch Riedweg, S. 160 ff.

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.2 und E. 3.3.

¹¹ Riedweg, S. 163. Vgl. dazu auch Julia von Ah/Daniela C. Fischer, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017, Art. 28 N 123 ff.

¹² Übersicht bei Peter Brülisauer/Manuel Angehrn, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der STAF, Ausgangslage und Möglichkeiten des Übertritts, Expert Focus 11/2019, S. 820 ff., S. 822.

¹³ Die Kantone sehen in der Regel eine Abschreibungsdauer zwischen fünf und zehn Jahren vor.



2.2 Gesonderte Besteuerung der stillen Reserven bei Statusgesellschaften (Sondersatzlösung)

- 11 Im Rahmen der mit Art. 78g Abs. 1 und 2 StHG neu geschaffenen und für die Kantone obligatorisch einzuführenden Sondersatzlösung werden die qualifizierenden stillen Reserven (d.h. die Gesamtheit der unter dem Steuerprivileg erarbeiteten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts) auf Antrag mittels einer Feststellungsverfügung festgehalten. Allfällig realisierte stille Reserven – soweit diese in der Verfügung festgehalten sind – werden innert der ersten fünf Jahre nach dem Statuswechsel (d.h. bis zum 31. Dezember 2024) mit einem reduzierten Sondersatz besteuert. Die Höhe des anzuwendenden Sondersteuersatzes liegt dabei im Ermessen der Kantone.¹⁴ Im Gegensatz zum altrechtlichen Step-up unterliegt die Sondersatzlösung nicht der kantonalen Entlastungsbegrenzung.

2.3 Aufdeckung der stillen Reserven bei Prinzipalgesellschaften (Step-up bei Zuzug)

- 12 Das Konzept der Aufdeckungslösung beschränkte sich aufgrund der entsprechenden Besteuerungsmodalitäten bisher auf kantonale Statusgesellschaften. Mit Inkrafttreten der STAF hat sich dieser Umstand aber relativiert und im DBG (Art. 61a und Art. 61b) finden sich nun generell-abstrakte Normen über die Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht in der Schweiz (Zuzug) bzw. am Ende der Steuerpflicht (Wegzug).
- 13 Die mit Art. 61a DBG für Zwecke der direkten Bundessteuer geschaffenen gesetzlichen Übergangsbestimmungen erlauben es, die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) bei der Verlegung von Vermögenswerten und Funktionen aus dem Ausland in die Schweiz gewinnsteuerunwirksam aufzudecken. Dabei ist der aufgedeckte selbst geschaffene Mehrwert steuerwirksam innert zehn Jahren abzuschreiben (Art. 61a Abs. 4 DBG).
- 14 Gemäss Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. Dezember 2001 (KS 8) weisen

Prinzipalgesellschaften einen bestimmten Teil ihrer im Ausland erwirtschafteten Handelsgewinne mittels unilateraler Steuerauscheidung ausländischen Betriebsstätten zu. Beim Übertritt von der ordentlichen Besteuerung in die Prinzipalbesteuerung gemäss KS 8 wurden seinerzeit die im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen und von der internationalen Steuerauscheidung erfassten stillen Reserven (inkl. Goodwill) als steuersystematisch realisiert betrachtet und entsprechend besteuert.¹⁵

Mit der Aufhebung der Bundespraxis zur Steuerauscheidung bei Prinzipalgesellschaften werden Funktionen aus dem Ausland nunmehr an das Schweizer Stammhaus zurückgeführt. Entsprechend können Prinzipalgesellschaften in Anwendung der neuen Regelung von Art. 61a DBG die bei Aufgabe der internationalen Steuerauscheidung betroffenen stillen Reserven (Goodwill) für Zwecke der direkten Bundessteuer im Umfang der bisherigen Freistellung steuerneutral aufdecken und innert zehn Jahren steuerwirksam abschreiben. In diesem Zusammenhang wird oft auch vom sog. Immigrations- bzw. Zuzug Step-up gesprochen.¹⁶

¹⁴ Die Ausgestaltung des Sondersatzes in den Kantonen wird sehr unterschiedlich gehandhabt. So wendet bspw. der Kanton Zug einen gestaffelten Sondersatz an, der von 0.8% im Jahr 2020 jährlich um 0.2% steigt, während bspw. die Kantone Zürich (0.5%) oder Schaffhausen (0.8%) durchgehend den gleichen Satz anwenden.

¹⁵ Riedweg, S. 154 f. mit Verweis auf SSK Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern, Kurzmitteilung zum Beschluss der Sitzung vom 14. April 2010, Ziff. 3.

¹⁶ Bei Prinzipalgesellschaften ist der Step-up bei Zuzug auf KS 8 Sachverhalte und damit in aller Regel auf die Bundessteuer beschränkt. Für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke gelangen hingegen die für die Statuswechsel im Kanton massgebenden Übergangsbestimmungen zur Anwendung (d.h. altrechtlicher Step-up oder Sondersatzlösung).



3. BEPS Aktionspunkt 2 – Hybride Gestaltungen

3.1 Hintergrund

- 16 Die Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen war einer der zentralen Aktionspunkte des BEPS-Projekts. Der hierzu veröffentlichte Abschlussbericht zum Aktionspunkt 2¹⁷ fiel entsprechend umfassend aus und enthält darüber hinaus eine Vielzahl von detaillierten Beispielen.
- 17 Hybride Gestaltungen zielen darauf ab, die unterschiedliche steuerliche Behandlung einer bestimmten Zahlung in mindestens zwei verschiedenen Jurisdiktionen auszunutzen, um damit eine Besteuerungsinkongruenz (*«hybrid mismatch»*) und letztlich eine Minderung der Gesamtsteuerlast herbeizuführen.¹⁸ Das hybride Element kann unterschiedlich ausgeprägt sein:
- Ursache liegt in der Qualifikation der Zahlung selbst, indem bspw. eine Zahlung in einem Staat als Zins und im anderen Staat als Dividende qualifiziert wird (hybrides Instrument);
 - Ursache liegt in der unterschiedlichen Behandlung der involvierten Rechtsträger, indem ein Rechtsträger von einem Staat als steuerlich transparent und vom anderen Staat als steuerlich intransparent behandelt wird (hybrider Rechtsträger).
- 18 Hybride Instrumente und Rechtsträger können auch in eine breiter gefasste Gestaltung oder eine Konzernstruktur eingebunden sein, um eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen.

3.2 Als schädlich identifizierte Konstellationen

- 19 Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 2 unterscheidet zwischen drei als schädlich identifizierten Fallgruppen und gibt Empfehlungen, mit welchen Massnahmen die jeweils schädliche Konstellation zu korrigieren ist. Dabei wird unterschieden zwischen primären und subsidiären Massnahmen (Abwehrregel), wobei Letztere nur dann zur Anwendung gelangen, wenn die primäre Massnahme im entsprechenden Staat nicht durchgesetzt wird.¹⁹

1) Zahlungen, die zu einem D/NI-Ergebnis führen («Deduction/No Inclusion»)

Zahlungen, die nach den Regeln des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig sind und nicht in den ordentlichen Einnahmen des Zahlungsempfängers berücksichtigt werden (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme).

2) Zahlungen, die zu einem DD-Ergebnis führen («Double Deduction»)

Zahlungen, die zu einem zweimaligen Betriebsausgabenabzug für ein und dieselbe Zahlung führen, d.h. sowohl im Staat des Zahlungsleisters als auch im Staat der Muttergesellschaft der zahlenden Gesellschaft (doppelter Betriebsausgabenabzug).

3) Zahlungen, die zu einem indirekten D/NI-Ergebnis führen («Imported Mismatch»)

Zahlungen, die nach den Regeln des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig sind und von der Zahlungsempfängerin mit einem Betriebsausgabenabzug im Rahmen einer hybriden Gestaltung verrechnet werden. Das Ergebnis der hybriden Gestaltung wird somit in einen Drittstaat verlagert (importiert).

3.3 Sachlicher Anwendungsbereich der Anti-Hybrid-Regelungen

Mit dem im Abschlussbericht zum Aktionspunkt 2 dargelegten Massnahmepaket sollen die Effekte von Besteuerungsinkongruenzen, die sich aus der Nutzung hybrider Instrumente und Rechtsträger ergeben, neutralisiert werden. Die (korrigierenden) Gegenmassnahmen sollen namentlich bei strukturierten

¹⁷ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, zuletzt online abgerufen am 24. Januar 2021 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015-9789264263185-de.htm> (zit. Abschlussbericht – Aktionspunkt 2).

¹⁸ Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 11.

¹⁹ Zum Ganzen: Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 19.



Gestaltungen zur Anwendung gelangen, welche mit der Absicht entwickelt wurden, eine hybride Besteuerungsinkongruenz zu erzielen.²⁰ Die Gestaltung kann dabei mittels einer Vereinbarung, eines Vertrags, einer Struktur, eines Plans oder einer Abmachung erfolgen, unabhängig von ihrer Durchsetzbarkeit. Entscheidend ist vielmehr, ob zufällig oder absichtlich gestaltet, dass die Voraussetzungen oder Wirkungen einer hybriden Struktur effektiv eintreten.

24 Gleichzeitig ist auch zu beachten, dass die Grundlage für eine detaillierte Analyse bzw. Beurteilung möglicher hybrider Gestaltungen stets das im konkreten Einzelfall im jeweiligen Staat anwendbare lokale Recht ist. Insbesondere bei Fallkonstellationen mit EU-Mitgliedstaaten ist eine vorgängige Konsultation des lokalen Rechts unabdingbar. Bei der Umsetzung der EU-Richtlinien in das lokale Recht besteht ein Ermessensspielraum, der auch Regelungen zulässt, welche über die in ATAD I und II definierten Mindeststandards hinaus gehen. In diesem Zusammenhang sei ergänzend darauf hingewiesen, dass im Rahmen der ATAD II ausdrücklich auch auf Aktionspunkt 2 Bezug genommen wird und dieser Aktionspunkt auch zur Auslegung der ATAD II heranzuziehen ist. Vor diesem Hintergrund mag auch im einzelnen nationalen Recht der EU-Mitgliedstaaten ein mittelbarer Rückbezug auf Aktionspunkt 2 im Rahmen der Auslegung der nationalen Gesetze gegeben sein.

25 Im Übrigen haben auch die USA eigene Anti-Hybrid-Regelungen erlassen, die erkennbar zum Teil auf Aktionspunkt 2 basieren.

4. Konformität der STAF-Übergangsbestimmungen mit (allgemeinen) Anti-Hybrid-Regelungen und ausgewählte Problemkreise

4.1 Ausgangslage

26 Die folgenden Betrachtungen gehen von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft aus, welche eine Zahlung von einer Gruppengesellschaft aus einem Drittstaat erhält (bspw. eine Kaufpreis-, Zins- oder

Lizenzzahlung) und aufgrund des Statuswechsels im Kanton die Sondersatzlösung (Ziffer 4.2) oder alternativ den altrechtlichen Step-up (Ziffer 4.3) anwendet. Die ausländische Gruppengesellschaft macht aufgrund dieser Zahlung nach dem anwendbaren innerstaatlichen Recht einen steuerlich wirksamen Betriebsausgabenabzug geltend.

Die nachfolgenden Betrachtungen konzentrieren sich auf die Analyse, inwiefern die Anwendung der schweizerischen Übergangsbestimmungen vor dem Hintergrund der OECD-Empfehlungen unter Aktionspunkt 2 zu einem D/NI-Ergebnis führen.

4.2 Sondersatzlösung

4.2.1 Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme

Gemäss den Vorgaben der OECD in Aktionspunkt 2 liegt kein schädliches D/NI-Ergebnis vor, wenn eine Zahlung nach Massgabe der für die Zahlungsempfängerin anwendbaren Rechtsvorschriften bei der Ermittlung der steuerlichen Einkünfte als ordentliche Einnahme berücksichtigt wird.²¹ Als ordentliche Einnahmen gelten jene Einnahmen, die dem vollen Grenzsteuersatz unterliegen und für die keine Steuerbefreiung, Nichtberücksichtigung oder anderweitige Steuererleichterungen gewährt werden.²² Die Qualifikation als ordentliche Einnahme setzt daher sowohl die Erfüllung einer negativen Bedingung (keine Nichtberücksichtigung oder Steuererleichterung) als auch die Erfüllung einer positiven Bedingung (Besteuerung zum vollen Grenzsteuersatz) voraus. Gleichwohl darf Aktionspunkt 2 nicht derart eng verstanden werden, dass jegliche Form einer Minderbesteuerung bereits ein D/NI-Ergebnis herbeiführt, sondern nur insoweit als eine hybride Besteuerungsinkongruenz vorliegt.²³

²⁰ Vgl. Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 119 ff. m.w.H.

²¹ Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 144.

²² Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 139 und S. 145.

²³ So gilt bspw. im Rahmen der EU ATAD-Richtlinie eine Minderbesteuerung gestützt auf ein Standortförderungsprogramm grundsätzlich nicht als eine zu bekämpfende Hybridsituation.



- 29 Ausgangslage für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens im Rahmen der Sondersatzlösung ist der Reingewinn nach Steuern gemäss statutarischer Jahresrechnung inklusive allfälliger steuerlicher Korrekturen. Auf diese Weise werden grundsätzlich sämtliche Einnahmen für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt (so genannte «*Full Inclusion*»), so dass es zu keiner steuerlichen Vorzugsbehandlung oder gar Nichtberücksichtigung bestimmter Einkünfte kommt. Dabei ist es unbeachtlich, dass der hierdurch bestimmte steuerbare Reingewinn vor der Aufteilung in die Sondersatzbesteuerung und ordentliche Besteuerung allenfalls noch reduziert wird (bspw. mittels Verrechnung mit steuerlichen Verlustvorträgen oder Abzügen in der Patentbox und/oder F&E). Gemäss Abschlussbericht zu Aktionspunkt 2 gelten nämlich Zahlungen, die mit abzugsfähigen Ausgaben oder Verlustvorträgen verrechnet werden, immer noch als in den ordentlichen Einnahmen berücksichtigt.²⁴ Eine hybride Besteuerungsinakongruenz liegt unter diesem Blickwinkel jedenfalls dann nicht vor, wenn es sich um «echte» (und nicht nur fiktive) Aufwendungen handelt.
- 30 In Bezug auf die positiv zu erfüllende Bedingung hinsichtlich einer Besteuerung zum vollen Grenzsteuersatz ist zu berücksichtigen, dass es sich beim anwendbaren Sondersatz um einen gesetzlich normierten Gewinnsteuersatz handelt, der ausschliesslich für einen bestimmten Teil der Einkünfte zur Anwendung gelangt. Die blosse Tatsache, dass gewisse Einkünfte zu einem niedrigeren Satz besteuert werden als andere Arten von Einkünften, führt (noch) nicht zu einer hybriden Besteuerungsinakongruenz.²⁵ Es bedarf hierfür noch zusätzlich des Vorliegens eines hybriden Instruments oder eines hybriden Rechtsträgers, um eine schädliche Gestaltung im Sinne der Anti-Hybrid-Regeln herbeizuführen. Das Sondersatzmodell selbst fusst nicht auf einer hybriden Gestaltung, sondern einzig auf dem Umstand, dass Einkünfte, welche auf einer Realisation der im Zeitpunkt des Statuswechsels bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwertes beruhen, einer reduzierten Gewinnbesteuerung zugeführt werden. Mangels Vorliegens einer Hybridität hinsichtlich des zugrundeliegenden Instruments oder Rechtsträgers führen Zahlungen somit u. E. nicht zu einem D/NI-Ergebnis, selbst wenn sie beim schweizerischen Empfänger mit einem niedrigeren Sondersatz besteuert werden. Allein die niedrigere Besteuerung von Einkünften bei der Zahlungsempfängerin stellt keine hybride Besteuerungsinakongruenz dar und kann damit auch nicht in den Geltungsbereich von Anti-Hybrid-Regeln fallen.

4.2.2 Fazit

Nach dem Vorgesagten lässt sich festhalten, dass Zahlungen an eine Gesellschaft mit Sondersatzlösung grundsätzlich als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden sollten. Ein schädliches D/NI-Ergebnis liegt nicht vor, da die Einkünfte dem Grunde nach vollumfänglich der Gewinnbesteuerung unterliegen («*Full Inclusion*») und allein die niedrigere Sondersatzbesteuerung keine hybride Besteuerungsinakongruenz darstellt bzw. herbeiführt, zumal eine abweichende steuerliche Einordnung der Zahlung bzw. eine abweichende steuerliche Einordnung der beteiligten Rechtsträger keine Voraussetzung für die Anwendung des niedrigeren Sondersteuersatzes ist.

4.2.3 Offene Fragen bei der deutschen Lizenzschranke

Noch nicht abschliessend geklärt scheint das Verhältnis zwischen der Sondersatzlösung und der in Deutschland auf Anfang 2018 eingeführten «*Lizenzschranke*».²⁶ Grund dafür ist der weitreichende sachliche Anwendungsbereich der Lizenzschranke und die damit einhergehende Frage, inwiefern die Sondersatzlösung eine steuerliche Präferenzregelung im Sinne der deutschen Lizenzschranke darstellt, gemäss welcher aus Deutschland stammende Lizenzzahlungen in Abweichung von der Regelbesteuerung privilegiert besteuert werden.

²⁴ Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 144.

²⁵ Vgl. Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 146 mit Verweis auf Beispiel 1.6, S. 210.



- 33 Die bisherigen Verlautbarungen und Diskussionen in der Praxis lassen den Schluss zu, dass der Anwendungsbereich der Lizenzschranke über Patentboxen oder anderweitige spezifische IP-Regimes hinausgeht.²⁷ Hintergrund hierfür ist die besondere Strukturierung des Gesetzestextes: Es wird kein Abzugsverbot gegenüber solchen Lizenzzahlungen ausgesprochen, die an Nexus-konforme Patentboxen gezahlt werden. Das Gesetz macht aber nicht den einfachen Umkehrschluss, dass entsprechend auch nur Lizenzzahlungen an nicht-Nexus-konforme Patentboxen vom Abzug ausgeschlossen würden. Vielmehr tritt eine Abzugsbegrenzung bei Lizenzzahlungen insoweit ein, als kumulativ keine qualifizierende Patentbox vorliegt und die Einnahmen beim Lizenzgeber abweichend von der Regelbesteuerung mit weniger als 25 % besteuert werden. Die Präferenzbesteuerung muss in diesem Fall aber nicht auf einer Patentbox basieren.
- 34 Das Anwendungsschreiben der Deutschen Finanzverwaltung vom 19. Februar 2020 hat diesbezüglich auch keine umfassende Klarheit geschaffen. Es bleibt mithin festzuhalten, dass u.E. grundsätzlich zwar gute Gründe dafür bestehen, dass es sich aus dogmatischer Sichtweise selbst beim Sondersteuersatz um eine im Gesetz verankerte Regelbesteuerung handelt und rein unter diesem Blickwinkel keine schädliche Präferenzregelung vorliegen sollte. Dennoch ist derzeit nicht völlig auszuschliessen, dass der deutsche Fiskus in einem konkreten Anwendungsfall die Sondersatzlösung unter Berücksichtigung des offensichtlich bewusst offen formulierten Begriffs als Präferenzregelung gemäss § 4j EStG einstuft.
- 35 Eine mögliche Entschärfung der Problematik könnte darin bestehen, die aus Deutschland stammenden Lizenzeneinkünfte separat der ordentlichen Besteuerung zu unterstellen und nur den Restgewinn nach Massgabe der einschlägigen Quote aufzuteilen oder gar auf die Sondersatzlösung gänzlich verzichten und stattdessen – sofern möglich – für die Aufdeckungs-lösung (altrechtlicher Step-up) zu optieren. Inwiefern eine freiwillig erfolgende höhere Steuerlast unter dem Blickwinkel der Regelbesteuerung in Deutschland anerkannt wird, wurde soweit ersichtlich noch nicht abschliessend beurteilt.²⁸ Diesbezüglich gilt es aber zu beachten, dass die Anwendung der schweizerischen Übergangsregelungen im Ermessen des Steuerpflichtigen liegt und insbesondere nicht von Amtes wegen, sondern nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt.

4.3 Altrechtlicher Step-up

4.3.1 Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme

Die im Rahmen der Sondersatzlösung gemachten Ausführungen gelten grösstenteils auch für den altrechtlichen Step-up. 36

²⁶ Die Lizenzschranke wurde mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 in § 4j des deutschen Einkommensteuergesetz (EStG) per 1. Januar 2018 eingeführt. Es sollen damit vor allem schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Lizenzboxen ohne Nexus-Konformität eingedämmt werden, indem in Deutschland eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs erfolgt, sofern die aus Deutschland geleisteten Lizenzzahlungen bei der ausländischen Empfängerin einer steuerlichen Präferenzregelung unterliegen.

²⁷ So könnten unter Umständen auch ehemalige gemischte Gesellschaften von der Regelung erfasst werden, sofern diese den Nexus-Test nicht bestehen (bspw. bei Einkünften aus eingekauftem IP).

²⁸ Jedenfalls kennt das deutsche Steuerrecht die Rechtsfigur der «freiwilligen Steuerzahlung», die dann gerade nicht als gesetzlich auferlegte Belastung anerkannt wird. Würde man den Verzicht als freiwillige Zahlung verstehen wollen, ergäbe sich dann hieraus das doppelte Steuerrisiko, dass einerseits in Deutschland die Lizenzzahlungen womöglich doch nicht voll abzugsfähig wären und in der Schweiz die Lizenzeneinnahmen vergleichsweise erhöht der Besteuerung unterworfen würden.



- 37 Ausgangslage für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens bei Anwendung des altrechtlichen Step-up ist wiederum der Reingewinn nach Steuern gemäss statutarischer Jahresrechnung inklusive allfälliger steuerlicher Korrekturen. Im Gegensatz zur Sondersatzlösung ist jedoch offen, ob beim altrechtlichen Step-up aufgrund der jährlich erfolgenden dynamischen oder linearen Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven (einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts) letztlich auch tatsächlich sämtliche Einnahmen für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage als berücksichtigt gelten.
- 38 Für eine «Full Inclusion» spricht, dass es im Rahmen des altrechtlichen Step-up zu keiner steuerlichen Vorzugsbehandlung oder gar Nichtberücksichtigung bestimmter Einkünfte kommt. Zudem gilt unter Bezugnahme auf den Abschlussbericht zu Aktionspunkt 2 eine Zahlung auch dann als in den Einnahmen berücksichtigt, wenn diese mit abzugsfähigen Ausgaben verrechnet wird.²⁹ Auch wenn nicht abschliessend feststeht, ob die jährlichen Abschreibungen mit Bezug auf die STAF letztlich auch tatsächlich als abzugsfähige Ausgaben im Sinne des Abschlussberichts qualifizieren, ist dies zumindest ein Hinweis darauf, dass Verlustverrechnungen, andere Abzüge oder eben Abschreibungen nicht per se schädlich sind.
- 39 Unterstützend kann in diesem Zusammenhang auch die Besteuerung der Einkünfte auf Bundesebene sein, da auf Stufe Bund in der Regel eine «Full Inclusion» des Einkommens ohne eine vergleichbare Kürzung der Bemessungsgrundlage mittels Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven erfolgt. Unter diesen Umständen wäre zumindest eine «Full Non-inclusion» ausgeschlossen.
- 40 Massgebend ist vorliegend aber insbesondere, ob die Einnahmekürzung überhaupt auf einer hybriden Gestaltung beruht und, falls ja, inwiefern zwischen den Abschreibungen der aufgedeckten stillen Reserven (einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts) und der Zahlung überhaupt ein aus-

reichender Kausalzusammenhang (Nexus) besteht. Das Erfordernis eines hinreichenden Nexus lässt sich implizit aus dem Abschlussbericht zum Aktionspunkt 2 herauslesen. Demnach behandelt der Abschlussbericht «nur Inkongruenzen [...], die auf einem hybriden Element zur Erzielung solcher Ergebnisse basieren»³⁰. Eine ähnliche Bestimmung findet sich überdies auch in der ATAD-Richtlinie, wonach die «Inkongruenz auf Unterschiede bei der Zuordnung von Zahlungen»³¹ zurückzuführen sei.

Vorliegend mangelt es bei der Aufdeckungslösung gleichermassen wie bei der Sondersatzlösung jedenfalls an einer hybriden Besteuerungsinkongruenz, da die blosser Aufdeckung und anschliessende Abschreibung von stillen Reserven weder auf einem hybriden Instrument beruht noch auf einen hybriden Rechtsträger zurückzuführen ist. Entsprechend sollte auch bei Anwendung des altrechtlichen Step-up keine schädliche Inkongruenz im Sinne des Geltungsbereichs der Anti-Hybrid-Regeln vorliegen.

4.3.2 Fazit

Wie vorstehend ausgeführt, gibt es verschiedene gute Argumente, wonach es bei der Anwendung des altrechtlichen Step-up zu keiner hybriden Konstellation kommt (auch hinsichtlich der positiv zu erfüllenden Bedingung der Besteuerung der Zahlungen zum vollen Grenzsteuersatz). Die individuelle Umsetzung von Aktionspunkt 2 ist indessen sehr vielfältig und unterschiedlich, weshalb es ratsam ist, die Frage nach dem Vorliegen einer schädlichen Besteuerungsinkongruenz im Einzelfall und unter Berücksichtigung der lokalen Umsetzungen der Vorschriften im Quellenstaat zu beurteilen.

²⁹ Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 144.

³⁰ Abschlussbericht – Aktionspunkt 2, S. 20.

³¹ ATAD, Art. 2 (9), Abschnitt 1, (b).



4.4 Immigrations-Step-up bei Prinzipalgesellschaften

4.4.1 Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme

- 43 Die bei Ende der Prinzipalbesteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts können im Rahmen der Auflösung der ausländischen Betriebsstätten und der damit einhergehenden Rückübertragung auf das Schweizer Stammhaus im Umfang der bisherigen Freistellungsquote gewinnsteuerneutral in der Steuerbilanz aufgedeckt werden.³² Die steuerwirksame Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven (einschliesslich Goodwill) führt in der Folge zu einer steuerlichen Entlastung während der Abschreibungsdauer. Der überwiegende Teil der Einkünfte einer schweizerischen Prinzipalgesellschaft dürfte indessen der vollen Gewinnbesteuerung unterliegen, da der Umfang des Step-ups und in der Folge der proportionale Abschreibungsbetrag infolge der 2015 eingeführten Praxisverschärfung erheblich begrenzt worden ist.
- 44 Im Gegensatz zum altrechtlichen Step-up dürfte der Immigrations-Step-up bei Beendigung der Prinzipalbesteuerung gemäss KS8 ein gewisses Potential für kontroverse Diskussionen haben. Zunächst gilt es positiv festzuhalten, dass die im Ausland teils etwas kontrovers beurteilte Besteuerungspraxis gemäss KS8 seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Wirkung per 31. Dezember 2019 definitiv aufgehoben worden ist. Damit sind Schweizer Prinzipalgesellschaften steuertechnisch spätestens seit dem 1. Januar 2020 von der schädlichen Fessel einer mutmasslich hybriden Gestaltung befreit.
- 45 Die Frage bleibt, inwiefern ein Step-up auf der Grundlage einer Immigrationsfiktion allenfalls zu einer schädlichen Inkongruenz im Sinne der Anti-Hybrid-Regeln führen könnte, also sozusagen die transformierte temporäre Fortsetzung der hybriden Gestaltung (inexistente Betriebsstätte) in die Gegenwart darstellt. Die spezifische Beurteilung ist komplex und hängt wesentlich von der individuellen Implementie-

rung und Anwendung der neuen Regelungen im jeweiligen Quellenstaat ab. So fallen Abschreibungen von Vermögenswerten beispielsweise nicht in den Geltungsbereich der Anti-Hybrid-Regeln von Grossbritannien, welches bekanntlich als eines der ersten Länder bereits Anfang 2017 ein umfassendes Regelwerk zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen einführte.

Im Gegensatz dazu steht der Referentenentwurf des deutschen Bundesministeriums der Finanzen zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (deutsches ATAD-Umsetzungsgesetz).³³ Dieser sieht für die Anti-Hybrid-Regel einen erweiterten Anwendungsbereich vor, indem diese auch Abschreibungen von Vermögenswerten erfassen soll, sofern die aktivierten Vermögenswerte ihrerseits auf einer hybriden Gestaltung (hybrides Instrument oder hybrider Rechtsträger) beruhen. Die Regelung dürfte in erster Linie auf sogenannte «IP Onshoring»-Transaktionen abzielen, bei welchen Immaterialgüterrechte innerhalb des Konzerns von einem typischerweise substanzschwachen und in einer Steueroase ansässigen umgekehrt hybriden Rechtsträger («Reverse Hybrid») zu Verkehrswerten übertragen werden. Der Erwerber der Immaterialgüterrechte verbucht diese zum Verkehrswert und nimmt in der Folge steuerlich wirksame Abschreibungen vor, welche er mit künftigen Lizenz-einkünften verrechnet. Da derartige Strukturbereinigungen fiskalpolitisch allgemein zu begrüßen sind, will der deutsche Referentenentwurf (2. Fassung) grundsätzlich nur diejenigen Transaktionen erfassen, welche ab Inkrafttreten des neuen Gesetzes umgesetzt werden, und jene Transaktionen von der Regelung ausnehmen, welche bereits vor Inkrafttreten voll-

³² Vgl. Ziffer 2.3.

³³ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/0-Gesetz.html (mit Link zum Referentenentwurf; zuletzt online abgerufen am 24. Januar 2021).



zogen worden sind. Bestimmte Gegenmaßnahmen sind allerdings für sogenannte Dauerschuldverhältnisse vorgesehen, die ohne wesentliche Nachteile hätten gekündigt werden können. Nach dem letzten Referentenentwurf (2. Fassung) betrifft dies grundsätzlich hybriden Aufwand ab dem und einschliesslich des 1. Januar 2020, was für Schweizer Prinzipalgesellschaften insofern relevant sein könnte, wenn man beim Immigrations-Step-up die Perpetuierung einer schädlichen hybriden Struktur erkennen möchte. Tatsächlich hat der deutsche Gesetzgeber aber nicht (mehr) die Kraft gefunden, den Referentenentwurf noch vor Jahresende 2020 in ein förmliches Gesetzgebungsverfahren zu überführen. Es wird damit eher unwahrscheinlich, dass Deutschland die Anti-Hybrid-Regeln noch mit einer Rückwirkung für das Jahr 2020 einführen wird. Es ist allerdings dennoch nicht auszuschliessen, dass die neuen deutschen Besteuerungsregeln – selbst wenn sie erstmalig für das Jahr 2021 zur Anwendung gelangen – bezüglich der Frage, ob schädlicher Aufwand vorliegt, womöglich trotzdem zum Stichtag 1. Januar 2020 zu prüfen wären.

47 Auch wenn man gewisse Parallelen zur steuersystematischen Aufdeckung von stillen Reserven bei Beendigung der Prinzipalbesteuerung erkennen will, so sind die folgenden Fragekriterien bei der Beurteilung, ob eine schädliche hybride Besteuerungskongruenz vorliegt oder nicht, zu prüfen:

- Sind steuerwirksame Abschreibungen von Vermögenswerten (bzw. aufgedeckten stillen Reserven) vom Geltungsbereich der im Quellenstaat anwendbaren Anti-Hybrid-Regel erfasst?
- Ist für die steuerliche Beurteilung der Vollzugszeitpunkt der Onshoring-Transaktion massgebend? Die Bundespraxis der Prinzipalbesteuerung wurde per 31. Dezember 2019 aufgehoben und die Rechtsgrundlage für die Aufdeckung der stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwertes auf Vermögenswerten, welche in die Schweiz überführt werden, wurde mit Inkrafttreten der STAF per 1. Januar 2020 geschaffen.

- Besteht ein hinreichender Nexus zwischen der Zahlung aus dem Quellenstaat und der von der Empfängerin steuerwirksam vorgenommenen Abschreibung in der Schweiz? Besteht eine direkte Abhängigkeit zwischen der Vornahme der Abschreibung und der Zahlung aus dem Quellenstaat? Eine solche Abhängigkeit liegt beim schweizerischen Step-up klarerweise nicht vor; die Abschreibung hat von Gesetzes wegen und unabhängig von den vereinnahmten Erträgen zu erfolgen.
- Erfolgt eine volle (d.h. ungekürzte) Besteuerung der Zahlung aus dem Quellenstaat für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern? In dieser Hinsicht könnte das Ergebnis bei Anwendung der Sondersatzlösung im Kanton – im Gegensatz zur Aufdeckungslösung – unter Umständen begünstigt werden.

4.4.2 Fazit

Es zeigt sich, dass die Fragestellung, ob es bei einem Step-up gestützt auf die Immigrationsfiktion zu einer schädlichen Inkongruenz im Sinne der Anti-Hybrid-Regeln kommen kann, vielschichtig ist und sich nicht in allgemein gültiger Weise beantworten lässt. Eine verlässliche Antwort darauf lässt sich nur dann ergründen, wenn alle massgebenden Aspekte (insbesondere die oben dargelegten Fragestellungen) sachgerecht in die Beurteilung einbezogen und entsprechend gewürdigt werden.

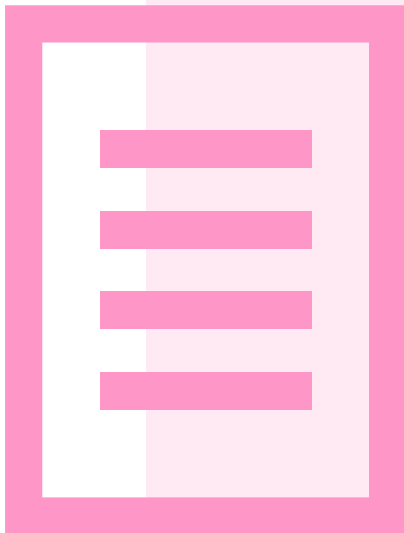
5. Schlussfolgerung

Die Schweiz hat mit der STAF ihre Steuergesetzgebung den internationalen Entwicklungen angepasst. Insbesondere die hierbei erlassenen Übergangsbestimmungen für bisher privilegiert besteuerte Gesellschaften erlauben einen schonenden Übertritt von der privilegierten in die ordentliche Besteuerung. Die Übergangsbestimmungen sind letztlich aber nur so viel Wert, als dass sie mit den internationalen Regelungen – jeweils in Bezug auf den konkreten Einzelfall – im Einklang stehen.



- 50 In Anbetracht der obigen Ausführungen gibt es gute Argumente dafür, dass die Sondersatzlösung, der altrechtliche Step-up sowie der Immigrations-Step-up für Prinzipalgesellschaften zu keinen hybriden Gestaltungen im Sinne von Aktionspunkt 2 des OECD BEPS-Projektes führen sollten. Das Ermessen der Länder bei der Umsetzung der entsprechenden Bestimmungen lässt diesbezüglich aber keine allgemein gültige Aussage zu. Die jeweiligen Gestaltungen sind daher stets im Einzelfall und aufgrund der lokalen Gesetzgebung im Quellenstaat auf deren Konformität mit den einschlägigen Anti-Hybrid-Bestimmungen zu überprüfen. Daneben sind auch stets weitere Abzugsbeschränkungen im Ausland im Auge zu behalten, wie zum Beispiel die deutsche Lizenzschranke, die nicht (primär) von dem Vorliegen eines hybriden Elements abhängt.





zsis)



Steuerrechtliche Aspekte bei Vorsorgeguthaben von international mobilen Arbeitnehmern

QUICK READ Das Vorsorgesystem der Schweiz beruht auf dem 3-Säulen-Prinzip. Das Steuerrecht lehnt sich an dieses 3-Säulen-Prinzip an. Grundsätzlich gilt, wonach einer vollen Abzugsfähigkeit der Beiträge die volle Besteuerung der Leistungen gegenübersteht. Dieses Modell gilt für die 1. und die 2. Säule sowie für die gebundene private Selbstvorsorge. Die freie Selbstvorsorge genießt nur eine beschränkte steuerliche Privilegierung auf der Beitragsseite, und entsprechend erfolgt lediglich eine teilweise oder bestenfalls keine Besteuerung der ausgerichteten Leistungen. Eine sinngemäss gleiche Anwendung der Besteuerungsregeln für ausländische Vorsorgeleistungen erfolgt grundsätzlich, sofern Vergleichbarkeit gegeben ist. Eine Einzelfallbetrachtung ist indessen stets angezeigt, wie die Praxisbeispiele des vorliegenden Beitrags verdeutlichen. Es werden hierbei einerseits aus einer schweizerischen Perspektive die steuerliche Behandlung des Transfers des angesparten Kapitals aus einem amerikanischen IRA Vorsorgeplan sowie andererseits die Auszahlung einer deutschen Rürup-Rente vorgestellt. Es wird deutlich, dass betroffenen Personen mit Vorsorgeguthaben in verschiedenen Ländern vorgängig ihre individuelle Steuersituation analysieren sollten.



Julian KLÄSER
Dr., MLaw
Senior Associate | Meyerlustenberger
Lachnenal AG
julian.klaeser@mll-legal.com



QUICK READ	15	1. Hintergrund	
HAUPTTEIL	17		
1. Hintergrund	17		Arbeitnehmende sind heutzutage mobiler denn je. Immer häufiger ist der mit einer Erwerbstätigkeit verbundene Aufenthalt in einem Gaststaat allerdings nicht von dauerhafter Natur. Arbeitnehmende, die in mehreren Ländern gearbeitet und gelebt haben, verfügen daher oftmals über berufliche und private Vorsorgeguthaben in mehreren Ländern. Die steuerliche Situation wird regelmässig spätestens dann unübersichtlich, wenn eine grenzüberschreitende Übertragung bzw. Auszahlung dieser Vorsorgegelder an die Anspruchsberechtigten erfolgen soll.
2. Altersvorsorge in der Schweiz im Allgemeinen	17		
3. Praxisbeispiel I	19		
4. Praxisbeispiel II	19		
5. Fazit	20	2. Altersvorsorge in der Schweiz im Allgemeinen	
			Der nachfolgende Beitrag stellt zunächst die Grundlagen der Altersvorsorge in der Schweiz vor sowie die damit verbundenen steuerrechtlichen Aspekte. Sodann werden zwei grenzüberschreitende Praxisbeispiele präsentiert und die jeweiligen Steuerfolgen im Hinblick auf die Auszahlung aus den ausländischen Vorsorgeformen näher erörtert.
			Das Vorsorgesystem der Schweiz beruht auf dem 3-Säulen-Prinzip, das historisch gewachsen und seit 1972 in der Bundesverfassung verankert ist. Es basiert einerseits auf der staatlichen Existenzsicherung (AHV), die im Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) geregelt ist. Diese 1. Säule umfasst die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV), die Erwerbsersatzordnung (EO) sowie die sogenannten Ergänzungsleistungen (EL).
			Die 2. Säule bildet die betriebliche Vorsorge (BVG). Erwerbstätige sind dafür obligatorisch oder freiwillig einer Pensionskasse angeschlossen. Das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) gibt hier grundsätzlich die Rahmenbedingungen vor. Ausserdem beinhaltet die 2. Säule die Unfallversicherung (UVG) sowie die Kollektivkrankentaggeldversicherung (KTG).



- 5 Die 3. Säule basiert auf der freiwilligen privaten Selbstvorsorge. Diese ist untergliedert in die gebundene private Selbstvorsorge (Säule 3a) und die freie ungebundene Selbstvorsorge (Säule 3b).

2.1 Steuerrechtliche Aspekte zur Altersvorsorge in der Schweiz

- 6 Das Steuerrecht lehnt sich an das 3-Säulen-Prinzip an. Anwendung findet hier das sogenannte Waadtländer Modell. Das heisst, der grundsätzlich vollen Abzugsfähigkeit der Beiträge steht die volle Besteuerung der Leistungen gegenüber. Dieses Modell gilt für die 1. und die 2. Säule sowie für die gebundene private Selbstvorsorge. Die freie Selbstvorsorge geniesst dagegen nur eine beschränkte steuerliche Privilegierung auf der Beitragsseite, und entsprechend erfolgt lediglich eine teilweise oder bestenfalls keine Besteuerung der ausgerichteten Leistungen.

2.2 Besteuerung von Leistungen aus der gebundenen Selbstvorsorge

- 7 Steuerbar sind nach Art. 22 Abs. 1 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung. Diese Leistungen werden in der Regel als Rente oder Taggelder ausbezahlt und werden damit zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif erfasst. Diese gesetzliche Grundlage erfasst auch alle Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen.
- 8 Renten werden zum übrigen Einkommen gerechnet und vollumfänglich in die Bemessungsgrundlage einbezogen, während Kapitalleistungen aus Vorsorge sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile gesondert vom übrigen Einkommen zu einem privilegierten Satz besteuert werden (Art. 38 DBG, Art. 11 Abs. 3 StHG).
- 9 Leistungen aus der gebundenen privaten Selbstvorsorge werden grundsätzlich gleich besteuert wie entsprechende Leistungen aus der 2. Säule.

2.3 Besteuerung von Leistungen aus der ungebundenen Selbstvorsorge

Für Leistungen aus der ungebundenen Selbstvorsorge gilt der Grundsatz, wonach aufgrund der faktischen Nichtabziehbarkeit der Beiträge keine oder eine nur teilweise Besteuerung im Leistungsfall stattfindet. 10

Für die Beurteilung der Steuerfolgen ist auch die Ausgestaltung des Vorsorgeprodukts zu analysieren: Handelt es sich um ein rückkaufsfähiges Vorsorgeprodukt (das heisst, der Eintritt des Leistungsfalls ist sicher), oder ist es eine Risikoversicherung (bei welcher der Eintritt des Leistungsfalls ungewiss ist)? 11

Der Vermögensanfall aus einer rückkaufsfähigen privaten Kapitalversicherung beispielsweise ist steuerfrei gemäss Art. 24 lit. b DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG. Hintergrund ist der, dass es sich hier im Prinzip um eine Vermögensumschichtung handelt, weil der Begünstigte im Versicherungsfall sein einbezahltes Kapital zurückerhält. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass auf kantonaler Ebene der Rückkaufswert während der vertraglichen Laufzeit für Vermögenssteuerzwecke deklariert werden muss. 12

Dagegen stellt eine Todesfallversicherung eine Risikoversicherung dar, wobei der Anspruch nur fällig wird, wenn die versicherte Person vor einem bestimmten Datum stirbt und dann Leistungen an eine anspruchsberechtigte Person ausgezahlt werden (bspw. Ehegatte). Gemäss Art. 23 lit. b DBG unterliegt eine solche Versicherungsleistung der Einkommenssteuer. 13

2.4 Besteuerung einer ausländischen Vorsorgeleistung im Allgemeinen

Es erfolgt grundsätzlich eine sinngemäss gleiche Anwendung der Besteuerungsregeln für ausländische Vorsorgeleistungen, sofern Vergleichbarkeit gegeben ist. Beispielsweise werden Leistungen aus ausländischen gesetzlichen Sozialversicherungen, die mit der schweizerischen 1. Säule vergleichbar sind, gleich wie entsprechende Leistungen aus schweizerischen Ein- 14



richtungen als ordentliches Einkommen besteuert, sofern ein allenfalls anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen keine Einschränkungen des schweizerischen Besteuerungsrechts vorsieht. Eine Einzel-fallbetrachtung ist indessen stets angezeigt, wie die nachfolgenden Praxisbeispiele verdeutlichen sollen.

3. Praxisbeispiel I

3.1 Sachverhalt

- 15 Eine schweizerische Staatsangehörige wohnt und arbeitet seit einigen Jahren wieder in der Schweiz. Während fünf Jahren war sie in den Vereinigten Staaten erwerbstätig und leistete dort Beiträge in einen sogenannten Traditional Individual Retirement Account (IRA Vorsorgeplan). Nun beabsichtigt sie, das angesparte Kapital aus den USA in die Schweiz zu transferieren. Die nachfolgenden Charakteristika zeichnen diesen Vorsorgeplan insbesondere aus: Die Beiträge in den Vorsorgeplan waren steuerlich nicht abzugsfähig in der Ansparphase. Ausserdem sind die geäußerten finanziellen Mittel in der Ansparphase nicht gebunden.

3.2 Steuerrechtliche Beurteilung

- 16 Für schweizerische Steuerzwecke dürfte der vorliegende US-Vorsorgeplan mit der freien Selbstvorsorge (Säule 3b) vergleichbar sein. Denn die USA haben im vorliegenden Praxisbeispiel keine steuerliche Privilegierung in der Ansparphase gewährt (keine Abzugsfähigkeit der Beiträge). Eine Bezugsmöglichkeit der eingezahlten finanziellen Mittel ist zudem jederzeit gegeben.
- 17 Folglich würden im Moment der Auszahlung aus schweizerischer Perspektive wohl keine Einkommenssteuerfolgen ausgelöst. Die Begünstigte erhält lediglich ihr einbezahltes Kapital zurück.
- 18 Zu beachten ist allerdings, dass der Verkehrswert seit der vertraglichen Laufzeit und mit Wohnsitznahme in der Schweiz in der Steuererklärung für die Vermögenssteuer angegeben hätte werden müssen. Ist die Begünstigte dieser Pflicht bislang nicht nachgekom-

men, sollte eine Offenlegung des US-Vorsorgeplans für Vermögenssteuerzwecke zusammen mit dem Einreichen der nächsten Steuererklärung grundsätzlich ohne grössere Umtriebe möglich sein. Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, wird ein Nachsteuerverfahren eingeleitet.

Sollte es sich beim US-Vorsorgeplan um ein Säule 3a-ähnliches Vorsorgeprodukt handeln (was in casu wohl nicht der Fall ist), wäre die Auszahlung nur dann steuerbar, wenn tatsächlich eine Auszahlung vorgenommen wird. Die Besteuerung der Auszahlung würde dann zusammen mit dem übrigen Einkommen erfolgen. Ein Transfer auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Einzahlung in eine Pensionskasse sollte dagegen keine direkten Steuerfolgen haben, da der «Vorsorgekreislauf» nicht verlassen würde.

4. Praxisbeispiel II

4.1 Sachverhalt

20 Eine deutsche Staatsangehörige lebt und arbeitet seit 10 Jahren in der Schweiz. Während ihrer Berufstätigkeit in Deutschland hat sie jährliche Beiträge in die deutsche Basisrente (auch bezeichnet als «Rürup-Rente») eingezahlt. Nun erhält sie eine monatliche lebenslange Rente.

Die Rürup-Rente ist eine freiwillige private Altersvorsorge für erwerbstätige Personen in Deutschland. Diese sieht die Zahlung von monatlichen lebenslangen Leibrenten frühestens ab dem vollendeten 62. Lebensjahr vor und bietet kein Kapitalwahlrecht. Der Rentenvertrag kann vor Rentenbeginn nicht gekündigt werden. Gemäss deutschem Steuerrecht können die Beiträge zu Rürup-Versicherungsverträgen als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

4.2 Steuerrechtliche Beurteilung

22 Da es sich um eine freiwillige private Altersvorsorge handelt, kann vorgängig festgehalten werden, dass es sich in casu nicht um eine Rentenleistung analog der 2. Säule handelt.

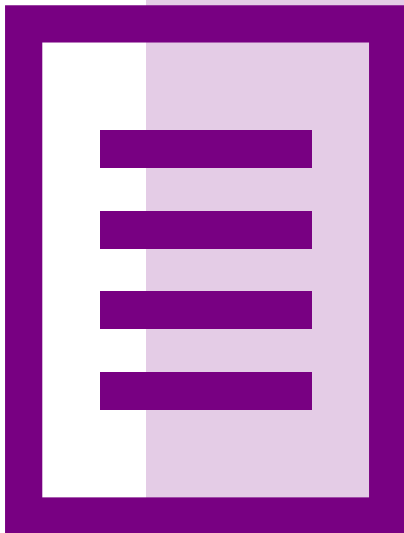


- 23 Die Vergleichbarkeit mit einer Säule-3a Vorsorgeform ist aufgrund der nachfolgenden Kriterien zu bestätigen: Die geäußerten Mittel werden erst im Pensionsalter verfügbar. Ausserdem wird der Vorsorgeplan vom deutschen Staat gefördert aufgrund der Abzugsfähigkeit der Beiträge und setzt eine Erwerbstätigkeit voraus.
- 24 Somit resultiert, dass während der Laufzeit des Vertrages das Kapital von der Vermögenssteuer ausgenommen ist. Die ausgerichtete Rente ist vollumfänglich als private berufliche Altersvorsorge steuerbar, wobei keine reduzierte Besteuerung vorgesehen ist.

5. Fazit

- 25 Betroffene Personen mit Vorsorgeguthaben in verschiedenen Ländern sind gut beraten, vorgängig ihre individuelle Steuersituation diesbezüglich zu analysieren, das heisst nicht erst im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Auszahlung der Vorsorgeleistungen. Um Rechtssicherheit betreffend die Einordnung und Behandlung eines ausländischen Vorsorgeplans für schweizerische Steuerzwecke zu erhalten, ist auch jederzeit die Einholung einer verbindlichen Auskunft bei der zuständigen Veranlagungsbehörde möglich und empfehlenswert.





zsis)



Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie

QUICK READ Seit Ausbruch der Pandemie arbeiten die meisten Arbeitnehmenden überwiegend oder sogar ausschliesslich von zu Hause aus. Dies hat ziemlich schnell zu Unsicherheiten hinsichtlich der Besteuerung der Erwerbseinkünfte geführt. Besonderes Interesse galt dabei den internationalen Arbeitnehmenden. Im internationalen Verhältnis gelangt das Arbeitsortsprinzip zur Anwendung. Die steuerbegründende innerstaatliche Norm, Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG, regelt, dass Arbeitnehmende ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nachgehen. Nach ständiger Rechtsprechung muss diese Tätigkeit physisch in der Schweiz ausgeübt werden. Die Arbeit im Homeoffice hat zu einer Verschiebung der physischen Präsenz vom Arbeits- zum Wohnort geführt, sowie fehlende tägliche Grenzüberschreitung zur Folge. Dies hätte zu neuen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkten und Verschiebung von Steuersubstrat geführt. Um Rechtssicherheit zu gewährleisten hat die Schweiz frühzeitig mit den meisten Nachbarstaaten befristete Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen, welche auf einer Tatsachenfiktion beruhen. In der Praxis sind Probleme aufgetaucht im Verhältnis zu Ländern, mit welchen keine solchen Vereinbarungen abgeschlossen wurden. Im Jahr 2020 haben sich die Steuerämter teilweise auf den Standpunkt gestellt, dass die Sonderregelungen aus den Verständigungsvereinbarungen auch auf die Arbeitnehmenden aus Ländern, mit welchen keine solchen Vereinbarungen getroffen wurden, zur Anwendung kommen und die Quellensteuer weiterhin abgeführt werden müsse. Diese Rechtsauffassung verstösst gegen internationales DBA-Recht und internes Recht. Mittlerweile haben die Steuerämter ihre rechtswidrige Praxis aufgegeben. Dies führt zu Rückerstattungsfragen der unrechtmässig abgeführten Quellensteuern. Dieser Artikel beleuchtet die geltenden Besteuerungsregeln und zeigt auf, welche Möglichkeiten der Rückerstattung von unrechtmässig erhobenen Quellensteuern bestehen.



René MATTEOTTI
Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M. Tax
Ordinarius | Universität Zürich
rene.matteotti@rwi.uzh.ch



Peter VOGT
Betriebsökonom FH, dipl. Steuerexperte
Partner | Tax Partner AG
peter.vogt@taxpartner.ch



Natalja EZZAINI
MLaw UZH
Tax Advisor | Tax Partner AG
natalja.ezzaini@taxpartner.ch



QUICK READ 22**1. Einleitung****HAUPTTEIL** 23

1. Einleitung	23
2. Besteuerung von internationalen Arbeitnehmenden	24
3. Verständigungsvereinbarungen mit den Nachbarstaaten	26
4. Vergleich mit den übrigen Ländern	28
5. Ausblick	29

«Home Office», «remote work», «smart working»! All diese Begriffe haben sich im Verlaufe des Jahres 2020 zu Schlagwörtern im Alltag entwickelt. Die Covid-19-Pandemie hat zu vielerlei Änderungen im Alltag geführt. Neben Liquiditätsschwierigkeiten von Unternehmen, verursacht durch die Drosselung des Waren- und Dienstleistungsangebots und einer Änderung im Konsumverhalten der einzelnen Personen, wurde auch der Arbeitsmarkt auf den Kopf gestellt. Nebst der zahlreichen Erwerbstätigen, die in Kurzarbeit waren, mussten die Unternehmen ihre Mitarbeitenden von zu Hause aus arbeiten lassen.⁰¹ Auf einen Schlag wurde aus der eigenen Wohnstätte auch gleich der Arbeitsort. Dies hat zu zahlreichen Diskussionen auf nationaler wie auch internationaler Ebene geführt. Ein besonders brisanter Punkt sind die damit einhergehenden steuerrechtlichen Fragestellungen. Im Folgenden fokussieren wir uns auf die bestehenden Steuerprobleme im Zusammenhang mit Erwerbseinkünften von internationalen Arbeitnehmenden und geben einen kurzen Ausblick auf die Risiken, welche die neuen Arbeitsmodelle für Unternehmen, welche internationale Arbeitnehmende beschäftigen, mit sich bringen.⁰²

⁰¹ Matteotti René/Ezzaini Natalja/Horni Christian, Steuerrechtliche Sofortmassnahmen aufgrund der Covid-19-Pandemie, in: Helbing Lichtenhahn Verlag (Hrsg.), Covid-19 - Ein Panorama der Rechtsfragen zur Corona-Krise, Basel 2020, S. 651 (zit. Matteotti/Ezzaini/Horni).

⁰² Diese Publikation beruht auf einer englischen Erstpublikation in International Tax Review (ITR) Special Focus Switzerland, 9th edition, Februar 2021 (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qhpclz9q3l6g/switzerland-settles-mutual-agreements-for-remote-working>).



2. Besteuerung von internationalen Arbeitnehmenden

- 2 Der Begriff der internationalen Arbeitnehmenden ist weit gefasst und beinhaltet verschiedene Fallkonstellationen.⁰³ Grenzgänger, welche typischerweise jeden Tag wieder an ihren ausländischen Wohnort zurückkehren, stellen eine Kategorie solcher Arbeitnehmenden dar. Bei internationalen Arbeitnehmenden, welche bei einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen tätig sind, stellt sich immer die Frage, welche steuerrechtlichen Verpflichtungen der Schweizer Arbeitgeberin im Zusammenhang mit ausländischen Arbeitnehmenden zukommen. Dabei ist sauber zwischen den nationalen Besteuerungsregeln und den internationalen Zuteilungsregeln der DBA zu unterscheiden. Zu beachten ist, dass nur nationale Steuernormen eine Steuerpflicht begründen können. Die internationalen Zuteilungsnormen regeln, ob ein auf der Grundlage des nationalen Steuerrechts bestehendes Besteuerungsrecht ausgeübt werden darf oder – falls nicht – es eingeschränkt wird.⁰⁴

2.1 Besteuerungsregeln in der Schweiz

- 3 Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG unterliegen Arbeitnehmende ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einer beschränkten Steuerpflicht, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Dabei gelangt das Quellensteuerverfahren gemäss Art. 91 i.V.m. Art. 83ff. DBG zur Anwendung, was bedeutet, dass der inländische Arbeitgeber bei Fälligkeit der geschuldeten Leistungen die geschuldete Steuer zurückbehalten und periodisch der zuständigen Steuerbehörde abliefern muss. Die Besteuerung der ausländischen Arbeitnehmenden setzt voraus, dass die für die Entstehung des Leistungsanspruchs massgebende Tätigkeit physisch in der Schweiz ausgeübt wird. Diese Position wurde vom Bundesgericht mehrfach bestätigt.⁰⁵ Diesbezüglich sei auf ein Leiturteil verwiesen, welchem ein deutscher Staatsangehöriger zu Grunde lag, der bei einer Schweizer Gesellschaft angestellt war.⁰⁶ Zu Beginn übte er seine Tätigkeit physisch in der Schweiz aus. Später zog er

jedoch nach Katar, wo er auch für die Schweizer Gesellschaft arbeitete. Der Arbeitgeber stellte sich dabei auf den Standpunkt, dass mit der Aufnahme der Erwerbstätigkeit die Quellensteuerpflicht wegfiel und beantragte die Rückerstattung bereits geleisteter Quellensteuern. Das Bundesgericht schützte die Auffassung des Arbeitgebers und verpflichtete die Steuerbehörde, die unrechtmässig eingenommene Quellensteuer zurückzuerstatten. Diese Rechtsprechung gilt es nun auch im Zusammenhang mit den Home-Office-Aktivitäten, welche durch die Covid-19-Pandemie verursacht wurde, im Blick zu behalten.

2.2 Besteuerungsregeln der DBA

4 Ausgangspunkt bei Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis gemäss Art. 15 OECD-MA 2017 ist das Arbeitsortsprinzip. Dieser Grundsatz besagt, dass der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, Einkünfte aus dieser Erwerbstätigkeit besteuern darf. Der Staat, in dem der Arbeitnehmende ansässig ist, hat diese Einkünfte entweder von der Steuer zu befreien oder die ausländische Steuer an die inländische Steuer anzurechnen.⁰⁷

5 Die Grenzgängerbestimmungen, welche zwischen den einzelnen Staaten als *leges specialis* ausgestaltet sind, schränken die Besteuerung am Arbeitsort nun aber punktuell ein. Die Schweiz kennt sog. Grenzgänger-

⁰³ Dürre Samuel, Art. 15 OECD-MA N 18 in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Basel 2015 (zit. AutorIn in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Komm. OECD-MA).

⁰⁴ Locher Peter/Marantelli Adriano/Opel Andrea, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, S. 45f. (zit. Locher/Marantelli/Opel).

⁰⁵ Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1 - 48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 5 DBG N 5.

⁰⁶ BGE 137 II 246 E. 4 und 5 S. 249.

⁰⁷ Locher/Marantelli/Opel, S. 586, 673f.



regelungen mit Deutschland, Frankreich, Italien und dem Fürstentum Liechtenstein, nicht aber mit Österreich.⁰⁸

2.2.1 Deutschland

- 6 Die Besteuerung der Grenzgängerinnen im Verhältnis zu Deutschland ist in Art. 15a DBA CH-D geregelt. Das DBA enthält eine Definition des Begriffes. Grenzgängerin ist gemäss Art. 15a Abs. 2 DBA CH-D, wer regelmässig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Dabei werden pro Kalenderjahr bis zu 60 Nichtrückkehrtage toleriert, um den Grenzgängerstatus nicht zu verlieren. Die Einkünfte aus Erwerbstätigkeit werden dem Grundsatz nach in Deutschland besteuert, wobei die Schweiz 4.5 % des Bruttobetrags der Vergütungen als Quellensteuer abziehen darf. Nach Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA CH-D rechnet Deutschland die in der Schweiz erhobenen Quellensteuern an die deutsche Einkommenssteuer an.

2.2.2 Liechtenstein

- 7 Das DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein geht einen Schritt weiter. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL sieht vor, dass die von Grenzgängern erzielten Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Die Schweiz darf bei in Liechtenstein ansässigen Grenzgängern keine Quellensteuer erheben. In einem Protokoll, welches integralen Bestandteil des DBA bildet, ist geregelt, dass die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.⁰⁹ Grenzgänger im öffentlichen Dienst werden gemäss Art. 19 Abs. 1 DBA CH-FL am Ort besteuert, von dem die Zahlung geleistet wird.

2.2.3 Italien

- 8 Im Gegensatz zur Rechtslage, wie sie im Verhältnis zu Deutschland und Liechtenstein besteht, folgt die derzeit noch bestehende Grenzgängervereinbarung mit Italien dem Arbeitsortsprinzip. Das Besteuerungsrecht ist ausschliesslich dem Arbeitsort vorbehalten. Die Vereinbarung sieht aber, ähnlich wie im Fall von Frankreich, einen Ausgleich der Kantone Graubünden, Tessin und Wallis zugunsten der italienischen Grenz-

gemeinden in der Höhe von 40 % resp. bei einigen Kantonen 38.5 % des Bruttobetrags der von den italienischen Grenzgängern bezahlten Steuern vor.¹⁰ Am 23. Dezember 2020 haben die Schweiz und Italien ein Protokoll unterzeichnet, welches für die Zukunft eine Abkehr vom Arbeitsortsprinzip vorsieht.¹¹

2.2.4 Frankreich

Wiederum anders präsentiert sich die Rechtslage im Verhältnis zu Frankreich. Dabei ist zu beachten, dass eine Grenzgängervereinbarung mit dem Kanton Genf und eine solche mit den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura bestehen.¹² In der Grenzgängervereinbarung mit dem Kanton Genf ist geregelt, dass das Arbeitsortsprinzip gemäss Art. 17 DBA CH-F zur Anwendung gelangt. Der Kanton Genf hat im Gegenzug aber jährlich einen Betrag von 3.5 % der Bruttolöhne, welche an in den Departementen Ain und Haute-Savoie ansässigen Grenzgängerinnen bezahlt werden, als Ausgleich zu leisten.¹³ Im Verhältnis zu den übrigen Kantonen enthält die entsprechende Verein-

⁰⁸ Duss Pascal/Kubaile Heiko, Art. 15 OECD-MA N 80, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Komm. OECD-MA.

⁰⁹ Protokoll zum DBA CH-FL, Ziff. 5 zu Art. 15 Abs. 4 DBA CH FL.

¹⁰ Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974, SR 0.642.045.43.

¹¹ Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Die Schweiz und Italien unterzeichnen ein neues Grenzgängerabkommen, Dezember 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msgid-81813.html> (zit. ESTV, Grenzgängerabkommen CH/I).

¹² Locher/Marantelli/Opel, S. 598.

¹³ Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über den finanziellen Ausgleich für die in Genf arbeitenden Grenzgänger, Januar 1973, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/frankreich.html#-287659510>.



barung eine Definition der Grenzgängerin und sieht eine sog. Karenzfrist von 45 Tagen pro Kalenderjahr vor. Der Wohnsitzstaat hat dabei das ausschliessliche Besteuerungsrecht, wobei dieser eine jährliche Ausgleichszahlung von 4.5% des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen leistet.¹⁴

3. Verständigungsvereinbarungen mit den Nachbarstaaten

3.1 Allgemeines

- 10 Die Phase der Pandemie, welche zum heutigen Zeitpunkt leider immer noch nicht überstanden ist, hat in Anbetracht der gesetzlichen Regelungen zu grossen Rechtsunsicherheiten geführt. Durch das Homeoffice entfällt die physische Präsenz am gewöhnlichen Arbeitsort sowie die tägliche Grenzüberschreitung, was zu einer Verschiebung der Besteuerungsbefugnisse und des Steuersubstrats hätte führen können. Deshalb haben diverse Staaten mit ihren jeweiligen Nachbarstaaten befristete Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen, so auch die Schweiz.
- 11 Die Schweiz hat solche vorübergehenden Vereinbarungen mit Frankreich, Italien, Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossen. Alle Vereinbarungen sind noch in Kraft. Die Schweiz und Frankreich haben sich Mitte März geeinigt, dass die Verständigungsvereinbarung bis am 30. Juni 2021 in Kraft bleibt. Ähnliches wird bei den anderen Staaten auch erwartet. Die Vereinbarungen beruhen auf einer sog. Tatsachenfiktion: Bei der Ausübung des Besteuerungsrechts wird so getan, als wären die Arbeitnehmenden auch während des Lockdowns ihrer Erwerbstätigkeit in gewohnter Manier am bisherigen Arbeitsort nachgegangen.¹⁵ Bei den Grenzgängern hat dies zur Folge, dass die Tage, die im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat verbracht werden, gleich behandelt werden, wie die Arbeitstage, an denen vor der Pandemie typischerweise im anderen Staat gearbeitet wurde. Die Steuerbehörden in der Schweiz stellen sich auf den Standpunkt, dass diese Verständigungs-

vereinbarungen nun auch auf das nationale Steuerrecht durchschlagen. Danach müssen schweizerische Arbeitgeberinnen ihren gewohnten Quellensteuerverpflichtungen nachkommen und die Besonderheiten der einzelnen Verständigungsvereinbarungen berücksichtigen, obwohl die betroffenen Arbeitnehmenden ihre Erwerbstätigkeit nun gar nicht mehr regelmässig in der Schweiz ausüben. Diese Praxis steht im Widerspruch zu den Grundsätzen, welche das Bundesgericht in der Vergangenheit herausgearbeitet hat.¹⁶

3.2 Deutschland

12 Im Verhältnis zu Deutschland bedeutet dies, dass die Schweiz weiterhin eine Quellensteuer von 4.5% der Bruttolöhne der Grenzgänger erheben darf, welche Deutschland entsprechend anrechnet. Der Zeitraum, in dem ein Grenzgänger von Covid-19-Massnahmen betroffen ist, wird bei der Prüfung der Anzahl Tage, die für die Beibehaltung des Grenzgängerstatus nicht überschritten werden dürfen, nicht berücksichtigt. Er muss von der Arbeitgeberin schriftlich nachgewiesen werden.

13 Kommt die Grenzgängerregelung nicht zur Anwendung, ist zu beachten, dass die Schweiz nach wie vor besteuern kann und Deutschland eine Freistellung gewährt. Aufgrund der fehlenden physischen Präsenz, welche die Steuerpflicht in der Schweiz voraussetzt, wird der Arbeitgeber nun verpflichtet, den Arbeitnehmenden eine Bestätigung über die Anzahl Arbeitstage, an denen diese der Erwerbstätigkeit im Ansässigkeitsstaat nachgegangen sind, auszustellen. Diese Bestätigung gilt zugleich als Einverständnis, dass der Lohn im Staat, der im Normalfall als Arbeitsortsstaat gilt, tatsächlich besteuert wird. Diese Bestätigung muss dem zuständigen deutschen Steueramt ein-

¹⁴ Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern, April 1983, SR 649.810.

¹⁵ Matteotti/Ezzaini/Horni, S. 673.

¹⁶ Vgl. BGE 137 II 246 E. 4 und 5 S. 249.



gereicht werden. Nur dann gewährt Deutschland die Freistellung. Damit soll eine doppelte Nichtbesteuerung verhindert werden.¹⁷

3.3 Liechtenstein

- 14 Bei liechtensteinischen Grenzgängern hat die Arbeitgeberin eine Bestätigung auszustellen über den Zeitraum, an denen die Arbeitskraft ihre Tätigkeit aufgrund der Pandemie im Ansässigkeitsstaat ausgeübt hat. Damit soll sichergestellt werden, dass der Grenzgängerstatus durch die Überschreitung der 45 Tage nicht verloren geht.
- 15 Die Vereinbarung soll nämlich verhindern, dass die Schweiz aufgrund des Wegfalls des Grenzgängerstatus für die tatsächlich in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit ein Besteuerungsrecht geltend machen kann.
- 16 Kommt die Grenzgängerregelung nicht zur Anwendung, so gilt die Tatsachenfiktion, dass der Arbeitnehmende am gewöhnlichen Arbeitsort tätig ist, sofern er nachweisen kann, dass sein Arbeitslohn an diesem Ort besteuert wird.¹⁸

3.4 Italien

- 17 In Bezug auf die in Italien ansässigen Arbeitnehmenden gilt, dass die Schweiz auch für die Zeit während des Lockdowns ihr Besteuerungsrecht behält, wenn die Erwerbstätigkeit üblicherweise in der Schweiz ausgeübt wurde.
- 18 Bei den Arbeitnehmenden, die nicht Grenzgänger sind, rechnet Italien die schweizerische Steuer an die italienische Steuer an. Bei den Grenzgängern müssen die von der Grenzgängervereinbarung betroffenen Kantone nach wie vor eine Ausgleichszahlung von 40 % resp. 38.5 % an Italien entrichten.¹⁹

3.5 Frankreich

- 19 Die Vereinbarung mit Frankreich stellt im Verhältnis zu den Grenzgängern sicher, dass Frankreich trotz fehlender physischer Erwerbstätigkeit in der Schweiz

die Ausgleichszahlung von 4.5 % leistet, soweit nicht die Vereinbarung mit Genf zur Anwendung gelangt.

Im Verhältnis zum Kanton Genf kommt die Tatsachenfiktion zur Anwendung, welche sicherstellen soll, dass Genf weiterhin besteuern kann. Im Gegenzug muss Genf weiterhin die Ausgleichszahlung in Höhe von 3.5 % der Bruttolöhne, welche an in den Departementen Ain und Haute-Savoie ansässige Grenzgänger bezahlt werden, an Frankreich leisten.

Im Übrigen gewährt die Vereinbarung den Arbeitnehmenden ein Wahlrecht. Wenn Arbeitnehmende die Besteuerung des auf die ausserordentlichen Homeoffice-Tage entfallenden Einkommens im Wohnsitzstaat wünschen, so haben sie dies den Steuerbehörden des Wohnsitzstaats mitzuteilen.²⁰

¹⁷ Siehe zum Ganzen: Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland vom 11. Juni 2020 mit Ergänzung vom 30. November 2020, Dezember 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/deutschland.html#606940241>.

¹⁸ Siehe zum Ganzen: Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Liechtenstein vom 22. Oktober 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/liechtenstein.html#-1217188721>.

¹⁹ Siehe zum Ganzen: Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Italien vom 19. Juni 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/italien.html#354726931>.

²⁰ Siehe zum Ganzen: Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich vom 13. Mai 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/frankreich.html#958440738>.



4. Vergleich mit den übrigen Ländern

- 22 In der Schweiz leben auch internationale Arbeitnehmende aus anderen Staaten, mit denen keine Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen wurden, weshalb auch keine Sonderregelungen im Rahmen der besonderen Pandemiesituation gelten.
- 23 Das Kantonale Steueramt Zürich und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt haben am 28. April 2020 resp. am 18. Mai 2020 angeordnet, dass Arbeitstage, welche im Ausland ansässige Arbeitnehmende aufgrund der Pandemie im Homeoffice verbracht haben, der schweizerischen Quellensteuer unterliegen. Dabei hat das Kantonale Steueramt Zürich auf die Möglichkeit der Revision hingewiesen, sollte es zu einer internationalen Doppelbesteuerung kommen.²¹ Gemäss den beiden Steuerämtern sollen die Sonderregelungen, wie sie mit den Ländern, mit welchen man Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen hat, den Regelfall darstellen.
- 24 Wie bereits ausgeführt, verstösst diese Rechtsauffassung sowohl gegen die DBA-Regelungen wie auch gegen das interne Recht. Die Arbeitgeberinnen befanden sich für das Steuerjahr 2020 hier in einer Zwickmühle. Gesetzeskonform wäre eigentlich gewesen, wenn sie im Verhältnis zu den Ländern, bei welchen die Sonderregelungen nicht gelten, für die Tage im Homeoffice keinen Quellensteuerabzug mehr vorgenommen hätten. Hätten sie den Quellensteuerabzug aber nicht vorgenommen, was rechtlich korrekt gewesen wäre, so hätten sie entgegen der Ansicht des Steueramtes gehandelt. In diesem Fall hätten sich Haftungsfragen gestellt, da das Haftungsrisiko gemäss Art. 88 Abs. 3 DBG bei der Arbeitgeberin liegt. Aufgrund dieses Dilemmas haben sich viele Schweizer Arbeitgeberinnen dafür entschieden, den Quellensteuerabzug vorzunehmen. Ein Quellensteuerabzug wurde teilweise sogar im Zusammenhang mit neu in den Schweizer Arbeitsmarkt eingetretenen Mitarbeitenden vorgenommen.

Folgendes Beispiel möge diese Konstellation illustrieren: 25

Mitarbeiterin X hat seit März 2020 einen Schweizer Arbeitsvertrag, arbeitet seither von zu Hause aus. Der Schweizer Arbeitgeber zieht Quellensteuer ab. Aufgrund der Rechtsprechung kann aber eine Steuerpflicht erst mit Aufnahme der physischen Tätigkeit in der Schweiz begründet werden, weswegen sich die Erhebung der Quellensteuer auch in dieser Konstellation als rechtswidrig erweist. 26

Erfreulicherweise haben sowohl der Kanton Zürich wie auch der Kanton Basel-Stadt ihre bisherige rechtswidrige Praxis aufgegeben.²² Neu gelten die Regeln gemäss den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen. Somit sind die Corona bedingten Homeoffice-Tage, welche im Wohnsitzstaat geleistet werden, grundsätzlich in der Schweiz nicht steuerpflichtig. 27

Es stellt sich nun die Frage, ob und wie zu Unrecht entrichtete Quellensteuern, welche im Steuerjahr 2020 abgeliefert wurden, zurückgefordert werden können. Nach internem Recht können ausländische Arbeitnehmende sowie wie auch das schweizerische Unternehmen in Bezug auf die im Jahr 2020 entrichteten Steuern bis Ende März 2021 von der zuständigen kantonalen Verwaltung gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG eine Verfügung über den Bestand der Steuerpflicht verlangen. Beharrt das Steueramt auf eine Steuerpflicht, 28

²¹ Matteotti/Ezzaini/Horni, S. 681.

²² Siehe folgende Anordnungen: Kantonales Steueramt Zürich, Januar 2021, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.zh.ch/de/news-uebersicht/mitteilungen/2021/steuern-finanzen/steuern/quellenbesteuerung-von-im-ausland-ansaessigen-arbeitnehmenden--d.html>; Steuerverwaltung Kanton Basel-Stadt, Januar 2021, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.steuerverwaltung.bs.ch/massnahmen-infolge-corona-pandemie.html> (zit. Steuerverwaltung, Anordnung Massnahmen Corona).



muss der Steuerpflichtige oder das Unternehmen die Rückerstattung auf dem ordentlichen Rechtsweg geltend machen.

- 29 Der Kanton Basel-Stadt sieht ausserdem explizit vor, dass Arbeitnehmende, bei welchen der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für im Home Office geleistete Arbeitstage beansprucht, schriftlich innerhalb von 90 Tagen seit Bekanntmachung der Doppelbesteuerung (Eröffnung des Veranlagungsentscheids) durch die ausländische Steuerbehörde, bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde eine Rückerstattung der in der Schweiz zu viel bezahlten Quellensteuern verlangen können. Die steuerpflichtigen Personen haben dafür Beweise zu erbringen wie z.B. ein ausländischer Steuerbescheid sowie eine Bescheinigung des schweizerischen Arbeitgebers über im Home Office geleistete Arbeitstage.²³

5. Ausblick

- 30 Am 23. Dezember 2020 haben die Schweiz und Italien ein neues Grenzgängerabkommen unterzeichnet, welches das derzeit gültige Abkommen von 1974 ersetzen soll. Die wichtigsten Neuerungen bestehen darin, dass sich die beiden Staaten auf eine Grenzgängerdefinition geeinigt haben, was aus Gründen der Rechtssicherheit erfreulich ist.
- 31 Zudem wird eine Unterscheidung zwischen neuen und bestehenden Grenzgängerinnen gemacht. Bei den neuen Grenzgängerinnen darf der Arbeitsortsstaat eine Quellensteuer von 80% des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erheben. Im Ansässigkeitsstaat unterliegen die Grenzgänger der ordentlichen Besteuerung, wobei der Ansässigkeitsstaat eine allfällige Doppelbesteuerung durch Anrechnung beseitigen muss. Um die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu gewährleisten, unterliegen die Einkünfte der neuen Grenzgänger einem elektronischen Informationsaustausch. Bei den bestehenden Grenzgängern gilt die bisherige Regel bis Ende des

Steuerjahres 2033 weiter. Nachher muss die Schweiz keine Ausgleichzahlungen mehr leisten und kann das gesamte Steuersubstrat behalten.

Das Inkrafttreten des Abkommens ist noch ausstehend. Das Protokoll des neuen Abkommens enthält in Ziff. 3 eine Bestimmung, wonach regelmässige Konsultationen zwischen den Vertragsstaaten hinsichtlich der möglichen Weiterentwicklung von Homeoffice stattfinden sollen.²⁴ Aufgrund der starken Vernetzung der schweizerischen globalen Unternehmen mit dem Ausland und der grossen Attraktivität, welche diese auf internationale Arbeitnehmende ausstrahlen, besteht seitens der Schweiz ein Interesse daran, das Besteuerungsrecht auch dann ausüben zu können, wenn der im Ausland ansässige Arbeitgeber vom Homeoffice aus arbeitet, sofern die Entschädigung vom schweizerischen Hauptsitz des Arbeitgebers entrichtet wird. Sollte die Schweiz in ihrem Bestreben erfolgreich sein, müsste sie freilich das interne Steuerrecht anpassen, um sicherzustellen, dass eine beschränkte Steuerpflicht infolge Erwerbstätigkeit in der Schweiz unabhängig von einer physischen Präsenz in der Schweiz erfolgen kann.

Das neue Grenzgängerabkommen ist ein Paradebeispiel dafür, dass Home-Office als die neue Normalität reell geworden ist. Dies wird unweigerlich aufgrund der geltenden gesetzlichen Regelungen und allfälligen weiteren Vereinbarungen zu einer Umverteilung des Besteuerungssubstrats führen, falls keine spezifischen Homeoffice-Klauseln vereinbart werden können. Die Arbeitgeber müssen aufgrund der derzeitigen Rechtslage besondere Vorsicht walten, um nicht in Stolperfallen zu treten. Homeoffice kann zu neuen Bescheinigungspflichten sowie zu differenzierten Abrechnungen im Hinblick auf die Quellensteuer bis zur Begründung einer Betriebsstätte oder der Neube-

²³ Siehe dazu: Steuerverwaltung, Anordnung Massnahmen Corona.

²⁴ Siehe zum Ganzen: ESTV, Grenzgängerabkommen CH/I.



gründung des Orts der tatsächlichen Verwaltung führen.²⁵ Unerlässlich dabei ist eine frühzeitige Planung vorzunehmen und unternehmensinterne Richtlinien zu schaffen, wobei allfällige steuerliche Risiken nicht ausser Acht gelassen werden dürfen.²⁶

²⁵ Siehe zur Problematik der Betriebsstätte und des Orts der tatsächlichen Verwaltung: Matteotti René, Zu viel Home-Office kann für Steuerüberraschungen sorgen, NZZ-Verlagsbeilage Juni 2020, online gefunden am 13. Februar 2021 unter: <https://www.nzz.ch/themen-dossiers/die-neue-normalitaet/zu-viel-home-office-kann-fuer-steuerueberraschungen-sorgen-ld.1563887>.

²⁶ Siehe zum Ganzen: Olivo Natalie, Lasting Remote Work May Create Cross-Border Tax Issues, Law360 März 2021

