



THOMAS HUG

# **NOTWENDIGKEIT EINER PRAXISANPASSUNG BEI INTERKANTONALEN UND INTERNATIONALEN HOMEOFFICE- BETRIEBSSTÄTTEN**

ZSIS) 01/2026

[WWW.THOMASHUG.COM](http://WWW.THOMASHUG.COM)



zsis) powered by | s | s )



# Notwendigkeit einer Praxisanpassung bei interkantonalen und internationalen Homeoffice-Betriebsstätten

Unternehmen

International

**QUICK READ** Seit der COVID-19-Pandemie hat sich Homeoffice als dauerhafte Arbeitsform etabliert. Die Frage, ob Homeoffice im anderen Kanton oder im Ausland eine Betriebsstätte begründet, wurde bereits während der Pandemie kontrovers diskutiert.

Die Schweizer Steuerkonferenz (SSK) veröffentlichte 2022 im Hinblick auf die Zeit nach der Pandemie eine Analyse, die Homeoffice-Betriebsstätten interkantonal grundsätzlich verneint. Dies vor allem wegen der fehlenden Verfügungsmacht des Unternehmens über die Wohnstätte und der fehlenden quantitativen Erheblichkeit. Diese Analyse stützt sich auf die Interpretation der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und wird in der Praxis von den kantonalen Steuerverwaltungen angewendet. Das Bundesgericht hat seither keinen Fall mit einer modernen (post-pandemischen) Homeoffice-Betriebsstätte beurteilt, und auch in der Literatur wurde die SSK-Analyse bislang nicht kritisch hinterfragt. Obwohl die SSK-Analyse explizit keine Anwendung auf internationale Sachverhalte findet, werden diese Grundsätze regelmässig auch für grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeiten angewendet.

Ende 2025 veröffentlichte die OECD ein Update zum Musterabkommen und dem dazugehörigen Kommentar, das erstmals detailliert regelt, wann Homeoffice eine Betriebsstätte begründet. Zentral ist das neue Konzept einer fingierten Verfügungsmacht des Unternehmens über die Wohnstätte der Mitarbeitenden. Erforderlich ist nicht, dass das Unternehmen rechtlich über die Wohnstätte verfügen kann. Wenn jedoch der Mitarbeitende mehr als 50% seiner Arbeitszeit während eines Jahres in seiner Wohnstätte verbringt und dafür ein geschäftlicher Grund vorliegt, wird die Verfügungsmacht fingiert.

Ausgehend von diesem OECD-Update und der Erfahrung aus mehreren Jahren mit der Arbeitsform Homeoffice geht der Artikel der Frage nach, ob die bisherige Praxis der Steuerbehörden zur interkantonalen und internationalen Homeoffice-Betriebsstätte angepasst werden sollte. Dabei werden zwei Schwachpunkte in der Argumentation der SSK und der behördlichen Praxis identifiziert.

Einerseits vertritt die SSK bei der interkantonalen Homeoffice-Betriebsstätte den Standpunkt, dass ein Unternehmen keine Verfügungsmacht über die Wohnstätte hat, da es weder Eigentümerin noch Mieterin ist. Der Artikel kommt zum Schluss, dass es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt, wenn das Unternehmen die Räumlichkeiten tatsächlich für geschäftliche Zwecke zur Verfügung stellt. Das OECD-Update entfaltet zwar keine Rechtswirkung im interkantonalen Steuerrecht, doch wird das Konzept der OECD (Dauer, Ort) als praktischer Ansatz angesehen, um diese vom Bundesgericht geforderte tatsächliche Zurverfügungstellung auch interkantonal vermutungsweise zu fingieren.



Thomas HUG  
dipl. Wirtschaftsjurist FH, dipl. Steuerexperte  
Partner | Deloitte AG  
contact@thomashug.com



Daniela MARTINIS-ARTH  
Dr. iur., LL.M.  
Manager Tax&Legal | Deloitte AG



Andererseits kritisiert der Artikel die Auffassung der SSK, wonach bei nur einer Person pro Wohnstätte keine quantitative Wesentlichkeit vorliegen kann. Die Autorin und der Autor vertreten die Ansicht, dass die Wesentlichkeit relativ zur Grösse des Unternehmens zu beurteilen ist und somit auch eine einzelne Person eine Betriebsstätte begründen kann.

Ausgehend von diesen beiden Schwachpunkten wird eine Anpassung der bisherigen Praxis zur interkantonalen Homeoffice-Betriebsstätte gefordert. Diese soll jedoch weiterhin innerhalb der Grenzen der geforderten Verhinderung einer Aufsplitterung des Steuersubstrats erfolgen.

Die geforderte Praxisanpassung zur Verfügungsmacht bei der interkantonalen Betriebsstätte soll auch bei der internationalen Betriebsstätte Anwendung finden. Auch in internationalen Sachverhalten stellt das Bundesgericht keine hohen Hürden an die Verfügungsmacht. Eine Anwendung der Stossrichtung des OECD-Updates auf internationale Sachverhalte ist noch eher angebracht als bei interkantonalen, da das Bundesgericht die Ansicht vertritt, dass der DBG-Betriebsstättenbegriff an Artikel 5 des OECD-Musterabkommens angelehnt und daher der OECD-Musterkommentar heranzuziehen sei.



**QUICK READ**

2

**1. Einführung****HAUPTTEIL**

4

## 1. Einführung

4

## 2. Interkantonale Homeoffice-Betriebsstätten

5

## 3. Internationale Homeoffice-Betriebsstätten

10

## 4. Notwendigkeit einer Praxisanpassung

17

## 5. Fazit

20

Seit Beginn der COVID-19-Pandemie im Jahr 2020 hat sich das Homeoffice als feste Arbeitsform in unserem Leben etabliert. War es während der Pandemie aufgrund behördlich angeordneter Einschränkungen wie Lockdowns und Reisebeschränkungen noch eine Notlösung zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Tätigkeit, ist das Arbeiten von zu Hause heute nicht mehr wegzudenken. Die Vorteile des Homeoffice liegen auf der Hand: Es ermöglicht eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Privatleben, reduziert Pendelzeiten und trägt zur Steigerung der Produktivität sowie zur Zufriedenheit der Mitarbeitenden bei. Gleichzeitig unterstützt es Unternehmen, flexibler auf individuelle Bedürfnisse einzugehen und kann zur Reduktion von Büroflächen und damit verbundenen Kosten beitragen.

Bereits während der Pandemie stellte sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Arbeitsform Homeoffice für ein Unternehmen in einem anderen Kanton oder in einem anderen Land eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte begründen kann.

Das Sekretariat der OECD äusserte sich zu Beginn der Pandemie in einer Analyse vom 3. April 2020 dahingehend, dass Homeoffice-Tätigkeiten den äusseren Umständen (Lockdowns, Reisebeschränkungen) geschuldet und nur vorübergehend seien. Deshalb können sie grundsätzlich keine Betriebsstätte eines Unternehmens in einem anderen Land begründen.<sup>01</sup> Gleichzeitig betonte es mehrfach, dass langfristig für die Zeit nach der Pandemie klarere Regelungen im internationalen Kontext notwendig seien.

Gestützt auf die Überlegungen der OECD hat die Schweiz mit Deutschland am 7. Mai 2021 eine Konsultationsvereinbarung abgeschlossen, wonach aufgrund der «fehlenden Dauerhaftigkeit der Aktivitäten» und der fehlenden «Verfügungsmacht des Unternehmens» bei pandemiebedingter Tätigkeit am Wohnsitz

<sup>01</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, vom 3. April 2020.



im Ansässigkeitsstaat des Mitarbeitenden keine Betriebsstätte begründet werden könne.<sup>92</sup>

- 5 Die Schweizerische Steuerkonferenz («SSK») als Dachorganisation der 26 kantonalen Steuerverwaltungen sowie der eidgenössischen Steuerverwaltung («ESTV») veröffentlichte am 26. April 2022 – noch während der Pandemie – eine Analyse<sup>93</sup> («SSK-Analyse»), unter welchen Voraussetzungen Homeoffice in interkantonalen und interkommunalen Sachverhalten eine Betriebsstätte begründen kann. Sie stützt sich dabei auf die bisherige umfangreiche bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Betriebsstätte. Die Analyse entstand bereits vor dem Hintergrund, dass sich Homeoffice nach der Pandemie als feste Arbeitsform etablieren wird. Die Ausführungen sind daher explizit für die Zeit nach dem Ende von behördlich angeordneten Lockdowns und Reisebeschränkungen gedacht.
- 6 Am 19. November 2025 hat die OECD das 2025 Update («OECD-Update») des OECD-Musterabkommens («OECD-MA»)<sup>94</sup> publiziert. Die Definition der Betriebsstätte in Artikel 5 Absatz 1 OECD-MA blieb zwar unverändert, jedoch veröffentlichte die OECD im Kommentar zum OECD-Musterabkommen («OECD-MK») die lange erwarteten Praxishinweise, unter welchen Voraussetzungen grenzüberschreitendes Arbeiten eine steuerliche Betriebsstätte begründen kann.
- 7 Da sich das Schweizer Steuerrecht zunehmend – teils bewusst, teils unbewusst – an internationalen Vorgaben orientiert, stellt sich einerseits die Frage, ob die Ausführungen der OECD zur Arbeitsform Homeoffice möglicherweise eine Praxisanpassung bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) sowie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) zur Folge haben könnten. Andererseits ist auch zu diskutieren, ob die Erfahrungen aus mehreren Jahren Homeoffice in die Begriffsauslegung einfließen müssen.
- 8 Der vorliegende Artikel behandelt zunächst interkantonale Sachverhalte, analysiert die Rechtsvorschriften

sowie die bundesgerichtliche Rechtsprechung und fasst zusammen, wie die SSK-Analyse diese auf Homeoffice-Betriebsstätten anwendet (Ziffer 2). Anschliessend widmet sich der Artikel internationalen Sachverhalten, untersucht nationale und internationale Rechtsvorschriften sowie die Rechtsprechung und geht detailliert auf das OECD-Update ein (Ziffer 3). Ausgehend von diesen Analysen diskutiert der Artikel, ob aufgrund des OECD-Updates und der Erfahrungen aus mehreren Jahren Homeoffice eine Praxisanpassung in der Schweiz notwendig ist – innerhalb der Grenzen der bestehenden Rechtsgrundlagen und bisherigen Rechtsprechung (Ziffer 4). Der Artikel schliesst mit einem Fazit ab (Ziffer 5). Der Aspekt der interkommunalen Betriebsstätte wird nicht behandelt. Ebenfalls werden weitergehende Themen wie bspw. die Folgen einer Betriebsstätte bei der Mehrwertsteuer, den Sozialversicherungen oder der Einkommenssteuer der Mitarbeitenden nicht beleuchtet. Im vorliegenden Artikel wird durchgehend der Terminus «Homeoffice» verwendet. In der Literatur wird teilweise auch von «Remote Work» gesprochen.

Die in diesem Artikel gemachten Ausführungen sind persönlicher Natur und müssen nicht zwingend mit der Meinung der Arbeitgeberin der Autorin und des Autors übereinstimmen.

## 2. Interkantonale Homeoffice-Betriebsstätten

### 2.1 Rechtsvorschriften

#### 2.1.1 Gesetzliche Vorschriften

Die Rechtsgrundlagen für eine beschränkte kantonale Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte finden sich in Art. 4 Abs. 1 StHG (natürliche Person mit

<sup>92</sup> Erweiterung des Anwendungsbereichs der Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an Beschäftigte im öffentlichen Dienst während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie auf Auswirkungen hinsichtlich der Betriebsstättenbegründung, vom 7. Mai 2021, Ziffer 3.

<sup>93</sup> Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuer-ausscheidung von Unternehmen, vom 26. April 2022 (zit. «SSK-Analyse»).

<sup>94</sup> OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, vom 19. November 2025 (zit. «OECD-Update 2025»).



selbständiger Erwerbstätigkeit, kantonale Einkommenssteuer) und Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG (juristische Person, kantonale Gewinnsteuer). Auffallend ist, dass das StHG im Gegensatz zum DBG keine Legaldefinition des Terminus «Betriebsstätte» enthält. In der Botschaft zum StHG wird dieser Verzicht damit begründet, dass die einschlägige Rechtsprechung sowohl für das interkantonale als auch das internationale Recht genügend Richtlinien für die begriffliche Auslegung des Betriebsstättenbegriffs enthalte.<sup>95</sup> Dieser Verzicht wird in Literatur indes als «wenig geglückt» kritisiert, da die bundesgerichtliche Definition des Betriebsstättenbegriffs im interkantonalen Kontext nicht immer deckungsgleich sei mit den Definitionen im DBG und OECD-MA.<sup>96</sup> Im Sinne der vertikalen Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen wäre eine einheitliche Regelung daher wünschenswert gewesen.

im interkantonalen Kontext durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) übersteuert wird.<sup>10</sup> In anderen Worten hat eine Legaldefinition im kantonalen Steuergesetz wenigstens für interkantonale Sachverhalte kaum praktische Relevanz (zur Bedeutung im internationalen Kontext siehe Ziffer 3.1.1.2).<sup>11</sup>

Illustrativ hierfür ist das Beispiel des Kantons Aargau,<sup>14</sup> der zwar im kantonalen Steuergesetz weitgehend den Wortlaut von Art. 51 Abs. 2 DBG übernommen hat, jedoch die Vertreterbetriebsstätte («ständige Vertretungen») in § 12 Abs. 2 lit. h Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (SR 651.100) eigenständig und weitergehend als das DBG definiert:

- 11 Viele Kantone<sup>97</sup> haben bei der Umsetzung der StHG-Regelungen im kantonalen Steuergesetz allerdings eine Definition – manchmal mit gewissen Abweichungen<sup>98</sup> – übernommen, die sich an Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG orientiert:

- 12 *«Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens [oder ein freier Beruf]<sup>99</sup> ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.»*

- 13 Die relevanten gesetzlichen Vorschriften in Art. 4 Abs. 1 StHG und Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG (bzw. ihre Umsetzung im jeweiligen kantonalen Steuergesetz) haben eine doppelte Funktion und regeln sowohl internationale Sachverhalte (ausländisches Unternehmen mit beschränkter Steuerpflicht im Kanton aufgrund Betriebsstätte) als auch interkantonale (ausserkantonales Unternehmen mit beschränkter Steuerpflicht im Kanton aufgrund Betriebsstätte, sekundäres Steuerdomizil). In der Literatur wird daher korrekterweise darauf hingewiesen, dass eine mit der DBG-Definition identische oder an diese angelehnte kantonale Definition

*«Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere [...] eine ständige Vertretung (auch ohne feste Geschäftseinrichtung), sofern dort eine Person für das Unternehmen tätig ist, welche die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen und diese Vollmacht gewöhnlich in der Schweiz ausübt, sofern sich die Tätigkeit nicht auf den Einkauf von Gütern und Waren für das vertretene Unternehmen beschränkt.»*

15

<sup>95</sup> Botschaft des Bundesrates zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., Seite 87.

<sup>96</sup> Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 21 StHG N 17 (zit. Oesterhelt/Schreiber, StHG-Komm); Hierzu eingehend: Daniel de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 11 N 11 ff (zit. de Vries Reilingh).

<sup>97</sup> Keine Definition: Appenzell-Ausserrhododen, Basel-Landschaft, Glarus, Solothurn, Thurgau, Zug und Zürich; Oesterhelt/Schreiber, StHG-Komm, Art. 21 StHG N 19.

<sup>98</sup> de Vries Reilingh, § 11 N 6.

<sup>99</sup> Nur enthalten in Art. 4 Abs. 2 DBG (Einkommenssteuer).

<sup>10</sup> Oesterhelt/Schreiber, StHG-Komm, Art. 21 StHG N 18.

<sup>11</sup> Ebenso: Oesterhelt/Schreiber, StHG-Komm, Art. 21 StHG N 21; Marc Vogelsang, Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie, in: Forum für Steuerrecht 2021, Seite 173-189, Seite 178.



16 Da die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Betriebsstätte verlangt, dass zwingend eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung vorliegen muss (Ziffer 2.1.2), kann folglich ein ausserkantonales Unternehmen im Kanton Aargau keine Vertreterbetriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung begründen.

17 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass für die Frage, wann die Arbeitsform Homeoffice bei einem Schweizer Unternehmen in einem anderen Kanton eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte begründet, ausschliesslich die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV relevant ist.<sup>12</sup>

### 2.1.2 Gerichtspraxis

18 Zum Begriff der Betriebsstätte im Kontext des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung gibt es eine reichhaltige und langjährige bundesgerichtliche Rechtsprechung. Gemäss Bundesgericht ist eine Betriebsstätte definiert als eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung an einem Ort, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht.<sup>13</sup> Daraus abgeleitet sind folgende drei kumulative Voraussetzungen zu erfüllen:

- Ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen
- Qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit
- Zugehörigkeit der Tätigkeit zum Unternehmen

19 Zum Inhalt und zur Bedeutung dieser drei Voraussetzungen wird nachfolgend detailliert eingegangen (Ziffer 2.3.2). Bis heute hat sich das Bundesgericht noch nie explizit zur Anwendung dieser Voraussetzungen in einem modernen (Post-Pandemie-)Homeoffice-Sachverhalt äussern müssen. In einem Entscheid aus dem Jahr 2007 befasste sich das Bundesgericht nur oberflächlich mit der Frage, ob das Literatur- und Fachstudium eines Arztes am Abend in seiner privaten Wohnstätte eine Betriebsstätte der ausserkantonalen Arztpraxis begründen könnte.<sup>14</sup> Wie nachfolgend erläutert, gibt es mehrere Bundesgerichtsentscheide, die gemäss Ansicht der SSK zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs auf die moderne Arbeitsform Homeoffice herangezogen werden können (Ziffer 2.3.2).

## 2.2 Rechtsnatur SSK-Analyse

Die SSK hat am 26. April 2022 noch während der Pandemie die «Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen» publiziert. Es handelt sich hierbei um eine blossse Auseinandersetzung mit der Frage, wie die rechtlichen Grundlagen und die bisherige bundesgerichtliche Gerichtspraxis auf Sachverhalte mit der Arbeitsform Homeoffice angewendet werden können. Das Dokument bezieht sich explizit auf Homeoffice-Sachverhalte ausserhalb der ausserordentlichen Situation der COVID-19-Pandemie und beschränkt sich auf Fragestellungen auf interkantonomer Ebene. Auf internationale<sup>15</sup> und interkommunale<sup>16</sup> Sachverhalte wird nicht eingegangen. Das Dokument bietet eine Orientierungshilfe, ist aber weder für die Steuerbehörden und Gerichte noch für die Steuerpflichtigen verbindlich. Es hat nicht den Charakter eines für die Steuerbehörden verbindlichen Kreisschreibens. In der Praxis hat sich allerdings gezeigt, dass diese Ausführungen in der Veranlagungspraxis durch die kantonalen Steuerverwaltungen grundsätzlich angewendet werden (nicht nur auf interkantonale, sondern – obwohl nicht direkt anwendbar – auch auf internationale Sachverhalte).

Die SSK-Analyse beschäftigt sich ferner auch mit der Frage, inwiefern sich die Arbeitsform Homeoffice auf die tatsächliche Verwaltung juristischer Personen auswirken kann sowie mit Besonderheiten bei Inhabern einer Einzelfirma und Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Auf diese Aspekte wird im vorliegenden Artikel nicht eingegangen.

## 2.3 Praxishinweise SSK-Analyse

### 2.3.1 Definition

In der SSK-Analyse wird anstelle von Homeoffice der etwas veraltet wirkende Begriff «Telearbeit» verwendet. Er ist definiert als «das Arbeiten von einem mit technischen Kommunikationsmitteln ausgestatteten

<sup>12</sup> BGE 134 I 303, E. 1.2.

<sup>13</sup> de Vries Reilingh, § 11 N 1 ff. mit Verweis auf umfangreiche Entscheide des Bundesgerichts.

<sup>14</sup> BGer 2P.249/2006, vom 29.01.2007.

<sup>15</sup> SSK-Analyse, Seite 1.

<sup>16</sup> SSK-Analyse, Seite 8.



Platz ausserhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers (in der Regel in einem privaten Lebensbereich)»<sup>17</sup>. Warum nicht der im deutschen Sprachgebrauch etablierte Terminus «Homeoffice» verwendet wurde, ist unklar. Mutmasslich hat sich die SSK vom «Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No.883/2004 in cases of habitual cross-border telework» inspirieren lassen.

### 2.3.2 Voraussetzungen

- 23** Die SSK-Analyse setzt sich basierend auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung detailliert mit der Frage auseinander, ob die Arbeitsform Homeoffice überhaupt die obgenannten kumulativen Kriterien (Ziffer 2.1.1) erfüllt kann.

#### 2.3.2.1 Ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen

- 24** In der SSK-Analyse wird einleitend unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung festgehalten, dass für das Vorliegen einer interkantonalen Betriebsstätte eine physische Geschäftseinrichtung an einem bestimmten Ort vorhanden sein muss.<sup>18</sup> Diese darf nicht nur vorübergehenden oder provisorischen Charakter haben.<sup>19</sup> Das Bundesgericht verlangt nicht, dass das Unternehmen Eigentümerin oder Mieterin ist, vielmehr genügt eine «gewisse» Verfügungsmacht über die Einrichtung.<sup>20</sup> Die SSK-Analyse geht allerdings nicht weiter darauf ein, was gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die minimalen Anforderungen an diese Verfügungsmacht sind (siehe hierzu detaillierte Kritik, Ziffer 4.2.2).

- 25** Gemäss Ansicht der SSK erfüllt eine Fläche in der Wohnstätte des Mitarbeitenden (zum Beispiel ein separates Zimmer oder ein Arbeitsplatz im Wohn- oder Schlafzimmer) zunächst das Kriterium einer festen, dauerhaften Einrichtung. Sie weist jedoch darauf hin, dass das Unternehmen als Arbeitgeberin über diese Fläche keine Verfügungsmacht besitzt. Es ist weder Eigentümerin noch Mieterin der gesamten Wohnstätte des Mitarbeitenden oder eines Teils davon, noch verfügt es über ein anderes Recht zur umfassenden Nutzung dieser Fläche.<sup>21</sup>

- 26** Die Voraussetzung ist gemäss der Ansicht der SSK auch dann nicht erfüllt, wenn die Arbeitgeberin dem

Arbeitnehmenden eine Entschädigung für die Nutzung des Privatraums oder -fläche zahlt. Denn als Gegenleistung für die Entschädigung hat sich der Mitarbeitende nicht verpflichtet, die Nutzung der Räumlichkeiten zu überlassen, wie es bei einem Mietvertrag für den Vermieter der Fall wäre. Dies gilt selbst dann, wenn Homeoffice nicht freiwillig, sondern durch das Unternehmen angeordnet ist.<sup>22</sup>

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass gemäss Ansicht der SSK die Arbeitsform Homeoffice bereits aufgrund der fehlenden Verfügungsmacht trotz Vorliegen einer ständigen körperlichen Anlage nicht als interkantonale Betriebsstätte qualifizieren kann.

#### 2.3.2.2 Qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit

Obwohl das erste von drei kumulativen Kriterien gemäss Ansicht der SSK nicht erfüllt ist, setzt sich die SSK dennoch mit dem zweiten Kriterium der qualitativen und quantitativen Erheblichkeit der ausgeführten Tätigkeit auseinander. In der SSK-Analyse wird einleitend wiederum Bezug genommen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

Qualitativ bedeutet gemäss Bundesgericht, dass die Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört.<sup>23</sup> Dies kann auch reine Hilfsfunktionen umfassen, soweit sie den Geschäftsbetrieb des Unternehmens unterstützen.<sup>24</sup> In anderen Worten ist für die qualitative Erheblichkeit erforderlich, dass ein sachlicher Konnex zwischen der Tätigkeit und dem Geschäftsbetrieb besteht.<sup>24</sup> Die SSK-Analyse ist bei den Ausführungen zur qualitativen Erheblichkeit allerdings gemäss hier vertretener Ansicht technisch etwas ungenau und spricht

<sup>17</sup> SSK-Analyse, Seite 1.

<sup>18</sup> BGer 2C\_199/2011, E. 3.3 (nicht erwähnt in SSK-Analyse).

<sup>19</sup> BGE 110 Ia 190 (nicht erwähnt in SSK-Analyse).

<sup>20</sup> SSK-Analyse, Seite 2.

<sup>21</sup> SSK-Analyse, Seite 4.

<sup>22</sup> SSK-Analyse, Seite 4.

<sup>23</sup> BGer 2C\_797/2020, vom 18.03.2021, E. 311.

<sup>24</sup> Gleicher Meinung: Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Zürich 2015, Seite 364 (zit. Vogelsang, Betriebsstätte).



davon, dass die Tätigkeit nicht «nur untergeordnet oder nebensächlich»<sup>25</sup> sein darf. Beim Kriterium der Qualität (im Gegensatz zur Quantität) geht es nur um den sachlichen Konnex und nicht um die Bedeutung der Tätigkeit für das Unternehmen.<sup>26</sup>

- 30 Quantitativ ist gemäss Bundesgericht und Lehre zu verstehen als ein eher pragmatisch-praktisches Instrument zur Vermeidung einer «Aufsplitterung des Steuersubstrats»<sup>27</sup> auf viele Kantone<sup>28</sup>. Alternativ wird auch von einer unerwünschten Atomisierung des Steuersubstrats gesprochen. Das Kriterium der quantitativen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn die Tätigkeit nicht bloss von untergeordneter oder nebensächlicher Natur ist.<sup>29</sup>

- 31 Die SSK-Analyse greift diese Überlegungen des Bundesgerichts auf. Die Arbeitsform Homeoffice zeichnet sich dadurch aus, dass in einer Wohnstätte im Normalfall<sup>30</sup> nur eine Person für ein Unternehmen arbeitet. Bereits in ihren Kreisschreiben Nr.12 (Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz, vom 21.März 2019)<sup>31</sup> und Nr.23 (Steuerabscheidung von Versicherungsgesellschaften, vom 21.November 2006) wurde die Praxis der SSK festgehalten, dass für die Begründung einer interkantonalen Betriebsstätte mindestens drei (Vollzeit-)Mitarbeitende<sup>32</sup> in einer spezifischen Räumlichkeit notwendig seien. Diese Praxis im Kreisschreiben Nr.23 wurde durch das Bundesgericht im Jahre 2016 auch als zulässig erachtet,<sup>33</sup> allerdings nicht generell, sondern nur bezogen auf Unternehmen in der Versicherungsbranche. In einem weiteren Entscheid hat das Bundesgericht das Erledigen von administrativen Arbeiten für eine Arztpraxis am Wohnsitz verneint, und zwar aus qualitativer und quantitativer Perspektive.<sup>34</sup> Daraus leitet die SSK ab, dass bei der Arbeitsform Homeoffice mit in der Regel nur einem Mitarbeitenden pro Wohnstätte die quantitative Erheblichkeit zu verneinen sei<sup>35</sup> (siehe hierzu detaillierte Kritik, Ziffer 4.2.3). Auch wenn mehrere Mitarbeitende eines Unternehmens im selben Kanton oder derselben Gemeinde wohnhaft seien, ist die Tätigkeit jeder Person separat zu beurteilen. Eine konsolidierte Beurteilung sei «nicht angemessen»<sup>36</sup>.

- 32 Die SSK weist ferner darauf hin, dass die fehlende Aussenwirkung (bspw. Firmenschild oder separater

Briefkasten bei der Wohnstätte des Mitarbeitenden) für sich allein nicht entscheidend sei, jedoch mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung<sup>37</sup> die fehlende Existenz einer Betriebsstätte weiter unterstreiche.<sup>38</sup>

### 2.3.2.3 Zugehörigkeit der Tätigkeit zum Unternehmen

In der SSK-Analyse wird das dritte Kriterium nicht weiter ausgeführt und auch nicht im Kontext der Arbeitsform Homeoffice geprüft.

## 2.4 Erkenntnisse

Die SSK-Analyse macht die Schlussfolgerung, dass unter Berücksichtigung der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Arbeitsform Homeoffice «grundsätzlich» keine interkantonale Betriebsstätte begründen könne.<sup>39</sup> Die Hauptargumente sind die fehlende (rechtliche oder tatsächliche) Verfügungsmacht des Unternehmens über die Arbeitsfläche in der Wohnstätte des Mitarbeitenden und die fehlende quantitative Erheblichkeit bei nur einem Mitarbeitenden pro Wohnstätte.

Inwieweit die SSK-Analyse und damit die Praxis der Schweizer Steuerbehörden aufgrund des OECD-Updates sowie mehreren Jahren Erfahrung mit der Arbeitsform Homeoffice einer Anpassung bedarf, wird nachfolgend diskutiert (Ziffer 4).

<sup>25</sup> SSK-Analyse, Seite 2.

<sup>26</sup> Ähnliche Abgrenzung zwischen Qualität und Quantität: de Vries Reilingh, § 11 N 17-18.

<sup>27</sup> BGer 2C\_216/2014, vom 15.12.2016.

<sup>28</sup> BGE 62 I 138 E. 2; BGE 110 Ia 190 E. 4b; BGer 2C\_797/2020, vom 18.03.2021, E 3.2.; ebenso mit Verweis auf die Verminderung der Erhebungseffizienz: Marc Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 353.

<sup>29</sup> de Vries Reilingh, § 11 N 18.

<sup>30</sup> Denkbar sind Sonderfälle, wenn ein (Ehe-)Paar oder mehrere Personen einer Wohngemeinschaft beim gleichen Unternehmen arbeiten.

<sup>31</sup> Bzw. in den älteren Versionen vom 23.03.2000 und 27.11.2013.

<sup>32</sup> KS-SSK 23, Ziff. 4.2; KS-SSK 12, Ziff. 5.1.3.1.

<sup>33</sup> BGer 2C\_216/2014, vom 14.12.2016, E. 4.4.

<sup>34</sup> BGer 2P\_249/2006, vom 29.01.2007.

<sup>35</sup> SSK-Analyse, Seite 4-5.

<sup>36</sup> SSK-Analyse, Seite 5.

<sup>37</sup> Erwogen in BGer 2P\_249/2006, vom 29.01.2007; relativiert durch BGer 2C\_797/2020, vom 18.03.2021.

<sup>38</sup> SSK-Analyse, Seite 5.

<sup>39</sup> SSK-Analyse, Seite 5.



### 3. Internationale Homeoffice-Betriebsstätten

#### 3.1 Rechtsvorschriften

##### 3.1.1 Gesetzliche Vorschriften – National

###### 3.1.1.1 Direkte Bundessteuer (DBG)

- 36 Für die direkte Bundessteuer existiert eine Legaldefinition des Betriebsstättenbegriffs in Art. 4 Abs. 2 DBG (natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit) und in Art. 51 Abs. 2 DBG (juristische Personen). Die beiden Rechtsgrundlagen enthalten, mit Ausnahme der Ergänzung zu den freien Berufen bei den natürlichen Personen, wörtlich identische Legaldefinitionen. Sie bestehen aus einer generell-abstrakten Definition (Satz 1) und werden durch einen nicht abschliessenden Beispielkatalog (Satz 2) ergänzt.<sup>40</sup> Die Definition ist sowohl relevant für die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz (Inbound-Fall: Ausländisches Unternehmen mit Betriebsstätte in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. b DBG) als auch für die Limitierung des Umfangs der unbeschränkten Steuerpflicht (Outbound-Fall: Inländisches Unternehmen mit Betriebsstätte im Ausland; Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 52 Abs. 1 DBG).

- 37 Als Betriebsstätte gilt nach den genannten gesetzlichen Bestimmungen eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.
- 38 Die Arbeitsform Homeoffice wird im DBG im Beispielkatalog nicht explizit aufgeführt. Zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Bezug auf die Auslegung des Begriffs wird auf die folgenden Ausführungen verwiesen (Ziffer 3.1.2).

###### 3.1.1.2 Staats- und Gemeindesteuern

###### (StHG bzw. kantonales Gesetz)

- 39 Zur gesetzlichen Grundlage im StHG (bzw. in den kantonalen Gesetzen) wird auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen (Ziffer 2.1.1). An dieser Stelle ist nochmals in Erinnerung zu rufen, dass Art. 4 Abs. 1 StHG und Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG (bzw. ihre Umset-

zung im jeweiligen kantonalen Steuergesetz) eine doppelte Funktion haben. Sie regeln sowohl internationale Sachverhalte (ausländisches Unternehmen mit beschränkter Steuerpflicht im Kanton aufgrund Betriebsstätte) als auch interkantonale (ausserkantonales Unternehmen mit beschränkter Steuerpflicht im Kanton aufgrund Betriebsstätte, sekundäres Steuerdomizil). In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass in der hier diskutierten internationalen Fallkonstellation die Kantone aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung an die DBG-Legaldefinition gebunden seien, um eine Disparität zwischen der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern zu verhindern.<sup>41</sup> Es ist daher fraglich, ob eine von der DBG-Definition abweichende kantonale Betriebsstättendefinition überhaupt eine Wirkung entfalten kann.

##### 3.1.2 Gerichtspraxis – National

###### 3.1.2.1 Direkte Bundessteuer (DBG)

Im Gegensatz zu den interkantonalen Betriebsstätten (Ziffer 2.1.2) gibt es zu den internationalen Betriebsstätten eine weniger reichhaltige bundesgerichtliche Rechtsprechung.

Das Bundesgericht geht zunächst von einem einheitlichen Betriebsstättenbegriff bei In- und Outboundfällen im DBG aus,<sup>42</sup> vertritt indes die Ansicht, dass bei Betriebsstätten im Ausland (Outbound-Fall) höhere Anforderungen gestellt werden dürfen als bei Betriebsstätten im Inland (Inbound-Fall). In zweifelhaften Fällen sei eher von einer ausländischen Betriebsstätte abzugehen. Die Richter begründen diese Differenzierung damit, dass die Schweiz damit das ihr in den DBA zugestandene Besteuerungsrecht effizienter ausüben könne.<sup>43</sup> In der Literatur wird diese Differenzierung mit Verweis auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Art. 127 Abs. 1 BV jedoch abgelehnt.<sup>44</sup> Weiter

<sup>40</sup> Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 51 DBG N 13 (zit. Oesterhelt/Schreiber, DBG-Komm).

<sup>41</sup> Marc Vogelsang, Seite 355.

<sup>42</sup> Detaillierte Übersicht über bejahende und verneinende Lehrmeinungen: Oesterhelt/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 16.

<sup>43</sup> BGE 139 II 78, E. 3.1.

<sup>44</sup> Oesterhelt/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 16.



vertritt das Bundesgericht die Ansicht, dass der DBG-Betriebsstättenbegriff an Art.5 OECD-MA angelehnt und daher der OECD-MK heranzuziehen sei.<sup>45</sup> Hierzu wird auf die nachfolgenden detaillierten Ausführungen verwiesen (Ziffer 3.2).

- 42 Das Bundesgericht definiert eine Betriebsstätte im internationalen Kontext als eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.<sup>46</sup> Daraus abgeleitet sind folgende zwei kumulative Voraussetzungen zu erfüllen:

- Feste Geschäftseinrichtung
- Geschäftstätigkeit eines Unternehmens

- 43 Als feste Geschäftseinrichtung gelten Anlagen oder Einrichtungen, in denen ständig oder wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird.<sup>47</sup> Es bedarf einer örtlichen<sup>48</sup> und zeitlichen<sup>49</sup> Festigkeit. Bei einem gemieteten Lokal mit einer Fläche von 25m<sup>2</sup> und einer einzigen Person wurde diese Voraussetzung durch das Bundesgericht bereits als erfüllt betrachtet.<sup>50</sup> Zu der Frage, inwieweit das Unternehmen über diese Geschäftseinrichtung verfügen muss, hat sich das Bundesgericht bisher nicht detailliert geäußert.<sup>51</sup>

- 44 Das Kriterium der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ist gemäss Bundesgericht dann erfüllt, wenn die ausgeübte Aktivität im weitesten Sinn in Zusammenhang mit der Erfüllung des statutarischen Zwecks steht, ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung.<sup>52</sup> Das höchste Gericht legt dabei einen strengen Massstab an und erachtet die in Art.5 Abs.4 OECD-MA aufgeführten Hilfs- und Unterstützungstätigkeiten (Negativkatalog) als für die unilaterale Betriebsstättendefinition nicht relevant.<sup>53</sup> In anderen Worten können auch untergeordnete Hilfs- oder Unterstützungstätigkeiten bereits eine Betriebsstätte begründen.

- 45 Analog zur interkantonalen Betriebsstätte gibt es bisher keinen Bundesgerichtsentscheid zur modernen (Post-Pandemie-)Arbeitsform Homeoffice.

### 3.1.2.2 Staats- und Gemeindesteuern (StHG bzw. kantonales Gesetz)

Das Bundesgericht hat sich bisher nicht dazu geäußert, wie der Betriebsstättenbegriff im StHG (bzw. im kantonalen Gesetz) in einem internationalen Sachverhalt (im Gegensatz zu einem interkantonalen) auszulegen ist.<sup>54</sup> Es wird auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen, wonach in der Literatur die Ansicht vertreten wird, dass der Betriebsstättenbegriff bei den Staats- und Gemeindesteuern aus Ausfluss der vertikalen Steuerharmonisierung analog zur DBG-Definition ausgelegt werden müsse (Ziffer 3.1.1.2).

### 3.1.3 Gesetzliche Vorschriften – International

Soweit die Schweiz und ein anderer Staat das Vorhandensein einer Betriebsstätte unterschiedlich beurteilen und dies zu einer Doppelbesteuerung führt, ist ein allfälliges DBA zwischen diesen beiden Staaten heranzuziehen. Die Regelung im DBA geht der nationalen Regelung im DBG und StHG (bzw. im kantonalen Gesetz) vor.

#### 3.1.3.1 OECD-Musterabkommen

Art.5 Abs.1 OECD-MA definiert den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff generell-abstrakt

<sup>45</sup> BGer 2C\_110/2028, vom 28.02.2019, E. 3.3; Kritik: Oesterheld/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 19.

<sup>46</sup> BGE 139 II 78, E. 3.1.

<sup>47</sup> BGE 139 II 78, E. 3.1.1.; BGer 2A.119/2007, vom 13.08.2007, E. 3.1; BGer 2A.409/1997, vom 12.11.1999, E. 2c.

<sup>48</sup> Oesterheld/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 26; Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 359-360; BGer 2a.552/2006, vom 17.11.2008, E. 3.2.1.

<sup>49</sup> Oesterheld/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 27; BGE 139 II 78, E. 3.1.1.

<sup>50</sup> BGer 2C\_110/2028, vom 28.02.2019, E. 3.4.

<sup>51</sup> In BGer 2c\_878/2012, E. 2.3. hat das Bundesgericht lediglich festgehalten, dass die Verfügungsmacht eines Unternehmens der Verfügungsmacht eines anderen entgegenstehe.

<sup>52</sup> BGE 139 II 78, E. 3.1.2.

<sup>53</sup> BGE 139 II 78, E. 3.1.2.

<sup>54</sup> Oesterheld/Schreiber lesen BGer 2C\_199/2011, E. 3.1 so, dass das Bundesgericht zu einem differenzierten Ansatz und damit einer unterschiedlichen Auslegung tendiere, siehe Oesterheld/Schreiber, StHG-Komm, Art. 21 StHG N 19.



als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die<sup>55</sup> die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Definition wird ergänzt mit Positivbeispielen (Abs.2), Negativbeispielen (Abs.4) sowie diversen Präzisierungen (Abs.3, 5-8<sup>56</sup>). Aus dieser Definition abgeleitet sind folgende kumulativen Voraussetzungen zu erfüllen:

- Vorliegen einer Geschäftseinrichtung,
- die fest ist und
- durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

49 Der Begriff «Geschäftseinrichtung» umfasst gemäss OECD relativ breit alle Räumlichkeiten, Anlagen oder Einrichtungen, die für die Ausübung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens genutzt werden, unabhängig davon, ob sie ausschliesslich dafür verwendet werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Räumlichkeiten oder Anlagen im Eigentum des Unternehmens stehen, gemietet sind oder anderweitig zur Verfügung stehen. Erforderlich ist ein «minimales» Verfügungsrecht über die Geschäftseinrichtung, sodass das Unternehmen über die Nutzung derselben frei entscheiden kann.<sup>57</sup>

50 Die Geschäftseinrichtung muss ferner fest sein und damit eine Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche aufweisen.<sup>58</sup> Nicht erforderlich ist jedoch, dass die Geschäftseinrichtung zivilrechtlich Bestandteil des Grundstücks wird.<sup>59</sup> Dieses Kriterium erfordert grundsätzlich auch eine gewisse Dauerhaftigkeit. Sofern die Art der Geschäftstätigkeit jedoch per se temporärer Natur ist, kann auch eine relativ kurz ausgeübte Tätigkeit eine Betriebsstätte begründen.<sup>60</sup>

51 Für die Erfüllung des dritten Kriteriums geht die OECD von einer weiten Auslegung des Begriffs der Tätigkeit aus, ohne diesen im Detail zu beschreiben.<sup>61</sup> Gemäss Literatur muss es sich um eine Tätigkeit des Unternehmens handeln oder zumindest dem statutarischen Unternehmenszweck dienen.<sup>62</sup> Nicht erforderlich ist hingegen die Übereinstimmung der Tätigkeit der Betriebsstätte mit derjenigen des Stammhauses, solange die Tätigkeit dem Gesamtzweck des Unternehmens dient.<sup>63</sup> Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten sind jedoch bereits nach dem gesetzlichen Wortlaut in Art.5 Abs.4 OECD-MA als Betriebsstätte ausgeschlossen.

Auf die Präzisierung zum Homeoffice im OECD-Update wird nachfolgend eingegangen (Ziffer 3.3).

### 3.1.3.2 Schweizer DBA

Der Grossteil der von der Schweiz abgeschlossenen DBA entspricht in Art.5 Abs.1 wörtlich dem OECD-MA. Lediglich einzelne DBA enthalten eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs im Hinblick auf die Dienstleistungsbetriebsstätte.<sup>64</sup> Aus Schweizer Perspektive ist bei dieser erweiterten Form des Betriebsstättenbegriffs jedoch zu beachten, dass zur Begründung einer Betriebsstätte in der Schweiz stets das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung erforderlich ist.<sup>65</sup> Fehlt eine solche, fehlt es zugleich an einer nationalen gesetzlichen Besteuerungsgrundlage, selbst wenn die Kriterien für eine Dienstleistungsbetriebsstätte gemäss dem anwendbaren DBA erfüllt sind<sup>66</sup> (fehlende steuerbegründende Wirkung eines DBA).

### 3.2 Rechtsnatur OECD-Update

Die mit dem OECD-Update im November 2025 publizierten Ergänzungen des OECD-MK, namentlich zur Arbeitsform Homeoffice, werfen die grundlegende

<sup>55</sup> Während in früheren Versionen des OECD-MA noch «...in der die Geschäftstätigkeit...» verwendet wurde, wird seit der Fassung 1977 «...durch welche die Geschäftstätigkeit...» verwendet. Die DBG-Definition spricht ebenfalls von «... in der die Geschäftstätigkeit...»; Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 94 f.

<sup>56</sup> Präzisierungen zu Bauausführungen sowie abhängige und unabhängige Vertreter.

<sup>57</sup> Gesamthaft zum Begriff der «Geschäftseinrichtung» OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art.5 N 10 ff («OECD-MK»).

<sup>58</sup> OECD-MK, Art.5 N 21.

<sup>59</sup> René Schreiber/Fabian Arnold, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2025, Art.5 N 8 OECD-MA (zit. Schreiber/Arnold).

<sup>60</sup> OECD MK, Art.5 N 28 OECD-MA.

<sup>61</sup> OECD-MK, Art.5 N 20 OECD-MA.

<sup>62</sup> Schreiber/Arnold, Art.5 OECD-MA N 9.

<sup>63</sup> Schreiber/Arnold, Art.5 OECD-MA N 9 mit weiteren Verweisen.

<sup>64</sup> Schreiber/Arnold, Art.5 OECD-MA N 16; detailliert: Balthasar Denger/Thomas Hug, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, in: Expert Focus 2020, Seite 761-770.

<sup>65</sup> Siehe oben Ziffer 3.1.2.1.

<sup>66</sup> Schreiber/Arnold, Art.5 OECD-MA N 17 mit Verweis auf Oesterheld/Schreiber, DBG-Komm, Art.51 DBG N 42 zur Vertreterbetriebsstätte; siehe zur Vertreterbetriebsstätte auch bereits vorne Ziffer 2.1.1.



Frage auf, welche rechtliche Qualität derartige Änderungen in der Schweiz besitzen und inwieweit sie bei der Auslegung bestehender Schweizer DBA berücksichtigt werden können bzw. müssen. Auch für die Auslegung des DBG-Betriebsstättenbegriffs könnte das OECD-Update relevant sein, da gemäss Bundesgericht der OECD-MK heranzuziehen sei.<sup>67</sup> Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die OECD vor vielen Jahren dazu übergegangen ist, wesentliche inhaltliche Präzisierungen – wie im vorliegenden Fall zur Qualifikation von Homeoffice-Betriebsstätten – nicht im Wortlaut des Musterabkommens selbst, sondern lediglich im OECD-MK vorzunehmen<sup>68</sup>, hat der OECD-MK als Rechtsquelle des internationalen Steuerrechts entsprechend an Bedeutung gewonnen.

- 55 Einleitend gilt festzuhalten, dass das OECD-MA kein völkerrechtlicher Vertrag, sondern lediglich – wie der Name bereits sagt – ein Vertragsmuster ist.<sup>69</sup> Als solchem kommt dem OECD-MA daher keine direkte Bindungswirkung zu.<sup>70</sup> Entsprechend vermag auch der OECD-MK keine direkte Bindungswirkung zu entfalten.
- 56 Im OECD-MK selbst findet sich eine Passage, die seinen allgemeinen Stellenwert definiert. Danach sei der OECD-MK sowohl für Steuerverwaltungen als auch für Gerichte und die Steuerpflichtigen «of great assistance in the application and interpretation of the conventions»<sup>71</sup>. Die OECD betont weiter, dass die Auslegung der DBA grundsätzlich anhand der jeweils aktuellen Fassung des OECD-MK erfolgen solle.<sup>72</sup> Nur Änderungen, die unmittelbar auf einer Anpassung des OECD-MAs selbst beruhen, seien für bereits bestehende Abkommen unbeachtlich.<sup>73</sup> Die OECD begründet diesen dynamischen Ansatz mit dem Argument, dass nur eine fortlaufende Aktualisierung der Auslegungspraxis den sich wandelnden rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen Rechnung tragen könne.<sup>74</sup> Zudem sei eine dynamische Auslegung erforderlich, um den Konsens der OECD-Mitgliedsstaaten tatsächlich umzusetzen.<sup>75</sup>
- 57 Demgegenüber lehnt die schweizerische Lehre eine dynamische Betrachtungsweise überwiegend ab.<sup>76</sup> Sie weist darauf hin, dass eine solche Vorgehensweise den völkerrechtlichen Konsens der Vertragsstaaten aushöhlen<sup>77</sup> und dem OECD-MK eine normative Kraft

verleihen würde, die ihm mangels demokratischer Legitimation nicht zukomme<sup>78</sup>. Nach herrschender Auffassung<sup>79</sup> ist die Fassung des OECD-MK im Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Abkommens massgebend. Spätere Kommentierungen können nach Ansicht der Autorin und des Autors allenfalls ergänzend beigezogen werden, sofern sie bereits im früheren Verständnis angelegte Erwägungen fortführen oder deren dogmatische Begründung vertiefen, nicht aber, wenn sie neue normative Inhalte einführen.<sup>80</sup>

Die ESTV folgt offenbar diesem statischen Verständnis und vertritt – unter Verweis auf entsprechende Meinungsäusserungen in der schweizerischen Literatur<sup>81</sup> – die Ansicht, dass die Fassung des OECD-MK

58

<sup>67</sup> BGer 2C\_110/2028, vom 28.02.2019, E. 3.3; Kritik: Stefan Oesterheld/Susanne Schreiber, Art. 51 DBG N 19.

<sup>68</sup> Dominique Da Silva, Der Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern 2019, Seite 47 (zit. Da Silva). Eine ähnliche Problematik ist auch bei der OECD-Mindeststeuer zu beobachten, bei der die GloBE-Mustervorschriften mittels administrativer Leitlinien nachträglich teils extensiv ausgelegt werden.

<sup>69</sup> So auch Stefan Oesterheld, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80, 374 (zit. Oesterheld, ASA 80); Dominique Da Silva, 47.

<sup>70</sup> Da Silva, Seite 48 mit weiteren Hinweisen zu Literatur und Rechtsprechung.

<sup>71</sup> OECD-MK, Introduction N 29.

<sup>72</sup> «[...] existing conventions should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries [...]»; OECD-MK, Introduction N 33.

<sup>73</sup> OECD-MK, Introduction N 35.

<sup>74</sup> Da Silva, 60-61.

<sup>75</sup> OECD-MK, Introduction N 35.

<sup>76</sup> Zu den Lehrmeinungen mit weiteren Verweisen Da Silva, 59-60.

<sup>77</sup> Statt vieler Peter Hongler in: Stocker/Oesterheld, Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023, § 3 N 38 (zit. Hongler).

<sup>78</sup> Luzius Cavelti, in: Hongler/Vogelsang, Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, St. Gallen/Zürich/Ennetbaden 2024, 238-239.

<sup>79</sup> Zu den Lehrmeinungen mit weiteren Verweisen Da Silva, 59-60.

<sup>80</sup> In diese Richtung auch Hongler, § 3 N 40.

<sup>81</sup> Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, Seite 70-71; René Matteotti/Nicole Krenger, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage, Zürich 2015, Einleitung N 160; Oesterheld, ASA 80, 380 ff.; Michael Beusch, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, Seite 402; Hongler, § 3 N 38 ff.



zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses massgebend sei. Spätere Kommentierungen seien grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.<sup>82</sup>

- 59 Das Bundesgericht betont in seinen Entscheiden zum internationalen Steuerrecht regelmässig, dass dem OECD-MK bei der Auslegung der DBA eine zentrale Rolle zukomme. Während sich das Bundesgericht in früheren Entscheiden lediglich vage oder uneinheitlich zur Frage der dynamischen oder statischen Verwendung des OECD-MK äusserte,<sup>83</sup> hat es sich im Entscheid BGE 149 II 400 vom 23. Juni 2023 erstmals klar zur zeitlichen Anwendbarkeit des OECD-MK geäussert. Es hielt fest, dass die Fassung des OECD-MK im Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen DBA grundsätzlich verbindlich sei. Das Bundesgericht bezog in seine Prüfung auch die Rechtsprechung des Internationalen Gerichtshofs mit ein. Gemäss dessen Rechtsprechung<sup>84</sup> sind völkerrechtliche Verträge ebenfalls grundsätzlich statisch auszulegen. Eine dynamische Auslegung komme nur in Betracht, wenn in völkerrechtlichen Verträgen, die für eine sehr lange oder unbestimmte Dauer eingegangen werden, offene Begriffe verwendet werden, deren Bedeutung für die Parteien erkennbar einem zeitlichen Wandel unterliegen wird. Diesfalls gilt nach der Rechtsprechung des Internationalen Gerichtshofs die Vermutung, dass die Parteien diesen Begriffen eine sich wandelnde Bedeutung zu-messen wollten. Nach Auffassung des Bundesgerichts können spätere Kommentarversionen zwar «aufgrund der Stichhaltigkeit ihrer Argumentation Überzeugungskraft entfalten», besäßen jedoch den gleichen Stellenwert wie Äusserungen in der Literatur.<sup>85</sup>

- 60 Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eher von einer statischen Anwendung des OECD-MK bei der Auslegung von Schweizer DBA auszugehen ist. Ob das OECD-Update, das am 19. November 2025 veröffentlicht wurde, mit seinen Ausführungen zur Homeoffice-Betriebsstätte auf DBA Anwendung findet, die bereits vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurden, hängt vom Inhalt und der Wesentlichkeit der Änderungen im konkreten Einzelfall ab. Nachfolgend (Ziff. 3.3) werden die Änderungen des OECD-Updates erläutert.

### 3.3 Praxishinweise OECD-Update

Einleitend ist festzuhalten, dass der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA durch das OECD-Update unverändert bleibt. Es wurden lediglich die Ausführungen zum Homeoffice<sup>86</sup> im OECD-MK angepasst. Waren sie vor dem Update eher knapp gehalten, sind sie nun deutlich ausführlicher.

#### 3.3.1 Definition

Das OECD-Update verwendet den Begriff «Homeoffice» im Grundsatz nicht, sondern spricht breiter von «cross-border working from a home or other relevant place»<sup>87</sup> (grenzüberschreitendes Arbeiten von zu Hause oder einem anderen geeigneten Ort aus). Dieser Terminus findet keine eigenständige Definition im Wortlaut des OECD-MA, sondern wird durch eine Begriffsumschreibung in Randziffer 44.2. des OECD-MK aufgenommen. Demnach handelt es sich um eine Vereinbarung, bei der eine private Wohnstätte oder ein anderer relevanter Ort von einer Person zur Ausübung von Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Geschäft eines Unternehmens genutzt wird. Solche Arbeitsplätze zeichnen sich typischerweise durch bestimmte Merkmale aus, die sie von anderen Arbeitsorten eines Unternehmens unterscheiden. So sind die meisten privaten Wohnstätten oder vergleichbare Orte in der Regel nicht für andere Mitarbeitende des

<sup>82</sup> BGE 149 II 400 E. 9.4.2.; so offenbar auch die kantonale Steuerverwaltung Basel-Landschaft.

<sup>83</sup> Im Urteil BGE 144 II 130 hat das Bundesgericht erwogen, dass der OECD-MK gerade dank der regelmässigen Änderungen eine evolutive (dynamische) Auslegung der DBA erlaubt (BGE 144 II 130 E. 8.3.2 und 8.3.3). Im Urteil 2C\_880/2018 vom 19. Mai 2020 hat das Bundesgericht die Berücksichtigung der aktuellen Fassung des OECD-MK für zulässig erachtet, weil bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA für die Vertragsstaaten erkennbar gewesen war, dass der offene Begriff des Nutzungsberechtigten («beneficial owner») einem zeitlichen Wandel unterliegen werden würde (Urteil 2C\_880/2018 vom 19. Mai 2020 E. 4.1). In einem anderen Urteil ist es derweil davon ausgegangen, dass die Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses heranzuziehen ist (Urteil 2C\_452/2012/2C\_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4.6, in: StE 2013 A 32 Nr. 19).

<sup>84</sup> Urteil des IGH vom 13. Juli 2009 Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes [Costa Rica gegen Nicaragua].

<sup>85</sup> BGE 149 II 400 E. 9.5.

<sup>86</sup> Das OECD-Update enthält auch Ausführungen zur Betriebsstätte im Kontext des Abbaus von Rohstoffen, auf die im vorliegenden Artikel nicht eingegangen wird.

<sup>87</sup> An wenigen Stellen wird auch von Homeoffice gesprochen.



Unternehmens zugänglich und stehen in einem engen Zusammenhang mit der individuellen Person, die dort arbeitet.<sup>88</sup>

- 63 Das OECD-Update bzw. der aktualisierte OECD-MK weist explizit darauf hin, dass es sich nicht zwingend um die privaten Wohnstätten des Mitarbeitenden handeln muss. Es können auch Zweitwohnsitze, Ferienunterkünfte oder Räumlichkeiten von Freunden oder Verwandten sein («other relevant place»).89

### 3.3.2 Voraussetzungen

- 64 Im aktualisierten OECD-MK werden drei Kriterien definiert, wann die Arbeitsform Homeoffice als eine Betriebsstätte qualifiziert:

- Vorliegen einer festen Einrichtung<sup>90</sup>,
- Nutzung von mindestens 50 % der Gesamtarbeitszeit innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten<sup>91</sup> und
- Vorliegen eines geschäftlichen Grundes<sup>92</sup>

#### 3.3.2.1 Feste Einrichtung

- 65 Zunächst wird verlangt, dass eine feste Einrichtung vorliegt. Der Begriff wird nicht eigenständig definiert, jedoch wird auf die vorhergehenden, bestehenden Ausführungen im OECD-MK in den Randnoten 28 bis 34 zu Art. 5 verwiesen.<sup>93</sup>

- 66 Typischerweise eng verbunden mit der Voraussetzung der festen Einrichtung ist, dass das Unternehmen über diese minimal verfügen kann («disposal» bzw. «disposition») und die feste Einrichtung damit zu einer festen Geschäftseinrichtung wird. Ob die OECD mit dem Update bei der Homeoffice-Betriebsstätte vom Konzept der minimalen Verfügungsmacht über die feste Einrichtung gänzlich abgekommen ist und damit eine zum allgemeinen Betriebsstättenbegriff parallele und eigenständige Auslegung des Begriffs vornimmt, ist nach Ansicht der Autorin und des Autors nicht vollkommen klar. Einerseits wird explizit auf die Randnoten 28 bis 34 zu Art. 5 verwiesen, die sich nur mit der festen Einrichtung als solches, nicht aber mit der Verfügungsmacht darüber beschäftigen (geregelt in Randnoten 12 bis 20). Ferner wird mit dem OECD-Update die bestehende Randnote 18 gestrichen:

«Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual's home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case.»<sup>94</sup>

Allerdings wird durch das OECD-Update in Randnote 44.7 zu Art. 5 folgender neuer Satz eingefügt:

«Where, however, a home, or another relevant place, is used on a continuous basis during an extended period of time for carrying on activities related to the business of an enterprise, this and other facts (such as those considered further below) may indicate that that place should be considered a place of business of the enterprise.»<sup>95</sup>

Da der Wortlaut der Bestimmung in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA durch das Update keine Änderung erfahren hat und die Voraussetzung der minimalen Verfügungsmacht aus dem Wortlaut der Bestimmung («... durch die die Geschäftstätigkeit...») abgeleitet wird (Ziffer 3.1.3.1), sind die Autorin und der Autor eher der Ansicht, dass es nicht zu einer parallelen und eigenständigen Auslegung für Homeoffice-Betriebsstätte kommt. Vielmehr wird die Ansicht vertreten, dass weiterhin eine minimale Verfügungsmacht notwendig ist und die OECD hierzu das neue Konzept einer fingierten Verfügungsmacht einführt. Sind die beiden nachfolgend erläuterten Voraussetzungen (Dauer, Zweck)

<sup>88</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.2 (deutsche Übersetzung des englischen Originalwortlauts, übersetzt durch Autorin und Autor; keine offizielle Übersetzung durch OECD).

<sup>89</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.1

<sup>90</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.4.

<sup>91</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.8.

<sup>92</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.11.

<sup>93</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.4.

<sup>94</sup> OECD-Update, Seite 13.

<sup>95</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.7.



erfüllt, ist die geschäftliche Nutzung derart ausgeprägt und offensichtlich, dass eine Verfügungsmacht angenommen werden muss (Fiktion).<sup>96</sup>

3.3.2.2 Dauer: Mindestens 50 % der Arbeitszeit

71 Die Umqualifizierung einer privaten Wohnstätte (oder anderweitig genutzte Räumlichkeiten, siehe Ziffer 3.3.1) in eine Geschäftseinrichtung wird zunächst anhand der 50 %-Schwelle geprüft (Arbeitszeit-Indikator<sup>97</sup>). Massgebend ist, ob der Mitarbeitende mindestens 50 % seiner Gesamtarbeitszeit («total working time») in einem Zeitraum von zwölf Monaten im Homeoffice arbeitet. Arbeitet die Person weniger als 50 % der Gesamtarbeitszeit vom Homeoffice aus, qualifiziert dieser Ort grundsätzlich nicht als Geschäftseinrichtung.<sup>98</sup> Von dieser 50 %-Regelung gibt es allerdings eine gewichtige Ausnahme: Hat das Unternehmen nur eine einzige Person oder handelt es sich um eine wesentliche Person des Unternehmens («primary person»), muss die 50 %-Schwelle nicht erfüllt sein.<sup>99</sup> Was eine wesentliche Person ist, wird gänzlich

offengelassen. Israel hat einen Vorbehalt gemacht und präzisiert im OECD-MK, dass darunter Gründer, Partner und Senior Executives zu verstehen seien.<sup>100</sup> Auch sonst lässt die OECD bei dieser 50 %-Regelung eine Hintertür offen,<sup>101</sup> da sie einen offenen Wortlaut verwendet («would generally not be considered a place of business of the enterprise»<sup>102</sup>). In anderen Worten ist im Einzelfall auch von einer Betriebsstätte auszugehen, wenn die Schwelle von 50 % nicht erfüllt ist.

3.3.2.3 Zweck: Geschäftlicher Grund

Das OECD-Update stellt sodann klar, dass nicht 72 jede Tätigkeit aus dem Homeoffice zur Begründung einer festen Geschäftseinrichtung und damit einer Betriebsstätte führt. Vielmehr muss für die Tätigkeit ein geschäftlicher Grund («commercial reason») vorliegen,<sup>103</sup> d.h. ein Zusammenhang zwischen der Anwesenheit der Person in ihrer Wohnstätte und der Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.<sup>104</sup> Hierfür werden mehrere positive und negative, nicht abschliessende Beispiele aufgeführt.

| Geschäftliche Gründe <sup>105</sup>                                                                                                                                                                                                                                                            | Andere (nicht geschäftliche) Gründe <sup>106</sup>                                                                                                                                                                                                                            | 73 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Physische Interaktion mit Kunden und Lieferanten im Land</li><li>• Gewinnung neuer Kunden im Land</li><li>• Zugriff auf fachliche Expertise in derselben Region</li><li>• Durchgehende Serviceverfügbarkeit aufgrund verschiedener Zeitzonen</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Zufälliges Arbeiten in Räumlichkeiten</li><li>• Bloss private Präferenz des Mitarbeitenden</li><li>• Kostensenkung für das Unternehmen</li><li>• Bloss Tatsache, dass Kunden und Lieferanten im gleichen Land ansässig sind</li></ul> |    |

TABELLE: Übersicht geschäftliche und andere Gründe

<sup>96</sup> Ebenso: Christian Knotzer/Sabine Schmidjell-Dommes, Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA durch das Update 2025, in: SWI 2026, Seite 24 (zit. Knotzer/Schmidjell-Dommes).  
<sup>97</sup> Knotzer/Schmidjell-Dommes, Seite 24.  
<sup>98</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.8-44.10.  
<sup>99</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.20.  
<sup>100</sup> OECD-Update, Seite 31.

<sup>101</sup> Ebenso: Lucas de Lima Carvalho, Caveats and Appeasement in the OECD Model Update, in: Tax Notes, 7. Januar 2026 (zit. de Lima Carvalho).  
<sup>102</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.8.  
<sup>103</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.12.  
<sup>104</sup> Knotzer/Schmidjell-Dommes, Seite 26.  
<sup>105</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.18.  
<sup>106</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.14-16 sowie 44.18.



- 74 Es ist anzumerken, dass es sich hierbei lediglich um illustrative Beispiele handelt. Auch weitere Gründe können geschäftlicher oder nicht-geschäftlicher Natur sein. Die OECD äussert sich nicht dazu, wie mit Sachverhalten umzugehen ist, bei denen es sowohl geschäftliche als auch nicht-geschäftliche Gründe für die Arbeitsform Homeoffice gibt. Ferner macht die OECD einen Vorbehalt<sup>107</sup>: Selbst wenn kein geschäftlicher Grund vorliegt, kann aufgrund einer Gesamtbeurteilung aller Fakten und Umstände dennoch eine Betriebsstätte begründet werden.<sup>108</sup> Es ist zu erwarten, dass die Voraussetzung des geschäftlichen Grunds durch die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis präzisiert wird.<sup>109</sup>

#### 3.3.2.4 Weiteres

- 75 Da Art. 5 Abs. 4 OECD-MA unverändert Gültigkeit hat, wird – auch wenn die obgenannten drei Voraussetzungen erfüllt sind – keine Betriebsstätte begründet, wenn darin ausschliesslich Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten ausgeführt werden.<sup>110</sup>
- 76 Mehrere Länder haben Vorbehalte gegenüber dem neuen Kommentar geäussert. So akzeptiert Indien die neuen Prüfkriterien nicht,<sup>111</sup> während Israel<sup>112</sup> spezifische Kriterien für die Messung der 50%-Schwelle anwendet und zusätzliche Faktoren zur Bestimmung wirtschaftlicher Gründe berücksichtigt. Auch andere Länder wie Nigeria und Malaysia<sup>113</sup> haben unterschiedliche Auslegungen oder Bedingungen in Bezug auf Homeoffice und Betriebsstätten angegeben.

### 3.4 Erkenntnisse

- 77 Die Wohnstätte des Mitarbeitenden ist grundsätzlich eine feste Einrichtung. Es ist nicht zu prüfen, ob das Unternehmen über diese Einrichtung (minimal) verfügen kann. Vielmehr wird die Verfügungsmacht fingiert, wenn die geschäftliche Nutzung aufgrund der Dauer und des Zwecks ausgeprägt und offensichtlich ist. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Tätigkeit im Homeoffice auch aufgrund eines anderen Tatbestands eine Betriebsstätte begründen kann (bspw. abhängiger Vertreterbetriebsstätte).

## 4. Notwendigkeit einer Praxisanpassung

### 4.1 Allgemein

Da sich das Schweizer Steuerrecht zunehmend – teils bewusst, teils unbewusst – an internationalen Vorgaben orientiert, stellt sich einerseits die Frage, ob das neue Konzept der fingierten Verfügungsmacht der OECD eine Praxisanpassung bei der Auslegung des interkantonalen und des internationalen Betriebsstättenbegriffs zur Folge haben kann bzw. muss. Andererseits ist zu diskutieren, ob die Erfahrungen aus mehreren Jahren Homeoffice in die Begriffsauslegung einfließen sollten. Eine solche Praxisanpassung kann nur innerhalb der analysierten bestehenden Rechtsvorschriften und der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Betriebsstätte erfolgen.

### 4.2 Interkantonale Homeoffice-Betriebsstätte

#### 4.2.1 Grundsätzliche Überlegungen

Wie im Artikel aufgezeigt (Ziffer 2), stammen die Voraussetzungen für eine interkantonale Betriebsstätte nicht unmittelbar aus dem StHG, sondern vielmehr aus der langjährigen und etablierten Rechtsprechung des Bundesgerichts. Das Gericht hat in verschiedenen Urteilen der Verhinderung einer «Aufsplitterung des Steuersubstrats» grosse Bedeutung beigemessen. In der Literatur wird ergänzend das Argument angeführt, dass der interkantonale Finanzausgleich auch zu einem gewissen Ausgleich zwischen den Kantonen führe.<sup>114</sup> Daraus abgeleitet kann der grundsätzlichen Stossrichtung der SSK-Analyse und damit der gelebten Praxis der ESTV und der kantonalen Steuerbehörden Verständnis entgegengebracht werden. Nicht jede minimale Homeoffice-Tätigkeit soll eine Betriebsstätte begründen. Der mit solchen kleinen Homeoffice-Betriebsstätten verbundene administrative Aufwand für die Steuerpflichtigen und die

<sup>107</sup> Ebenso: de Lima Carvalho.

<sup>108</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.19.

<sup>109</sup> Julia Sacric-Bischof, Die Homeoffice-Betriebsstätte neu, in: SWK 36, Seite 1487.

<sup>110</sup> OECD-MK, Art. 5 N 44.5.

<sup>111</sup> OECD-MK, Seite 67-68.

<sup>112</sup> OECD-MK, Seite 67.

<sup>113</sup> OECD-MK, Seite 68.

<sup>114</sup> Oesterheld/Schreiber, StHG-Komm, Art. 21 StHG N 20.



Steuerverwaltung stünde wohl in keinem Verhältnis zum fiskalischen Mehrertrag eines Kantons.

- 80 Trotz dieser pragmatischen Herangehensweise darf indes nicht übersehen werden, dass die SSK-Analyse gemäss hier vertretener Auffassung in zwei zentralen Aspekten nicht überzeugt: der Verfügungsmacht des Unternehmens über die Wohnstätte des Mitarbeitenden (Ziffer 4.2.2) und der quantitativen Erheblichkeit einer Homeoffice-Betriebsstätte bei kleineren Unternehmen (Ziffer 4.2.3). Diese Schwachpunkte werden durch das OECD-Update und mehrere Jahre praktischer Erfahrung mit Homeoffice noch deutlicher. In der Literatur hat bisher auch keine kritische Auseinandersetzung mit der SSK-Analyse stattgefunden.

#### 4.2.2 Ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen - Verfügungsmacht?

- 81 Die SSK-Analyse erblickt berechtigterweise in der Wohnstätte des Mitarbeitenden eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung. Dies ist gemäss hier vertretener Ansicht unbestritten und wird auch durch das OECD-Update nochmals bestätigt. Die SSK verneint indes die Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Wohnstätte bzw. eines Teils davon. Dies auch dann, wenn Homeoffice durch das Unternehmen angeordnet sei oder der Mitarbeitende eine Entschädigung für die Nutzung der Wohnstätte erhalte.<sup>115</sup> Sie begründet diese Position mit dem Hinweis, dass gemäss Bundesgericht das Unternehmen «ein gewisses Verfügungsrecht über die Einrichtung haben» muss.<sup>116</sup>
- 82 In diesem zentralen Punkt überzeugt die SSK-Analyse nicht. In der Literatur wird berechtigterweise darauf hingewiesen, dass die Anforderungen an die Verfügungsmacht in den einschlägigen Urteilen des Bundesgerichts nur rudimentär ausgeführt sind. Im Entscheid 2C\_797/2020 vom 18. März 2021 hat das Bundesgericht festgehalten:

- 83 *«Sie verfügt damit unbestrittenermassen über eine ständige körperliche Anlage, ist doch dafür weder erforderlich noch hinreichend, dass die betreffenden Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen. Entscheidend ist vielmehr, dass sie dem Unternehmen tatsächlich für dessen Zwecke zur Verfügung stehen.»<sup>117</sup>*

Gemäss hier vertretener Ansicht ist weniger die rechtliche Verfügungsmacht des Unternehmens über die feste Einrichtung entscheidend, sondern vielmehr, ob dem Unternehmen aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse die Einrichtung effektiv zur Verfügung steht. In diese Kerbe schlägt auch das Konzept der fingierten Verfügungsmacht im OECD-Update. Wenn ein Mitarbeitender aus geschäftlichen (und nicht aus privaten) Gründen von seiner Wohnstätte aus für das Unternehmen arbeitet und dies während mindestens 50 % seiner Arbeitszeit während eines Jahres tut, ist die geschäftliche Nutzung derart ausgeprägt, dass von einer tatsächlichen Zurverfügungstellung auszugehen ist. Der Einwand der SSK, dass das Unternehmen weder Eigentümerin noch Mieterin der gesamten Wohnstätte des Mitarbeitenden oder eines Teils davon sei und deshalb keine Verfügungsmacht habe, überzeugt nicht.

Die Tatsache, dass bei der Arbeitsform Homeoffice die Arbeitsfläche möglicherweise auch privat genutzt wird (bspw. der Esstisch in der Küche), ändert an dieser Sichtweise nichts. Im – zugegebenermassen älteren – Entscheid BGE 46 I 25 hat das Bundesgericht festgehalten, dass bereits ein Mitbenutzungsrecht genügt. Dieser Entscheid gewinnt in Zeiten von Shared Working Spaces wieder an Bedeutung und darf daher nicht ausser Acht gelassen werden. In der Literatur wird das Argument vorgebracht, dass von Verfügungsmacht nur ausgegangen werden könne, wenn das Unternehmen eine Zugangsmöglichkeit zur ständigen Einrichtung habe (sog. Schlüsselgewalt).<sup>118</sup> Dieses Argument ist nicht nachvollziehbar, da der Mitarbeitende als Vertreter des Unternehmens ja gerade Zugang zur Arbeitsfläche hat.

Die Autorin und der Autor fordern nicht, dass das OECD-Update unmittelbar auf interkantonale Betriebsstättensachverhalte angewendet werden muss. Der (aktualisierte) OECD-Musterkommentar hat kei-

<sup>115</sup> SSK-Analyse, Seite 4.

<sup>116</sup> SSK-Analyse, Seite 2.

<sup>117</sup> BGer 2C\_797/2020, vom 18. März 2021, E. 2.2, mit Verweis auf frühere Urteile: BGE 134 I 303, E. 4.1; BGer 2C\_689/2018, vom 20. Juni 2019, E. 4.4; BGer 2C\_110/2018, vom 28. Februar 2019, E. 3.3.

<sup>118</sup> U.a. Marc Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 377.



ne Rechtswirkung für die kantonalen Steuerverwaltungen und Gerichte. Indes ist die grundsätzliche Verneinung der (rechtlichen) Verfügungsmacht des Unternehmens über die Wohnstätte oder einen Teil davon in der SSK-Analyse zu überdenken. Gemäss Bundesgericht genügt die Tatsache, dass die Einrichtung dem Unternehmen «tatsächlich zur Verfügung steht»<sup>119</sup>. Gemäss hier vertretener Meinung sind aber Kriterien bzw. das Konzept der OECD (Dauer, Zweck) ein denkbarer Ansatz, wie diese tatsächliche Zurverfügungstellung vermutungsweise fingiert werden könnte. Die 50 %-Schwelle bei der Dauer ist durchaus hoch angesetzt, was der grundsätzlichen Stossrichtung der Verhinderung einer Aufsplitterung des Steuersubstrats entspricht. Wenn eine Person 1 bis 2 Tage pro Woche im Homeoffice arbeitet, begründet dies weiterhin keine Betriebsstätte.

#### 4.2.3 Quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit – Relativer Massstab?

87 Gemäss Ansicht der Autorin und des Autors fehlt es in der SSK-Analyse weiter an einer differenzierten Auseinandersetzung mit dem Kriterium der quantitativen Erheblichkeit. Hierunter ist zu verstehen, dass die Tätigkeit für das Unternehmen nicht bloss von untergeordneter oder nebensächlicher Natur ist,<sup>120</sup> wodurch eine «Aufsplitterung des Steuersubstrats»<sup>121</sup> auf viele Kantone<sup>122</sup> verhindert werden soll. Die SSK-Analyse sieht hierfür in der Anzahl der Beschäftigten einen «vereinfachenden, aber zutreffenden Ansatz»<sup>123</sup>. Da in einer Wohnstätte jeweils nur ein Mitarbeitender arbeite, sei das Kriterium der quantitativen Erheblichkeit nicht erfüllt und daher eine Betriebsstätte zu verneinen. Auch dieser Punkt überzeugt nicht.

88 In der Literatur wird mit Verweis auf sehr alte Gerichtsentscheide des Bundesgerichts aus den Jahren 1914<sup>124</sup> und 1926<sup>125</sup> die Ansicht vertreten, dass die quantitative Erheblichkeit aufgrund der Betriebsstätte als solches (d.h. absolut) und nicht im Verhältnis zum Unternehmen (d.h. relativ) zu beurteilen sei.<sup>126</sup> Inwiefern diese hundertjährige Rechtsprechung auf die moderne, immer heterogenere Wirtschaft noch heranzuziehen ist, ist fraglich. Es macht einen Unterschied, ob bei einem KMU mit fünf Mitarbeitenden eine Person Homeoffice macht (20 % der Belegschaft)

oder eine Person bei einem Grossunternehmen mit 5'000 (0.02 %). Im ersten Fall kann die im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit für das gesamte Unternehmen sehr wohl quantitativ erheblich sein. Auch der Hinweis auf ihre Kreisschreiben Nr.12 und Nr.23 in der SSK-Analyse hinkt, da in diesen nur Krankenkassen und Versicherungen behandelt werden, die typischerweise über hunderte bis tausende Mitarbeitende verfügen.

Gemäss Ansicht der Autorin und des Autors ist das Abstellen auf die absolute anstelle der relativen Anzahl der (Vollzeit-)Mitarbeitenden (mit Verweis auf die SSK-Kreisschreiben: weniger als drei) abzulehnen. Die quantitative Erheblichkeit ist für jedes Unternehmen separat zu beurteilen.

### 4.3 Internationale Homeoffice-Betriebsstätte

#### 4.3.1 Grundsätzliche Überlegungen

Zur Homeoffice-Betriebsstätte im internationalen Kontext gibt es bisher keine etablierte Verwaltungspraxis in der Schweiz. Indes ist zu beobachten, dass die Grundsätze der SSK-Analyse von den Steuerverwaltungen regelmässig angewendet werden, auch wenn sie formell nur für interkantonale Sachverhalte anwendbar sind. Bezüglich der Frage, ob eine Praxisanpassung notwendig ist, muss gemäss der hier vertretenen Ansicht differenziert werden, ob die anwendbare Rechtsgrundlage das nationale Recht (DBG, StHG) oder ein DBA ist.

#### 4.3.2 Nationales Recht (DBG, StHG)

Das Gesagte zur Verfügungsmacht bei der interkantonalen Homeoffice-Betriebsstätte (Ziffer 4.2.2) kann auch auf internationale Betriebsstättensachverhalte übertragen werden. Das Bundesgericht hat

<sup>119</sup> BGer 2C\_797/2020, vom 18. März 2021, E. 2.2, mit Verweis auf frühere Urteile: BGE 134 I 303, E. 4.1; BGer 2C\_689/2018, vom 20. Juni 2019, E. 4.4; BGer 2C\_110/2018, vom 28. Februar 2019, E. 3.3.

<sup>120</sup> de Vries Reilingh, § 11 N 18.

<sup>121</sup> BGer 2C\_216/2014, vom 15.12.2016.

<sup>122</sup> BGE 62 I 138 E. 2; BGE 110 Ia 190 E. 4b; BGer 2C\_797/2020, vom 18.03.2021, E. 3.2; ebenso mit Verweis auf die Verminderung der Erhebungseffizienz: Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 353.

<sup>123</sup> SSK-Analyse, Seite 2.

<sup>124</sup> BGE 40 I 69.

<sup>125</sup> BGE 52 I 238.

<sup>126</sup> de Vries Reilingh, § 11 N 18.



sich bisher kaum mit den Anforderungen an die Verfügungsmacht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten beschäftigt.<sup>127</sup> Es hat lediglich festgehalten, dass die Verfügungsmacht eines Unternehmens derjenigen eines anderen entgegenstehe.<sup>128</sup> Eine Anwendung der Stossrichtung des OECD-Updates auf internationale Sachverhalte ist noch mehr angebracht als bei interkantonalen, da das Bundesgericht die Ansicht vertritt, dass der DBG-Betriebsstättenbegriff an Art. 5 OECD-Musterabkommen angelehnt und daher der OECD-MK heranzuziehen sei.<sup>129</sup>

- 92 Die Überlegungen zur quantitativen Erheblichkeit der Tätigkeit (Ziffer 4.2.3) sind nicht von Relevanz, da dies gemäss Bundesgericht kein Kriterium für die Begründung einer Betriebsstätte ist.

#### 4.3.3 Internationales Recht (DBA)

- 93 Wenn der Sachverhalt auf der Grundlage eines DBA beurteilt werden muss, ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu beachten, wonach Anpassungen des OECD-MK bei DBA nicht dynamisch und unmittelbar zur Anwendung gelangen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass sie für DBA, die vor dem 19. November 2025 abgeschlossen wurden, vollständig ausser Acht gelassen werden dürfen. Sie stellen eine wichtige Interpretationsquelle dar. Auch kann argumentiert werden, dass die Ausführungen zur Homeoffice-Betriebsstätte eine reine Klarstellung sind, wie der bestehende Wortlaut von Artikel 5 OECD-MA zu verstehen ist. Abhängig vom jeweiligen DBA ist eine Einzelfallbeurteilung notwendig.

### 5. Fazit

- 94 Homeoffice hat sich als feste Arbeitsform im Alltag etabliert. Mit dem OECD-Update und den praktischen Erfahrungen aus mehreren Jahren ist es angebracht, die bisherige Praxis der Schweiz kritisch zu überprüfen. Bei interkantonalen Homeoffice-Betriebsstätten ist die Ausrichtung zur Verhinderung einer Aufsplitterung des Steuersubstrats zu begrüßen. Die grundsätzliche Verneinung der Verfügungsmacht des Unternehmens über die Wohnstätte ist jedoch abzulehnen. Die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts spricht eher dafür, dass analog zum OECD-

Update bei ausgeprägter geschäftlicher und zeitlicher Nutzung vermutungsweise eine fingierte Verfügungsmacht vorliegt. Zudem ist auch bei der Erheblichkeit der Homeoffice-Betriebsstätte eine differenzierte Betrachtungsweise angebracht. Bei internationalen Homeoffice-Betriebsstätten kann der Ansatz einer fingierten Verfügungsmacht ebenfalls angewendet werden. Erfolgt die Beurteilung auf Basis eines DBA, ist eine Einzelfallbeurteilung notwendig.

<sup>127</sup> Vogelsang, Betriebsstätte, Seite 315.

<sup>128</sup> BGer 2C\_878/2012, 2C\_879/2012, vom 7. Dezember 2012, E. 2.3.

<sup>129</sup> BGer 2C\_110/2028, vom 28.02.2019, E. 3.3; Kritik: Oesterhelt/Schreiber, DBG-Komm, Art. 51 DBG N 19.

