EXPERT suisse
Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Per E-Mail:
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

E-Mail-Adresse: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 28. September 2023

Bundesgesetz über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis

Sehr geehrte Frau Bundesrätin Keller-Sutter

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 9. Juni 2023 in rubrizierter Angelegenheit und bedanken uns für die Möglichkeit, zum Bundesgesetz über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis Stellung nehmen zu können.

1 *Zusammenfassung:*

EXPERTsuisse äussert sich kritisch zum Gesetzesentwurf und lehnt das umfassende Besteuerungsrecht zugunsten der Schweiz für Unselbständigerwerbende, die für ein schweizerischen Unternehmen arbeiten, auch wenn die Tätigkeit vom Ausland aus ausgeübt wird, ab. Die vorgeschlagene Regelung führt zu einem Paradigmenwechsel für die Schweiz, stellt aber auch einen Präzedenzfall für die Doppelbesteuerungspolitik auf internationaler Ebene dar. Der Anwendungsbereich sollte daher auf die Umsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt werden. Die Regelung über die Selbständigerwerbende birgt in der vorgeschlagenen Formulierung für diese auch eine Gefahr.

2 Ausgangslage und einleitende Bemerkungen

EXPERTsuisse hat sich in ihrer Stellungnahme vom 23. März 2023 positiv zur Zusatzvereinbarung zum DBA mit Frankreich geäussert, betonte aber, dass für die Einführung des Informationsaustausches über die im Wohnsitzstaat geleisteten Arbeitstage eine pragmatische Lösung

EXPERTsuisse – Schweizer Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand
Stauffacherstrasse 1, CH-8004 Zürich, Tel. +41 58 206 05 05, Fax +41 58 206 05 09
info@expertsuisse.ch, www.expertsuisse.ch

anzustreben sei. Zudem erwähnte sie den Koordinationsbedarf mit dem Sozialversicherungsrecht und setzte sich für eine Auslegung der Regel der «10-Tage Aussendienst» ein.

Laut erläuterndem Bericht ist das Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Besteuerung des Homeoffice der unmittelbare Auslöser für den Vorentwurf. Die in einem ausländischen Homeoffice erzielten Erwerbseinkommen können in der Schweiz besteuert werden, wenn das Besteuerungsrecht staatsvertraglich der Schweiz zufällt und **binnenrechtlich** eine explizite Besteuerungsnorm vorliegt. Eine solche nationale Bestimmung drängt sich aufgrund des Urteils des Bundesgerichts vom 1. Oktober 2009 (2C.215/2009) auf, in dem das Bundesgericht das Besteuerungsrecht der Schweiz in einem Fall, in dem der Arbeitnehmer ca. 40% seiner Arbeitszeit zu Hause (im Ausland) ausübte, klar verneint hat.

Das vorgeschlagene Gesetz schiesst leider massiv über sein Ziel hinaus, indem es ein umfassendes Besteuerungsrecht zugunsten der Schweiz für Unselbständigerwerbende einführt, die für ein schweizerisches Unternehmen arbeiten, und zwar unabhängig davon, ob sie die Tätigkeit aus der Schweiz oder aus dem Ausland (Wohnstaat oder Drittstaat) ausüben. Daraus ergibt sich ein Paradigmenwechsel für die Schweiz, aber auch ein Präzedenzfall für die Doppelbesteuerungspolitik auf internationaler Ebene. Die vorgeschlagenen Regelungen (v.a. Art. 5 al. 1 Bst. a^{bis}, aber auch von Art. 5 Abs. 1 Bst. a) führen zu einer Benachteiligung des Wirtschaftsstandorts Schweiz. Für Selbständigerwerbende bergen die vorgeschlagenen Bestimmungen ebenfalls ein hohes Risiko.

EXPERTsuisse strebt eine pragmatische und standortfreundliche Umsetzung der in den letzteren Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelten Bestimmungen zur Telearbeit an. Daher erweitern wir unsere Stellungahme um Themen, die im Rahmen der oben erwähnten Vernehmlassung sowie in der von der ESTV eingesetzten Ad-hoc-Arbeitsgruppe besprochen, aber im Entwurf nicht berücksichtigt wurden.

3 Bewertung des Entwurfs

Koordination mit dem Sozialversicherungsrecht

Seit der oben erwähnten Vernehmlassung konnten sich die Schweiz und die EU mit der multilateralen Vereinbarung zwischen der EU und der Schweiz auf eine Auslegung der Verordnung 883/2004 einigen. Diese Vereinbarung bietet eine Lösung für Schweizer und EU-Staatsangehörige, was begrüssenswert ist.

Es ist jedoch anzumerken, dass Drittstaatsangehörige in bestimmten Situationen über ihren Status als Familienangehörige oder Hinterbliebene abgeleitete Ansprüche geltend machen können, beispielsweise im Fall von Leistungen bei Krankheit. Nichtsdestotrotz besteht in Bezug auf die Bestimmung der Versicherungsunterstellung gemäss Titel II der Verordnung 883/2004 keine entsprechende Regelung für Drittstaatsangehörige.

Die Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten hat durch die Verordnung (EU) Nr. 12321/2010, Drittstaatsangehörige in den Anwendungsbereich der Verordnung 883/2004 einbezogen.

Ein Beitritt der Schweiz zur Verordnung (EU) Nr. 12321/2010 würde es erlauben, die Anwendung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und dementsprechend auch des neuen Rahmenabkommens für Telearbeit im Hinblick auf Drittstaatsangehörige auszudehnen. Durch diese Schritte könnten sowohl die soziale Absicherung von Drittstaatsangehörigen verbessert als auch die rechtliche Zusammenarbeit zwischen der Schweiz und der EU in Fragen der Sozialversicherung gestärkt werden.

Zur Bescheinigungspflicht

Der Vernehmlassungsentwurf regelt nur den Grundsatz der Bescheinigungspflicht (die an die ausländischen Behörden weitergeleitet werden muss). Auch der erläuternde Bericht enthält keine weiteren Erläuterungen zur Umsetzung der Bescheinigungspflicht. Insbesondere ist nicht klar, ob und wie die Einkommen bescheinigt werden müssen. Laut Artikel 28 Abs. 1 Bst. d des unterzeichneten Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich muss «der Gesamtbetrag der ausbezahlten Bruttovergütungen» bescheinigt werden. Soll diese Regel grundsätzlich gelten? Wie sind in diesem Fall Mitarbeiterbeteiligungen und variable Vergütungen zu bescheinigen? Auch das Verfahren (Zusammenarbeit zwischen Arbeitgeber, kantonalen

Steuerverwaltungen und ESTV, Zeitpunkt, Inhalt der Bescheinigung usw.) muss festgelegt werden. Unklar sind auch die Folgen einer falschen Bescheinigung. Wird die Bescheinigung z.B. Urkundencharakter haben? Diese Frage ist wichtig, da die Arbeitgeber stark in die Pflicht genommen werden. Die Umsetzung wird für sie ausserdem dadurch erschwert, dass die verschiedenen DBA (derzeit mit Frankreich, Italien und Deutschland) unterschiedliche Regelungen über die Bescheinigungspflicht vorsehen, die zudem unklar und auslegungsbedürftig sind. Es wird daher sehr schwierig sein, das Richtige zu bescheinigen. Deshalb drängt sich eine einfache Lösung auf (z.B eine prozentuale Bescheinigung).

Ausserdem sollte die Botschaft zum Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen oder die Botschaft zu diesem Gesetz mehr Informationen zu diesem Thema enthalten.

Zur 10-Tage-Regel

In Bezug auf das DBA mit Frankreich bleiben trotz kürzlich erfolgter Unterzeichnung einer Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich über die Modalitäten der Regelung für die Ausübung von Homeoffice im Rahmen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und deren Merkblätter mehrere praktischen Fragen ungelöst. Diese wurden zwar in der Ad-hoc-Arbeitsgruppe thematisiert, nicht aber in die Verhandlungen mit Frankreich aufgenommen. Dabei handelt es sich unter anderem um folgende Fragen:

- Besuch einer Konferenz/Messe, VR-Sitzung im Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat: Zählen diese Tage zu den 10 Tagen?
- Unfallbedingte Homeoffice-Tage, aufgrund äusserer Einflüsse (z.B. Streik) oder elterlichen Verpflichtungen: Zählen diese Tage zu den 40%?
- «Gemischte» Arbeitstage (Vormittag im Büro, Nachmittag arbeitsfrei und am Abend noch einige Stunden in Homeoffice): Kann oder muss hier nach den effektiven Stunden abgerechnet werden?

Wir sind der Meinung, dass diese Fragen in der Botschaft zum Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich behandelt werden sollten.

Wir bedauern zudem, dass die «10-Tagen Regel» als doppelte Höchstgrenze betrachtet wird, und dass die Tage im temporären Einsatz nicht auf die zulässige Homeofficequote (bis zu 40%) angerechnet werden können, insbesondere im Fall von Grenzgängern: Nach Beispiel 1 des Merkblatts verliert ein Arbeitnehmer oder eine Arbeitnehmerin den Grenzgängerstatus, sobald

er oder sie 11 Tage temporäre Einsätze im Wohnsitzstaat ausübt, auch wenn die Grenze von 40% Homeofficequote bei weitem nicht ausgeschöpft ist (im Beispiel 46 Homeoffice-Tage, 96 zulässig).

Zu Art. 5 Bst a

Nach der aktuellen Bestimmung sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz *eine Erwerbstätigkeit* ausüben. Die Klarstellung, dass dies sowohl selbständige wie auch unselbständige Erwerbstätigkeit umfasst, entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGer vom 9. Mail 2012, 2C_604/2011, E. 3.2) und ist daher wichtig.

Mit dem vorgeschlagenen Wortlaut kommt es aber immer noch zu Unklarheiten bei der Abgrenzung zwischen dem Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 Bst. a und demjenigen von Art. 4 Abs. 1 DBG. Um eine klare Abgrenzung zwischen diesen Bestimmungen herzustellen, schlagen wir vor, die Subsidiarität von Art. 5 Abs. 1 Bst. a gegenüber Art. 4 Abs. 1 im Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG klarzustellen.

Zu Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis}

Obwohl der Gesetzesentwurf ein Umsetzungsgesetz zum Zusatzabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich sein soll, erweitert es das Besteuerungsrecht der Schweiz massiv in Konstellationen, in denen ein Arbeitnehmer zwar für ein Schweizer Unternehmen, aber von seinem Wohnsitzstaat aus tätig ist. Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Schaffung einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage erforderlich, um die im Zusatzabkommen vereinbarte Lösung umsetzen zu können. Die vorgeschlagene Regelung geht jedoch viel weiter und gibt der Schweiz die Möglichkeit, das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für ein Schweizer Unternehmen in jedem Fall zu besteuern, unabhängig von der physischen Präsenz der Person in der Schweiz. Für Personen, die in Ländern ansässig sind, die kein DBA mit der Schweiz abgeschlossen haben (oder die zwar in einem DBA-Staat ansässig sind, sich aber nicht auf Abkommensvorteile berufen können), wird dies zu zahlreichen Fällen von Doppelbesteuerung führen, was über das Ziel des Gesetzes hinausgeht. Der vorgeschlagene Wortlaut hätte zudem einen Einfluss auf Art. 17d DBG. Bis anhin nahm die Schweiz das auf das Ausland entfallende Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen von der Besteuerung aus.

Dies unabhängig davon, ob ein DBA mit dem anderen Staat vorliegt oder nicht. Die neue Regelung käme einer «subject to tax clause» gleich und würde den Wirtschaftsstandort Schweiz benachteiligen.

Wir schlagen daher vor, den Geltungsbereich der Bestimmung einzuschränken und sie in diesem Sinne zu ergänzen:

Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis}

[1] Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

a^{bis} eine unselbständige Erwerbstätigkeit für einen Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz ausüben, *sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht für die im Ausland ausgeübte Tätigkeit einräumt*.

* * *

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Ausführungen zu dienen und stehen für die Beantwortung von Fragen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse
EXPERTsuisse

Daniel Gentsch
Präsident Fachbereich Steuern

Claudia Blanc
Fachleiterin Tax & Legal