



24.024

Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung der Telearbeit im internationalen Verhältnis

vom 1. März 2024

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Telearbeit im internationalen Verhältnis¹.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

1. März 2024

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Viola Amherd
Der Bundeskanzler: Viktor Rossi

¹ BBl 2024 651

Übersicht

Im Rahmen von Telearbeit erwirtschaftete Erwerbseinkünfte können hierzulande besteuert werden, wenn der Schweiz das Besteuerungsrecht staatsvertraglich eingeräumt wird. Die vorliegende Gesetzesrevision stellt die notwendigen Grundlagen im nationalen Steuerrecht sicher. Damit kann die heute geltende Praxis, die auch während der Covid-19-Pandemie Anwendung gefunden hat, weitergeführt werden.

Ausgangslage

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

Unmittelbarer Auslöser für dieses Rechtsetzungsvorhaben sind zwischenstaatliche Entwicklungen. Traditionell basieren die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf dem Grundsatz, dass Arbeitseinkommen dort zu versteuern sind, wo die Arbeit ausgeübt wird. Am 27. Juni 2023 haben die Schweiz und Frankreich ein Zusatzabkommen zum bilateralen DBA unterzeichnet, das die Zuteilung des Besteuerungsrechts betreffend das Erwerbseinkommen bei Telearbeit im Ansässigkeitsstaat regelt. So können seit dem 1. Januar 2023 jährlich bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit in Form von Telearbeit geleistet werden, ohne dass dies Auswirkungen auf einen allfälligen Grenzgängerstatus der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers oder das Besteuerungsrecht des Arbeitsortsstaats hat. Der Bundesrat hat am 22. November 2023 eine entsprechende Botschaft zur Genehmigung des erwähnten Zusatzabkommens verabschiedet.

Auch mit Italien konnte für die Zeit ab dem 1. Januar 2024 eine dauerhafte Lösung gefunden werden, wonach alle Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Sinne des am 23. Dezember 2020 unterzeichneten Grenzgängerabkommens die Möglichkeit haben, bis zu 25 Prozent ihrer Arbeitszeit in Form von Telearbeit von zu Hause aus zu leisten, ohne dass sich dadurch der Grenzgängerstatus im Sinne des genannten Abkommens ändert. Die Schweiz und Italien werden bis zum 31. Mai 2024 ein Protokoll zur Änderung des Grenzgängerabkommens unterzeichnen.

Inhalt der Vorlage

Was die mit Frankreich und Italien getroffenen Lösungen anbelangt, geht es im Wesentlichen darum, diese nun auch binnenrechtlich abzusichern. Die Vorlage führt im Bereich der Quellenbesteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz eine nationale Besteuerungsgrundlage für Tätigkeiten ohne zwingende physische Präsenz in den Räumlichkeiten des Schweizer Arbeitgebers ein. Die Vorlage beschränkt sich auf die fünf Nachbarstaaten der Schweiz (Deutschland, Frankreich, Italien, Liechtenstein und Österreich), mit denen spezifische Grenzgängerregelungen bestehen.

Finanzielle Auswirkungen

Die Vorlage hat in erster Linie Auswirkungen auf die Einnahmen aus der Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Frankreich und Italien, die sich aufgrund des Zusatzabkommens zum bilateralen DBA beziehungsweise des Protokolls zum Grenzgängerabkommen ergeben. Sie stellt sicher, dass die Schweiz das sich aufgrund dieser Abkommen ergebende Besteuerungsrecht vollständig ausüben kann. Die mit Frankreich und Italien gefundenen Lösungen zur Telearbeit bewahren entsprechende Steuereinnahmen, was bei einer Anwendung der ordentlichen Regeln des DBA beziehungsweise des Grenzgängerabkommens nicht der Fall wäre.

Botschaft

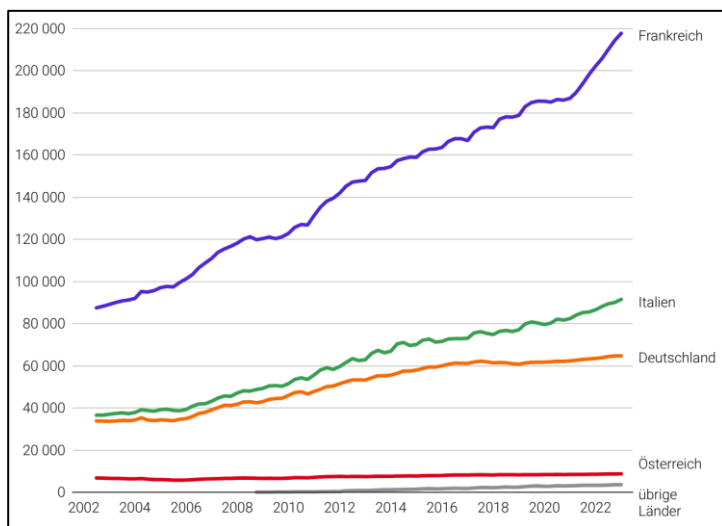
1 Ausgangslage

1.1 Handlungsbedarf und Ziele

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

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

Die Schweiz hat deutlich mehr Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz als Schweizer Arbeitskräfte, die in den Nachbarstaaten einem Erwerb nachgehen. Grenzgängerinnen und Grenzgänger machen dabei das Gros aus. Mit Abstand am meisten, nämlich mehr als die Hälfte (2. Quartal 2023: rund 220 000 Personen), kommen aus Frankreich.



Quelle: www.bfs.admin.ch > Statistiken finden > Arbeit und Erwerb > Erwerbstätigkeit und Arbeitszeit > Erwerbsbevölkerung, Erwerbsbeteiligung > Grenzgängerinnen und Grenzgänger 2023.

Es ist absehbar, dass sich bei einer ortsunabhängigen Erbringung der Arbeitsleistung im internationalen Kontext für die Schweiz mittel- und langfristig ein Verlust an Steueraufkommen ergibt, sofern weder völkerrechtlich (DBA und Grenzgängerabkommen) noch binnenrechtlich (nationale Steuergesetze) Anpassungen erfolgen.

Das vorliegende Gesetzgebungsprojekt hat primär eine fiskalische Zielsetzung. Die Besteuerungsgrundlage in den nationalen Steuergesetzen sichert die Ausübung der in den relevanten DBA und Grenzgängerabkommen zugunsten der Schweiz vorgesehenen Besteuerungsrechte. Die mit Frankreich ausgehandelte Lösung, die am 27. Juni 2023 zur Unterzeichnung eines Zusatzabkommens zum bilateralen DBA bezüglich des Besteuerungsrechts betreffend Telearbeit im Ansässigkeitsstaat führte (vgl. Ziff. 2.2), ist zusammen mit der mit Italien gefundenen Lösung (vgl. Ziff. 2.3) der unmittelbare Anwendungsfall.

1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Gemäss Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990² über die direkte Bundessteuer (DBG) und Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990³ (StHG) sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie hierzulande eine Erwerbstätigkeit ausüben. Artikel 91 DBG und Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a StHG sehen vor, dass diese Arbeitskräfte für ihre Erwerbseinkünfte der Quellensteuer unterliegen.

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

Diesen Grundsachverhalt hielt das Bundesgericht erstmals in einem Entscheid vom 1. Oktober 2009⁴ fest (E. 2.1). Demnach seien natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Entscheidend müsse sein, wo die Arbeit verrichtet wurde, für welche die Person einen Verdienst erhält. Mithin setze eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gemäss dem Wortlaut von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a DBG eine persönliche Anwesenheit (physische Präsenz) voraus. Werde im konkreten Fall die Arbeit für den Schweizer Arbeitgeber zu 40 Prozent mittels Telearbeit im Ansässigkeitsstaat ausgeübt, so könne das auf diesen Teil entfallende Arbeitsentgelt mangels Steuertatbestand nicht besteuert werden. Die Tatsache, dass eine Person aus einer schweizerischen Quelle (das heisst von einem Arbeitgeber in der Schweiz) Lohn für die Tage, an denen die

² SR 642.11

³ SR 642.14

⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_215/2009 vom 1. Oktober 2009.

Tätigkeit in Form von Telearbeit im Ansässigkeitsstaat erfolgte, erhalte, genüge daher nicht für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit.

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

Die Sichtweise des Bundesgerichts steht im Einklang mit Artikel 15 Absatz 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA)⁶, in dem zur Geltendmachung eines Besteuerungsrechts durch den Arbeitsortstaat ebenfalls von einer physischen Präsenz ausgegangen wird.

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

1.3 Praxis der Ausscheidung von Arbeitstagen, an denen die Tätigkeit vom Ausland aus erfolgte

Wie erwähnt ist im internationalen Kontext bei der Quellenbesteuerung des Arbeitseinkommens von im Ausland wohnhaften Personen grundsätzlich der Arbeitsort massgebend. Die geltende Steuerpraxis sieht vor, dass bei quellensteuerpflichtigen Personen ohne Ansässigkeit in der Schweiz, die eine unselbstständige Erwerbstätigkeit bei einem Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz ausüben, der Schuldner der steuerbaren Leistung die Ausscheidung von Arbeitstagen, an denen die Tätigkeit im Ausland erfolgte, vornehmen kann. Auszuscheiden sind nur diejenigen Arbeitstage, an welchen die Tätigkeit tatsächlich ausserhalb der Schweiz ausgeübt wurde. Bezahlte Abwesenheitstage, an welchen keine Arbeitsleistung erbracht wird (insbesondere Ferientage oder Krankheitstage), unterliegen

⁵ BGE 137 II 246

⁶ www.oecd-ilibrary.org > Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version).

nicht der Steuerauscheidung. Erfolgt bei der Berechnung des Quellensteuerabzugs durch den Arbeitgeber keine Berücksichtigung der Arbeitstage, an denen die Tätigkeit vom Ausland aus erfolgte, oder ist die Arbeitskraft mit der Ausscheidung dieser Arbeitstage anzahlmässig nicht einverstanden, so kann sie bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres bei der zuständigen Steuerbehörde eine Neuberechnung der Quellensteuer oder eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.⁷

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

So mussten die St. Galler Steuerbehörden österreichischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern mangels Übereinkunft die Quellensteuern betreffend Telearbeitstage zurückerstatten. Im Jahr 2019, dem letzten Jahr vor der Pandemie, pendelten gemäss Zahlen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) 8728 Grenzgängerinnen und Grenzgänger von Österreich nach St. Gallen, deren Bruttolöhne kumuliert 534 Mio. Franken oder im Mittel gut 61 200 Franken pro Jahr pro Person betrugen.

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

2020 waren während der Pandemie 9769 Grenzgängerinnen und Grenzgänger aus Österreich in der Schweiz tätig, davon 730 im öffentlichen Dienst. Jeder dieser Personen generierte Steuereinnahmen von jährlich etwa 6000 Franken. Aufgrund der Telearbeit während der Pandemie musste die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen zwischen 4,4 und 5,5 Millionen Franken an Quellensteuer rückerstatten, was etwa 7,5 bis 9,5 Prozent der gesamten Quellensteuereinnahmen entspricht.

Wird im nationalen Recht eine explizite Besteuerungsgrundlage für Telearbeit im Ansässigkeitsstaat geschaffen, so kommt der Bescheinigung der Arbeitstage, an denen die Tätigkeit in Form von Telearbeit erfolgte, grosse Bedeutung zu. Ein Zusammenwirken von Arbeitnehmerin oder Arbeitnehmer und Arbeitgeber scheint für diesen Zweck unumgänglich. Hierzu muss die Bescheinigungspflicht auch im Hinblick auf den allfälligen mit dem entsprechenden Staat vereinbarten Informationsaustausch betreffend Lohndaten in Steuersachen klar definiert werden. Es ist daher von einem erhöhten Dokumentationsaufwand für alle Beteiligten (namentlich Arbeitgeber, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, kantonale Steuerämter, Steuerämter im Ansässigkeitsstaat) aufgrund der Telearbeit auszugehen. Dabei erscheint es naheliegend,

⁷ www.estv.admin.ch > Direkte Bundessteuer DBST > Fachinformationen > Kreisschreiben Nr. 45: Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern > Ziff. 6.7 und 7.51.

dass die für jede Steuerperiode einzureichende Bescheinigung zuhanden der Veranlagungsbehörden auf der Basis einer im DBG und im StHG verankerten Meldepflicht Dritter erfolgt.

1.4 Verständigungsvereinbarungen mit Nachbarstaaten

Infolge der Tatsache, dass während der Pandemie Arbeit zwingend im ausländischen Ansässigkeitsstaat geleistet werden musste, hielt die ESTV am 24. April 2020 in einer Information an die kantonalen Verwaltungen für die Quellensteuer fest, dass die einkommenssteuerliche Beurteilung der Telearbeitstage so ausfallen soll, als wären die betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer weiterhin beim Arbeitgeber in der Schweiz physisch präsent. Mit anderen Worten: Im Ausland wohnhafte Arbeitskräfte, die bisher vollständig in der Schweiz gearbeitet haben und steuerlich im Ausland ansässig waren, blieben grundsätzlich im Arbeitsortstaat steuerpflichtig, obwohl sie aufgrund gesundheitspolitischer Restriktionen von zu Hause aus gearbeitet haben (Prinzip der «Besteuerung wie bisher»). Die von der Schweiz mit Deutschland, Frankreich, Italien und Liechtenstein ausgehandelten Verständigungsvereinbarungen ermöglichten somit eine Beibehaltung der Steuerbemessungsgrundlagen der einzelnen Staaten und waren Teil eines pragmatischen Ansatzes, der im Sinne einer vorübergehenden Lösung gewählt wurde. Dies gewährleistete Rechtssicherheit.

Diese Lösung stützte sich auf eine Empfehlung des OECD-Sekretariats vom 3. April 2020.⁸ Insbesondere wurde darin festgehalten, dass die ausserordentliche Lage nicht zu einer sehr hohen Anzahl von steuerlich unangemessenen und administrativ sehr aufwändigen Lösungen führen soll. Die geschilderten Rahmenbedingungen galten zunächst bis am 31. Dezember 2020. Wegen der erneuten Verbreitung des Coronavirus und der damit verbundenen Einschränkung der Mobilität wurde die Weiterführung dieser Praxis in einem Informationsschreiben vom 23. Dezember 2020 mit jenen Nachbarländern bekräftigt, mit denen die Schweiz seit Frühjahr 2020 Verständigungsvereinbarungen abschliessen konnte.

Nach dem Wegfall der Covid-19-Ausnahmeregelungen und der damit verbundenen Aufhebung von Mobilitätsbeschränkungen sind die Vereinbarungen mit Liechtenstein ab dem 1. April 2022 und mit Deutschland ab dem 1. Juli 2022 wieder aufgehoben worden. Jene mit Frankreich wurde bis zum 31. Dezember 2022 verlängert mit dem Ziel, für Telearbeit in beiden Ländern eine langfristige Lösung zu finden, die solche Sachverhalte aus steuerlicher Sicht erleichtert. Im Rahmen einer Einigung zwischen den zuständigen schweizerischen und französischen Behörden konnten am 22. Dezember 2022 Steuerregelungen für Telearbeit im jeweiligen Ansässigkeitsstaat vereinbart und am 27. Juni 2023 ein Zusatzabkommen zum bilateralen DBA unterzeichnet werden (vgl. Ziff. 2.2).

Bezüglich Italien trat die Verständigungsvereinbarung mit Wirkung ab dem 1. Februar 2023 ausser Kraft. Am 20. April 2023 haben sich die Schweiz und Italien auf den Abschluss einer Verständigungsvereinbarung geeinigt, die einer vorübergehenden

⁸ [www.oecd.org > Tackling coronavirus \(COVID-19\) > Policy responses > OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis.](https://www.oecd.org/tax/coronavirus/policy-responses/tackling-coronavirus-covid-19/)

Regelung entspricht, die vom 1. Februar bis zum 30. Juni 2023 für die Besteuerung der Tätigkeit in Form von Telearbeit für Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Sinne der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien vom 3. Oktober 1974⁹ über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden gelten soll.¹⁰ In der Folge konnte die vereinbarte Übergangslösung bis zum 31. Dezember 2023 verlängert werden.¹¹

1.5 Verhältnis zur Legislaturplanung und zur Finanzplanung sowie zu Strategien des Bundesrates

Ursprünglich war die Vorlage bei der strategischen Planung als Bestandteil von Leitlinie 1 Ziel 7 («Die Schweiz sorgt für einen ausgeglichenen Bundeshaushalt sowie eine stabile Finanzordnung und verfügt über ein wettbewerbsfähiges Steuersystem») vorgesehen. Bei der Verabschiedung der Botschaft vom 24. Januar 2024¹² zur Legislaturplanung 2023–2027 wurde sie in den Anhang zum Gesetzgebungsprogramm 2023–2027 verschoben. Entsprechend ist das Geschäft nicht im Bundesbeschluss vom 24. Januar 2024¹³ über die Legislaturplanung angekündigt. Die Vorlage findet ebenfalls keine Erwähnung in der Botschaft vom 23. August 2023¹⁴ zum Voranschlag 2024 mit integriertem Aufgaben- und Finanzplan 2025–2027. Dies gilt auch in Bezug auf die Strategien des Bundesrates.

2 Entwicklungen auf Stufe staatsvertraglicher Regelungen

2.1 DBA und Grenzgängerabkommen

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

In Bezug auf Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, besteht hingegen bei physischer Anwesenheit in der Schweiz ein unabhängiges und uneingeschränktes schweizerisches Besteuerungsrecht. Die Besteuerung erfolgt in solchen Fällen direkt gestützt auf Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a DBG beziehungsweise Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a StHG.

⁹ AS 1979 457

¹⁰ www.sif.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen > Medienmitteilung «Die Schweiz und Italien unterzeichnen Erklärung: Die Schweiz wird von der italienischen schwarzen Liste gestrichen» vom 20. April 2023.

¹¹ www.sif.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen > Medienmitteilung «Schweiz und Italien vereinbaren dauerhafte Steuerregelungen für das Homeoffice» vom 10. November 2023.

¹² BBl 2024 525

¹³ BBl 2024 526

¹⁴ BBl 2023 2013

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

	Arbeitsortstaat Schweiz	Ansässigkeitsstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Deutschland Abkommen vom 11. August 1971 ¹⁵ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-DE), Artikel 15a betreffend Grenzgänger, in Kraft seit dem 29. Dezember 1993	Quellenbesteuerung von maximal 4,5 % der Bruttolöhne	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer	Alle Kantone sind betroffen.
Österreich Abkommen vom 30. Januar 1974 ¹⁶ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, neue Regel für Grenzgänger in Kraft seit dem 2. Februar 2007	Quellenbesteuerung	Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Quellensteuer Österreich erhält eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 12,5 % der Steuereinnahmen aus der unselbstständigen Erwerbstätigkeit der in Österreich ansässigen und in der Schweiz arbeitenden Personen.	Alle Kantone sind betroffen.
Frankreich für die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU Vereinbarung vom 11. April 1983 ¹⁷ zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern, abgeschlossen durch den Bundesrat im Namen der vorher genannten Kantone	Keine Besteuerung Die Kantone erhalten von Frankreich einen Ausgleich in der Höhe von 4,5 % der Bruttolöhne der Grenzgängerinnen und Grenzgänger (2021 betrug die Ausgleichszahlung 350 Mio. CHF).	Besteuerung	Betroffen sind die Kantone gemäss erster Spalte. Die Vereinbarung ist integrierender Bestandteil des DBA mit Frankreich ¹⁸ .

¹⁵ SR 0.672.913.62

¹⁶ SR 0.672.916.31

¹⁷ BBl 1983 II 535

¹⁸ SR 0.672.934.91

	Arbeitsortstaat Schweiz	Ansässigkeitsstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Frankreich für GE Vereinbarung vom 29. Januar 1973 ¹⁹ zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über den finanziellen Ausgleich bezüglich der in Genf arbeitenden Grenzgängerinnen und Grenzgänger, abgeschlossen durch den Bundesrat im Namen des Kantons Genf	Quellenbesteuerung durch GE	Frankreich eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode. Die Departemente Ain und Haute-Savoie erhalten vom Kanton Genf eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 3,5 % der Bruttolöhne der Grenzgängerinnen und Grenzgänger (2022 betrug die Ausgleichszahlung 326 Mio. CHF).	Die Vereinbarung gilt nur für die Grenzgängerinnen und Grenzgänger aus den Departementen Ain und Haute-Savoie.
Italien Abkommen vom 23. Dezember 2020 ²⁰ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger (Grenzgängerabkommen), in Kraft seit dem 17. Juli 2023	Quellenbesteuerung (betrifft GR, TI und VS) auf 80 % begrenzt Übergangsregelung für ehemalige Grenzgängerinnen und Grenzgänger: Quellenbesteuerung (betrifft GR, TI und VS)	Besteuerung unter Anrechnung der Schweizer Quellensteuer. Keine Besteuerung Die in der Grenzzone gelegenen italienischen Gemeinden erhalten bis zum Steuerjahr 2023 eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 40 % des Bruttoertrags der durch die ehemaligen Grenzgängerinnen und Grenzgänger bezahlten Steuern.	Die Grenzgängerin oder der Grenzgänger muss grundsätzlich jeden Abend an seinen Wohnsitz in Italien zurückkehren. Insgesamt sind 45 Übernachtungen pro Jahr ausserhalb des Ansässigkeitsstaats zulässig. Die Kantone GR, TI und VS erheben die Steuer und entrichten die Ausgleichszahlung.

¹⁹ www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Frankreich > IV. Vereinbarungen der Kantone > 1. Grenzgänger > Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève und <https://silgeneve.ch/legis> > Accords et Concordats > Traités internationaux et accords transfrontaliers > Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève.

²⁰ SR 0.642.045.43

	Arbeitsortstaat Schweiz	Ansässigkeitsstaat (Nachbarland)	Besonderheiten
Liechtenstein Abkommen vom 10. Juli 2015 ²¹ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft seit dem 22. Dezember 2016	Keine Besteuerung	Besteuerung	Keine Ausgleichszahlung vorgesehen.

Abgesehen von den jüngsten Entwicklungen im Verhältnis zu Frankreich (Ziff. 2.2) und Italien (Ziff. 2.3) liegen in den DBA oder Grenzgängerabkommen mit den Nachbarstaaten keine Bestimmungen vor, in denen das Besteuerungsrecht betreffend die Telearbeit im Ansässigkeitsstaat dem Arbeitsort zugewiesen wird.

Einzig die bestehenden Abkommen mit Deutschland und Liechtenstein sehen vor, dass die Tätigkeit in Form von Telearbeit für Grenzgängerinnen und Grenzgänger keine Auswirkungen auf ihren steuerlichen Grenzgängerstatus hat. Telearbeit führt daher zu keiner Änderung bei der oben dargelegten Besteuerung.

2.2 Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich

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

- einem Zusatzabkommen zum DBA, das am 27. Juni 2023 zwischen den beiden Staaten unterzeichnet wurde²³ und insbesondere die Besteuerung der Telearbeit für die ganze Schweiz langfristig regelt;
- einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden, in der der Grenzgänger-Begriff im Sinne der Vereinbarung vom 11. April 1983 geklärt wird;
- einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden, welche die Übergangsperiode bis zum Datum des Inkrafttretens des Zusatzabkommens sowohl in der Schweiz als auch in Frankreich abdeckt (Übergangsvereinbarung). Diese gilt bis zum 31. Dezember 2024.

²¹ SR 0.672.951.43

²² www.sif.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen > Medienmitteilung «Die Schweiz und Frankreich vereinbaren nachhaltige Steuerregelungen für das Homeoffice» vom 22. Dezember 2022.

²³ www.sif.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen > Medienmitteilung «Die Schweiz und Frankreich unterzeichnen ein Zusatzabkommen zum bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen» vom 27. Juni 2023.

Anhand der zwei Verständigungsvereinbarungen wurde vereinbart, dass ab dem 1. Januar 2023 bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr im Ansässigkeitsstaat geleistet werden kann, ohne dass dies Auswirkungen auf die internationale Steuerauscheidung hat. Die für Telearbeit festgelegte Grenze entspricht zwei Tagen pro Woche bei einer Vollzeitbeschäftigung und passt sich bei einer Teilzeitbeschäftigung proportional an. Die Verständigungsvereinbarung zur Vereinbarung vom 11. April 1983 ist zeitlich unbegrenzt anwendbar, während die Übergangsvereinbarung befristet ist und nur den Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2023 und dem Inkrafttreten des Zusatzabkommens zum DBA abdecken soll. Die Übergangsvereinbarung ermöglicht die Besteuerung der Telearbeit durch den Arbeitsortstaat bereits während der Genehmigungsphase des Zusatzabkommens.

Der Begriff der Telearbeit umfasst jede Form von Arbeitsorganisation, bei der eine Arbeit, die auch in den Geschäftsräumen des Arbeitgebers hätte ausgeübt werden können, aus der Ferne verrichtet wird. Nach dieser Definition kann die Telearbeit im gesamten Staatsgebiet des Ansässigkeitsstaats der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers erfolgen. Sie schliesst auch temporäre Einsätze, das heisst Geschäfts- oder Dienstreisen, für den Arbeitgeber im Ansässigkeits- oder in einem Drittstaat mit ein, sofern die Gesamtdauer dieser Einsätze nicht mehr als 10 Tage pro Jahr beträgt.

Die mit Frankreich getroffene Lösung sieht Folgendes vor:

- Betreffend die Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU, in denen die Vereinbarung vom 11. April 1983 zur Anwendung kommt, einigten sich die beiden Staaten darauf, dass Telearbeit im Umfang von maximal 40 Prozent der Arbeitszeit weder den Grenzgängerstatus noch die Zuteilung des Besteuerungsrechts betreffend unselbstständige Erwerbstätigkeit an den Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Frage stellt. Ferner ist festgehalten, dass die Bemessungsgrundlage für die Zahlung des Ausgleichs durch Frankreich in der Höhe von 4,5 Prozent der Bruttolohnsumme ebenfalls nicht tangiert wird.
- Gemäss der Verständigungsvereinbarung zur Vereinbarung vom 11. April 1983 verlieren Personen, die jenseits der fixierten Grenze von zu Hause aus ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, den Grenzgängerstatus und unterliegen demzufolge der ordentlichen Regelung des DBA mit Frankreich (einschliesslich des Zusatzabkommens zum DBA, das insbesondere die Besteuerung von Telearbeit ab seinem Inkrafttreten langfristig regelt).
- Das Zusatzabkommen weist das Recht auf Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in Form von Telearbeit dem Staat des Arbeitgebers zu, sofern die Grenze von 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr nicht überschritten wird. Allerdings ist für die 40-Prozent-Limite ein angemessener finanzieller Ausgleich zugunsten des Ansässigkeitsstaats vorgesehen. Das heisst, dass der Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers vom Staat des Arbeitgebers eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 40 Prozent der Steuern erhält, die auf den Vergütungen für im Ansässigkeitsstaat ausgeübte Erwerbstätigkeit in Form von Telearbeit geschuldet werden. Wird die Grenze von 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr

überschritten, so ist eine internationale Steuerauscheidung ab dem ersten Telearbeitstag vorzunehmen.

- Was den Kanton Genf betrifft, wird die Ausgleichszahlung, die der Kanton bereits heute an die beiden französischen Departemente Ain und Haute-Savoie in der Höhe von 3,5 Prozent der Bruttolohnsumme der Grenzgängerinnen und Grenzgänger leistet, so angepasst, dass gemäss Zusatzabkommen die Schweiz nur für Telearbeitstage, die zwischen 15 und 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr ausmachen, einen Ausgleich für Telearbeit bezahlt.
- Während der Übergangszeit soll die Schweiz Frankreich für jedes Jahr zwischen dem 1. Januar 2023 und dem 31. Dezember des Jahres des Inkrafttretens des Zusatzabkommens einen Betrag in der Höhe von 2,3 Prozent der Steuern entrichten, die auf den Vergütungen erhoben werden, die an in Frankreich ansässige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ausbezahlt werden.

Am 22. November 2023 verabschiedete der Bundesrat seine Botschaft zur Genehmigung und Umsetzung eines Zusatzabkommens zum DBA zwischen der Schweiz und Frankreich.²⁴

2.3 Regelung der Telearbeit mit Italien

Auch mit Italien konnte für die Zeit ab dem 1. Januar 2024 eine dauerhafte Lösung gefunden werden, wonach alle Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Sinne des am 23. Dezember 2020 unterzeichneten Grenzgängerabkommens die Möglichkeit haben, bis zu 25 Prozent ihrer Tätigkeit in Form von Telearbeit von zu Hause aus auszuüben, ohne dass sich dadurch der Grenzgängerstatus im Sinne des genannten Abkommens ändert. Dies bleibt auch ohne Auswirkungen auf den Staat, der die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuern darf. Die Schweiz und Italien werden bis zum 31. Mai 2024 ein Protokoll zur Änderung des Grenzgängerabkommens unterzeichnen.²⁵

3 Vorverfahren, insbesondere Vernehmlassungsverfahren

3.1 Quick-Check

Im Hinblick auf die Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens wurde ein Quick-Check zur Regulierungsfolgenabschätzung durchgeführt. Er zeigt, dass bei Unternehmen, die Telearbeit zulassen, im Bereich der Bescheinigungspflicht Erhebungskosten anfallen. Der administrative Mehraufwand hängt von der konkreten Ausgestaltung der

²⁴ BBl 2023 2744

²⁵ www.sif.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen > Medienmitteilung «Schweiz und Italien vereinbaren dauerhafte Steuerregelungen für das Homeoffice» vom 10. November 2023 und www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Italien > III. Verständigungsvereinbarungen vom 28. November 2023.

Bescheinigungen ab. Schweizweit einheitliche Formulare und Richtlinien sollen für eine rationelle Abwicklung sorgen, die auch die Datenlieferungen mit dem Lohnstandard-CH (ELM) einschliessen. Wird Telearbeit im Ansässigkeitsstaat gewährt, können Unternehmen vermehrt auf qualifizierte Arbeitskräfte zurückgreifen, die ausserhalb der Schweizer Landesgrenze wohnen. Umgekehrt ist es für diese attraktiv, bei einem Schweizer Arbeitgeber angestellt zu sein, ohne dabei für das gesamte Arbeitspensum in der Schweiz physisch präsent sein zu müssen. Insbesondere digital auszuführende Arbeiten werden durch Telearbeit im Ansässigkeitsstaat begünstigt. Insgesamt ergibt sich kein Analysebedarf für eine Regulierungsfolgeabschätzung, da die Auswirkungen überschaubar sind.

3.2 Zusammenfassung der Ergebnisse der Vernehmlassung

Am 9. Juni 2023 beauftragte der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement, ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen. Dieses dauerte bis zum 2. Oktober 2023.

Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens sind insgesamt 56 Stellungnahmen eingegangen.²⁶ Das Vorhaben stiess mit überwiegender Mehrheit auf grundsätzliche Zustimmung. Alle 26 Kantone wie auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren befürworteten die Vorlage, ebenso wie die drei politischen Parteien (Die Mitte, FDP, SP), die eine Stellungnahme abgegeben haben, sowie 21 Organisationen und Verbände.

Die in der Vernehmlassung konkret vorgeschlagene nationale Besteuerungsgrundlage wird von fünf Wirtschaftsverbänden (Association de Banques Privées Suisses [ABPS], Economiesuisse, Expertsuisse, Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés, Schweizerischer Versicherungsverband [SVV], Swissholdings) abgelehnt. Auch zwei Kantone (FR, GE) und die FDP sehen diesbezüglich Anpassungsbedarf. Gemeinsamer Nenner ist der Wunsch nach einer Einengung der in der Vernehmlassung vorgeschlagenen Grundnorm.

Die aus den Stellungnahmen hervorgegangenen Vorbehalte und unterbreiteten Neuformulierungen weichen im Detail voneinander ab. Während sich beispielsweise Swissholdings und der SVV auf den Standpunkt stellen, dass die nationale Besteuerungsgrundlage auf die Tätigkeit in Form von Telearbeit von Grenzgängerinnen und Grenzgängern beschränkt sein soll, wünscht sich Expertsuisse eine Besteuerungskompetenz, bei der der Anwendungsbereich auf das Vorliegen von Doppelbesteuerungsabkommen zu beschränken ist und der Schweiz als Arbeitsortstaat das Besteuerungsrecht bei Telearbeit im Ansässigkeitsstaat eingeräumt wird. Dies wird auch von Economiesuisse befürwortet. Andere wiederum (z. B. ABPS, FR, GE und FDP) kritisieren die zu grosse extraterritoriale Reichweite der Regelung, die zu einer Vielzahl unbeabsichtigter und nicht zu beseitigender Doppelbesteuerungen führen würde. Schliesslich legen drei Vertretungen aus der Finanzbranche (Arbeitgeber Banken,

²⁶ Der Ergebnisbericht ist unter www.fedlex.admin.ch > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2023 > EFD abrufbar.

Schweizerische Bankiervereinigung, Verband schweizerischer Holding- und Finanzgesellschaften) Wert darauf, dass die Vorlage keine Anwendung auf eine konzerninterne Entsendung findet.

3.3 Würdigung des Ergebnisses des Vernehmlassungsverfahrens

Die Vernehmlassung hat gezeigt, dass die Schaffung einer nationalen Besteuerungsnorm viel Rückhalt erfährt. Es ist aber auch ersichtlich geworden, dass sich eine geografische Ausrichtung und damit eine Einschränkung der Reichweite der vorgeschlagenen Gesetzesbestimmung aufdrängt. Zu den Hauptkritikpunkten der Wirtschaftsverbände gehört der Umstand, dass nur bei einer Einengung der Kernnorm gegenüber Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, potenzielle internationale Doppelbesteuerungen vermieden werden können. Dies hat für einen global stark vernetzten Wirtschaftsstandort wie die Schweiz einen hohen Stellenwert.

Ein pragmatischer Lösungsansatz ist gerade auch mit Blick auf die seither ergangenen zwischenstaatlichen Entwicklungen die Fokussierung auf die fünf Nachbarstaaten der Schweiz, mit denen spezifische Regelungen für Grenzgängerinnen und Grenzgänger bestehen. Das hat zur Folge, dass die Vorlage zwar restriktiver ausfällt als von Expertise und Economiesuisse gewünscht, weil nicht alle DBA-Partnerstaaten berücksichtigt werden. Hingegen weist sie im Vergleich zum vorgeschlagenen Ansatz von Swissholdings eine breitere Besteuerungsgrundlage auf, da die Norm nicht auf die Tätigkeit in Form von Telearbeit von Grenzgängerinnen und Grenzgänger beschränkt ist.

4 Grundzüge der Vorlage

4.1 Die beantragte Neuregelung

Der Gesetzesentwurf schafft im Bereich der Quellenbesteuerung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz eine binnenrechtliche Besteuerungsgrundlage für Telearbeit im Ausland von in Nachbarstaaten ansässigen Personen für einen Schweizer Arbeitgeber. Er steht in einem engen Kontext zu den staatsvertraglichen Entwicklungen bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts an die Schweiz im Rahmen von DBA und Grenzgängerabkommen. Dieser Parallelismus auf völker- und binnenrechtlicher Stufe stellt sicher, dass der Schweiz infolge von Telearbeit möglichst wenig Steueraufkommen verloren geht. Im internen Recht ist entscheidend, dass im Bundesrecht eine Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. ^{abis} DBG und Art. 4 Abs. 2 Bst. ^{abis} StHG) geschaffen wird, die explizit die Besteuerung auch dann zulässt, wenn die Erwerbstätigkeit ohne physische Präsenz in der Schweiz erbracht wird.

Dies kommt im Kern einer Rückkehr zur Regelung in Artikel 3 Ziffer 3 Buchstabe e des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940²⁷ über die Erhebung einer Wehrsteuer gleich. Bis zur Inkraftsetzung des DBG am 1. Januar 1995 sah die genannte Norm gemäss Auslegung des Bundesgerichts vor, dass unter dem Vorbehalt staatsvertraglicher Regelungen die Entrichtung der Steuer fällig war, wenn in der Schweiz eine persönliche Tätigkeit ausgeübt wurde. Die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte der Tätigkeit mussten in der Schweiz liegen, eine persönliche Anwesenheit in der Schweiz war indessen nicht erforderlich.

Die nachfolgende tabellarische Übersicht zeigt die praktischen steuerlichen Konsequenzen bei Einführung der vorgesehenen Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht für Telearbeit durch in den Nachbarstaaten ansässige Personen:

Neue Lösung mit Frankreich betreffend die Besteuerung der Telearbeit			
Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei Einführung der nationalen Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Für Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Sinne der Vereinbarung vom 11. April 1983 (Kantone BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU)	Bund/Kantone: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen kommt ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zu. Die Regelung gilt reziprok sowohl für in Frankreich als auch für in diesen Kantonen wohnhafte Grenzgängerinnen und Grenzgänger. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich: Das in der Schweiz erwirtschaftete Erwerbseinkommen wird in Frankreich besteuert. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in der Schweiz: Das in Frankreich erwirtschaftete Erwerbseinkommen wird in der Schweiz besteuert.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen, solange die Telearbeit im Ansässigkeitsstaat nicht die Grenze von 40 % der Arbeitszeit überschreitet (Verständigungsvereinbarung, seit dem 1. Januar 2023 in Kraft). Andernfalls unterliegen die betroffenen Grenzgängerinnen und Grenzgänger der ordentlichen Regelung des DBA mit Frankreich (einschliesslich des Zusatzabkommens zum DBA). Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in der Schweiz: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Der Umfang der in der Vereinbarung vorgesehenen Ausgleichszahlung (die Kantone erhalten von Frankreich einen Ausgleich in der Höhe von 4,5 % der Bruttolöhne der Grenzgängerinnen und Grenzgänger) bleibt unverändert.

²⁷ AS 56 1947

Neue Lösung mit Frankreich betreffend die Besteuerung der Telearbeit

Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei Einführung der nationalen Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Übrige Fälle nach dem Abkommen vom 9. September 1966²⁸ zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-FR)	Bund/Kantone: Es gelten die allgemeinen Regeln nach Artikel 17 DBA CH-FR: Zuweisung des Besteuerungsrechts zugunsten der Schweiz als Arbeitsortstaat. Praxis der Ausscheidung von Arbeitstagen, an denen die Tätigkeit vom Ausland aus erfolgte Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich: Frankreich eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Hinzu kommt, dass die Schweiz Telearbeit im Ansässigkeitsstaat im Umfang von maximal 40 % der Arbeitszeit pro Kalenderjahr besteuern darf (Übergangsvereinbarung, seit dem 1. Januar 2023 in Kraft). Wird die Grenze von 40 % überschritten, so ist eine internationale Ausscheidung des Erwerbseinkommens ab dem ersten Telearbeitstag vorzunehmen. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Frankreich: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Angemessener Ausgleich zugunsten des Ansässigkeitsstaats des Arbeitnehmers vorgesehen.

²⁸ SR 0.672.934.91

Verhältnis zu den übrigen Nachbarstaaten betreffend die Besteuerung der Telearbeit			
Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei Einführung der nationalen Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Deutschland			
Grenzgängerinnen und Grenzgänger (Art. 15a DBA CH-DE)	Bund/Kantone: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen kommt zu maximal 4,5 % der Schweiz als Arbeitsortstaat zu. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Deutschland: Deutschland eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Deutschland: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Keine Ausgleichszahlungen vorhanden
Sonderfall leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA CH-DE)	Bund/Kantone: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen steht der Schweiz als Arbeitsortstaat vollumfänglich zu. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Deutschland: In Deutschland kommt die Freistellungsmethode zur Anwendung.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Deutschland: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Keine Ausgleichszahlungen vorhanden

Verhältnis zu den übrigen Nachbarstaaten betreffend die Besteuerung der Telearbeit			
Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei Einführung der nationalen Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Italien			
Ehemalige und neue Grenzgängerinnen und Grenzgänger (betrifft GR, TI, VS) (Art. 15 Abs. 4 des Abkommens vom 9. März 1976 ²⁹ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen)	Bund/Kantone: Ehemalige Grenzgängerinnen und Grenzgänger: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen kommt ausschliesslich der Schweiz als Arbeitsortstaat zu. Neue Grenzgängerinnen und Grenzgänger: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen kommt zu 80 % der Schweiz als Arbeitsortstaat zu. Die Regelung gilt reziprok sowohl für in den italienischen Grenzgemeinden als auch für in den Kantonen GR, TI und VS wohnhafte Grenzgängerinnen und Grenzgänger. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Italien: Das Erwerbseinkommen neuer Grenzgängerinnen und Grenzgänger wird auch in Italien besteuert. Italien eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Hinzu kommt, dass die Schweiz seit dem 1. Januar 2024 Telearbeit im Ansässigkeitsstaat im Umfang von maximal 25 % der Arbeitszeit besteuern darf. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Italien: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Keine neuen Ausgleichszahlungen vorgesehen

29 SR 0.672.945.41

Verhältnis zu den übrigen Nachbarstaaten betreffend die Besteuerung der Telearbeit			
Betroffene	Geltendes Recht	Steuerliche Konsequenzen bei Einführung der nationalen Besteuerungsnorm	Folgen für allfällige Ausgleichszahlungen
Liechtenstein			
Grenzgängerinnen und Grenzgänger (Art. 15 Abs. 4 des Abkommens vom 10. Juli 2015 ³⁰ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen)	Bund/Kantone: Keine Besteuerung in der Schweiz als Arbeitsortstaat.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Keine Ausgleichszahlungen vorhanden
Österreich			
Alle unselbstständig Erwerbstätigen (Art. 15 Abs. 1 des Abkommens vom 30. Januar 1974 ³¹ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen)	Bund/Kantone: Das Besteuerungsrecht betreffend das Erwerbseinkommen fällt der Schweiz als Arbeitsortstaat vollumfänglich zu. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Österreich: Österreich eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode.	Bund/Kantone: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen. Steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in Österreich: Es ergeben sich keine praktischen Konsequenzen.	Bund/Kantone: Keine neuen Ausgleichszahlungen vorhanden

³⁰ SR 0.672.951.43
³¹ SR 0.672.916.31

Wird für Telearbeit im Ansässigkeitsstaat eine explizite Besteuerungsgrundlage im nationalen Recht geschaffen, dann kommt der Bescheinigung der Arbeitstage, an denen die Tätigkeit in Form von Telearbeit erfolgte, grosse Bedeutung zu. Dabei erscheint es naheliegend, dass die für jede Steuerperiode einzureichende Bescheinigung zuhänden der Veranlagungsbehörden auf der Basis der im DBG und im StHG verankerten Meldepflicht Dritter erfolgt.

4.2 Umsetzungsfragen

Die Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. *ab*is DBG und Art. 4 Bst. *ab*is StHG) selbst erfordert keine Ausführungsbestimmungen. Die mit Telearbeit verbundenen Bescheinigungspflichten erfordern im Vollzug weitere Konkretisierungen.

5 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

5.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

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

Bst. a

Die geltende Norm lässt offen, ob es sich nur um unselbstständige oder auch um selbstständige Erwerbstätigkeit handelt. Sie soll dahingehend präzisiert werden, dass darunter beide Tätigkeiten explizit erfasst sind. Unter die selbstständige Erwerbstätigkeit fallen namentlich die Künstlerinnen und Künstler, Sportlerinnen und Sportler und Referentinnen und Referenten. Deren Erfassung durch die Quellensteuer ist heute einzig in Artikel 92 explizit geregelt. Mit der vorgenommenen Präzisierung werden in dieser Bestimmung alle Formen von physisch in der Schweiz erfolgter Erwerbstätigkeit abgedeckt. Im Vergleich zum geltenden Recht ergibt sich im Ergebnis keine materielle Änderung, die Reichweite bleibt gleich.

Bst. a^{bis}

Diese neue Bestimmung stellt sicher, dass eine im Ausland wohnhafte Arbeitnehmerin oder ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer auch dann steuerpflichtig ist, wenn die Arbeit ausserhalb der Schweiz verrichtet wird. Es muss sich dabei um einen Arbeitgeber handeln, der seinen Sitz, seine tatsächliche Verwaltung oder seine Betriebsstätte in der Schweiz hat. Die Norm beschränkt sich auf die fünf Nachbarstaaten der Schweiz und das der Schweiz zugewiesene Besteuerungsrecht bei Telearbeit.

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

Bst. f

Die bisherige Regelung erfährt in drei Bereichen eine Präzisierung: Erstens wird auch hier die tatsächliche Verwaltung als wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt berücksichtigt. Zweitens soll die Befreiung des Erwerbseinkommens von Seeleuten auf Seeschiffen von der Quellensteuer erfolgen, sofern die Seeschiffe unter Schweizer Flagge fahren. Dies entspricht der aktuellen Praxis.³² Drittens wird für die Befreiung vorausgesetzt, dass der Arbeitgeber das Schiff selber betreibt. Ausgeschlossen von der Befreiung sind daher von Agenturen angestellte Personen, die an Schiffsbetreiber verliehen werden und über keine eigenen Seeschiffe verfügen.

*Art. 91**Abs. 1*

Absatz 1 fusst auf dem geltenden Recht. Als genereller Oberbegriff wird analog zu Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a StHG auf die im Ausland wohnhaften Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer abgestellt. Die bisherige Aufteilung (im Ausland wohnhafte Grenzgängerinnen und Grenzgänger, Wochenaufhalterinnen und Wochenaufhalter und Kurzaufhalterinnen und Kurzaufhalter) entfällt. Mit der neuen Formulierung wird die Anlehnung an die Ansässigkeit im Sinne der DBA vereinfacht, kennen diese doch insbesondere die Begriffe Wochenaufhalterin oder Wochenaufhalter und Kurzaufhalterin oder Kurzaufhalter nicht. Materiell ergeben sich hieraus keine Konsequenzen. Zudem wird die Steuerbefreiung im vereinfachten Abrechnungsverfahren zusammen mit der Steuerbefreiung von Seeleuten an Bord eines Seeschiffs unter Schweizer Flagge in *Absatz 4* zusammengelegt.

Abs. 2

Diese Bestimmung regelt auch im Quellensteuerverfahren die Grundsätze, wie sie in *Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a^{bis}* festgelegt sind.

Abs. 3

Die bisherige Regelung für das Erwerbseinkommen von Angestellten im internationalen Verkehr bei Luft-, Schiff- oder Strassentransporten erfährt in zwei Punkten eine Änderung: Wie in *Absatz 2* wird als möglicher wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt auch die tatsächliche Verwaltung herangezogen. Der Steuerbefreiungstatbestand bei der Seeschifffahrt wird in einen neuen *Absatz 4* verschoben.

Abs. 4

Übernommen wird aus der heutigen Bestimmung nach *Absatz 2* die Befreiung des Erwerbseinkommens von Seeleuten an Bord von Seeschiffen, die von einem Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz betrieben

³² www.estv.admin.ch > Direkte Bundessteuer > Direkte Bundessteuer Fachinformationen > Rundschreiben > Rundschreiben Nr. 202: Merkblätter für die Quellenbesteuerung und Übersichten über die Doppelbesteuerungsabkommen > Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten. Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen > Fussnote 2 in der DBA-Übersicht zur Befreiung von Besatzungen von Seeschiffen.

werden, von der Quellensteuer, wobei die Seeschiffe unter Schweizer Flagge fahren müssen. Die ausdrückliche Befreiung von Einkommen, die der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach Artikel 37a unterstehen, wird vom bisherigen Absatz 1 in Absatz 4 verschoben.

Art. 127 Abs. 3

Mit dieser Bestimmung wird Rechtssicherheit geschaffen für den Fall, dass eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer während des Jahres den Arbeitgeber wechselt. Auf diese Weise kann die Anzahl Tage, an denen die Tätigkeit in diesem Jahr bereits in Form von Telearbeit erfolgte, vom neuen Arbeitgeber in Erfahrung gebracht werden, damit dieser mit der Arbeitnehmerin oder dem Arbeitnehmer die entsprechenden Modalitäten unter Berücksichtigung des einschlägigen Abkommens vereinbaren und seinen Verpflichtungen nachkommen kann.

Der genaue Inhalt der Bescheinigung soll in der Quellensteuerverordnung vom 11. April 2018³³ festgelegt werden. Kernelemente sind:

- der Bezug auf das konkrete Abkommen;
- die im Abkommen festgelegten oder daraus abgeleiteten notwendigen Angaben (z. B. Name, Vorname, Telearbeitsquote, Geschäftsreisen im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers und in Drittstaaten).

Art. 129 Abs. 1 Bst. e

Bst. e

Ein einwandfreies Funktionieren der zwischenstaatlich beschlossenen völkerrechtlichen Regelungen setzt voraus, dass die Lohndaten adäquat bescheinigt werden. Hierzu ist gegenüber den Veranlagungsbehörden im Bereich des Datenaustauschs zusätzlich zu den heute bereits gesetzlich als Meldepflicht Dritter festgehaltenen Verpflichtungen der Nachweis der gemäss dem jeweiligen internationalen Abkommen im Steuerbereich vorgesehenen Daten zu erbringen. Diese können insbesondere das Einkommen, den Steuerbetrag, die Sozialversicherungsbeiträge, die Telearbeitsquote oder die Anzahl Telearbeitstage sowie Daten zur Identifizierung der steuerpflichtigen Person umfassen.

Seit dem 1. Januar 2024 ist in Artikel 104a die Möglichkeit verankert, dass die Kantone elektronische Verfahren in ihrem Vollzug anwenden. Das bezieht sich auf die Einreichung der Steuererklärungen mit ihren Beilagen. Damit wird im Bereich der Bescheinigung neuen technischen Entwicklungen Rechnung getragen.

³³ SR 642.118.2

5.2 Steuerharmonisierungsgesetz

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

Bst. a

Die Anpassung entspricht der Anpassung der analogen Norm im DBG. Bezugspunkt ist der Kanton.

Bst. a^{bis}

Diese neue Bestimmung entspricht der analogen neuen Bestimmung im DBG. Bezugspunkt ist der Kanton.

Bst. f

Es wird auf die Erläuterungen zu *Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe f* DBG verwiesen.

Art. 35 Abs. 1 Bst. a^{bis} und h

Bst. a^{bis}

Analog zur Änderung von *Artikel 91 Absatz 2* DBG wird auch bei dieser Bestimmung sichergestellt, dass der Arbeitgeber als wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt seinen Sitz, seine tatsächliche Verwaltung oder seine Betriebsstätte im Kanton hat. Zudem wird die nationale Besteuerungsgrundlage ebenfalls auf die fünf Nachbarstaaten eingeschränkt.

Bst. h

Die Bestimmung für Arbeit im internationalen Verkehr erfährt dieselben Präzisierungen wie die analoge Bestimmung in *Artikel 91* DBG: Erweiterung des wirtschaftlichen Anknüpfungspunkts auf die tatsächliche Verwaltung, Befreiung des Erwerbseinkommens von Seeleuten an Bord von Seeschiffen, die unter Schweizer Flagge fahren, von der Quellensteuer und Nachweis, dass der Arbeitgeber das Schiff selber betreibt.

Art. 43 Abs. 1^{bis}

Es wird auf die Erläuterungen zu *Artikel 127 Absatz 3* DBG verwiesen.

Art. 45 Abs. 1 Bst. f und 2

Bst. f

Diese neue Bestimmung entspricht der analogen Bestimmung in *Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe e* DBG.

Abs. 2

In *Artikel 129 Absatz 2* DBG ist die Zustellung eines Doppels der Bescheinigung für die steuerpflichtige Person seit Inkrafttreten des DBG festgehalten. Im Sinne der Rechtssicherheit wird in *Absatz 2* dieses Erfordernis nun auch im StHG verankert,

damit die Arbeitgeber in allen Kantonen dieser Pflicht zur Aushändigung eines Duplikats an die steuerpflichtige Person unterworfen sind.

Schlussbestimmungen

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

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

6 Auswirkungen

6.1 Finanzielle Auswirkungen

Die Vorlage hat in erster Linie Auswirkungen auf die Einnahmen aus der Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Frankreich und Italien, die sich aufgrund des Zusatzabkommens zum bilateralen DBA beziehungsweise des Protokolls zum Grenzgängerabkommen ergeben. Sie stellt sicher, dass die Schweiz das sich aufgrund dieser Abkommen ergebende Besteuerungsrecht vollständig ausüben kann. Die mit Frankreich und Italien gefundenen Lösungen zur Telearbeit bewahren entsprechende Steuereinnahmen, was bei einer Anwendung der ordentlichen Regeln des DBA beziehungsweise des Grenzgängerabkommens nicht der Fall wäre.

Nach den ordentlichen Regeln des DBA CH-FR, die ohne die ausgehandelte Lösung anwendbar wären, wird der Rückgang der Schweizer Steuereinnahmen auf einige hundert Millionen Franken pro Jahr geschätzt. Der Anteil dieses Einnahmeverlusts für den Bund kann auf etwa 15 Prozent geschätzt werden. Bei Telearbeit im Umfang von bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr weist die ausgehandelte Lösung dem Vertragsstaat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, das Recht zu, die Vergütungen für die Erwerbstätigkeit in Form von Telearbeit im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers zu besteuern. Im Vergleich zu den ordentlichen Regeln des DBA CH-FR erlaubt die neue Lösung der Schweiz, die Vergütungen für die in Frankreich ausgeübte Erwerbstätigkeit in Form von Telearbeit zu besteuern und 60 Prozent der entsprechenden Steuern zu behalten.

Die neue Lösung zur Besteuerung von Telearbeit im Ansässigkeitsstaat bewahrt somit die Schweizer Steuereinnahmen im Vergleich zur Anwendung der ordentlichen Regeln des DBA CH-FR. Übersteigt der Anteil der Erwerbstätigkeit in Form von Telearbeit 40 Prozent der Arbeitszeit pro Kalenderjahr, wird das Gehalt, das auf die Tätigkeit in Form von Telearbeit entfällt, weiterhin im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers besteuert.

6.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Telearbeit im Ansässigkeitsstaat erleichtert es Schweizer Unternehmen, Arbeitskräfte aus dem benachbarten Ausland anzustellen. Damit können hoch qualifizierten Angestellte mit Ansässigkeit jenseits der Schweizer Grenze flexiblere Arbeitsbedingungen angeboten werden. Mit der vorliegenden Gesetzesanpassung werden die Entwicklungen im Bereich der Telearbeit im Ansässigkeitsstaat auch im Schweizer Recht nachvollzogen. Dadurch kann für die betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die Arbeitgeber wie auch für die Steuerbehörden Rechtssicherheit geschaffen werden. Ein wesentlicher Aspekt dieser Rechtssicherheit besteht darin, dass Bund und Kantone die bestehenden Besteuerungsmodalitäten in diesem Bereich weiterhin anwenden können. Im Vergleich zum Status quo dürfte die Vorlage daher geringe ökonomische Auswirkungen haben.

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

6.3 Auswirkungen in weiteren Bereichen

Der Quick-Check hat gezeigt, dass die Vorlage zu administrativem Mehraufwand in Bezug auf die Bescheinigungspflichten führen wird (vgl. Ziff. 3.1).

Im Weiteren ist damit zu rechnen, dass vermehrte Telearbeit durch ausländische Arbeitskräfte den Pendlerverkehr reduziert und damit eine geringere Umweltbelastung bewirkt. Betroffen sind davon in erster Linie die unmittelbar ans Ausland angrenzenden Kantone. Gesundheitspolitisch ist eine Verbesserung der Work-Life-Balance denkbar, da mehr Zeit für die Familie verbleibt.

7 Rechtliche Aspekte

7.1 Verfassungsmässigkeit

Der Entwurf des Mantelerlasses stützt sich auf dieselbe Grundlage in der Bundesverfassung (BV)³⁴ wie das bestehende DBG (Art. 128 und 129 BV) und das bestehende StHG (Art. 127 Abs. 3 und 129 Absätze 1 und 2 BV). Er ist mit Artikel 127 Absätze 1 und 2 BV (Grundsätze der Besteuerung) vereinbar.

7.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die Änderungen des DBG und des StHG sind mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz vereinbar. Konkrete Wirkung kann die neue Grundnorm (Art. 5 Abs. 1 Bst. a^{bis} DBG und Art. 4 Abs. 2 Bst. a^{bis} StHG) nur dann entfalten, wenn in einer staatsvertraglichen Regelung mit den Nachbarländern das Besteuerungsrecht betreffend Telearbeit der Schweiz zugesprochen wird. Hierzu sind durch die getroffenen Regelungen mit Frankreich und Italien wesentliche Schritte eingeleitet worden.

7.3 Erlassform

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