

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft,  
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

- |  |   |
|--|---|
| Raoul Stocker/<br>Hanna Brozzo                     | <b>Steuerliche Bewertung nicht-kotierter Unternehmen:<br/>Änderungen beim Kapitalisierungssatz als «kleiner» Schritt in die richtige Richtung</b>   |
| Stefan Oesterhelt/<br>Andrea Opel                  | <b>Haltedauer im Abkommensrecht</b><br>Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA 2017, Art. 8 Abs. 1 BEPS-Übereinkommen, Art. 9 AIA-EU<br>sowie «Dividendenartikel» in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz |
| Rébecca Dorasamy                                   | <b>Entités à double résidence fiscale</b><br>Questions choisies en matière de fiscalité suisse et internationale  |
| Marc Vogelsang                                     | <b>Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie</b><br>Eine Übersicht aus steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht  |
| Henk Fenners/<br>Heinz Baumgartner/<br>Pascal Duss | <b>Gesetzgebungs-Agenda 2021/2</b>  |

# 2021/2

---

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

### Abkürzungsvorschlag

FStR

### ISSN 1424-9855

### Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20  
Telefax: +41 (0)71 224 26 70  
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch  
Website: www.iff.unisg.ch

### Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unisg.ch)  
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker  
Einkommenssteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)  
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner  
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und Prof. Dr. Peter Hongler  
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterheld, LL.M.  
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners  
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unisg.ch);  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

### Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unisg.ch

### Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

### Korrektorat

René Sieber

### Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

### Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte: CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

*Fortsetzung letzte Innenseite*

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft,  
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**2021/2**

---

# Inhalt

	Artikel	
Raoul Stocker/ Hanna Brozzo	<b>Steuerliche Bewertung nicht-kotierter Unternehmen: Änderungen beim Kapitalisierungssatz als «kleiner» Schritt in die richtige Richtung</b>	<b>102</b>
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	<b>Haltedauer im Abkommensrecht</b> Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA 2017, Art. 8 Abs. 1 BEPS-Überein- kommen, Art. 9 AIA-EU sowie «Dividendenartikel» in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz	<b>121</b>
Rebecca Dorasamy	<b>Entités à double résidence fiscale</b> Questions choisies en matière de fiscalité suisse et internationale	<b>148</b>
	Praxis-Forum	
Marc Vogelsang	<b>Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie</b> Eine Übersicht aus steuerrechtlicher und sozialversicherungs- rechtlicher Sicht	<b>172</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2021/2</b>	<b>190</b>

**Sehr geehrte Leserschaft**

Mit dem Heft 2021/2 ist die redaktionelle Verantwortung für das «IFF Forum für Steuerrecht» von Dr. Markus Weidmann auf mich übertragen worden. Die Ideen und Initiativen von Markus haben die Zeitschrift über Jahre geprägt. Sein Wirken reicht auch in die nächsten Ausgaben hinein, wurden doch einige zu publizierende Beiträge noch unter seiner Ägide lanciert.

Ich danke Markus herzlich für sein Engagement und das ganze IFF-Team wünscht ihm alles Gute für die Zukunft. Herzlich bedanken möchten wir uns auch bei Dr. Marcel Würmli und Dr. Philipp Juchli, die in den vergangenen Jahren für das Lektorat verantwortlich waren.

Ich wünsche eine erfrischende Lektüre.

Peter Hongler

# Steuerliche Bewertung nicht-kotierter Unternehmen: Änderungen beim Kapitalisierungssatz als «kleiner» Schritt in die richtige Richtung

Raoul Stocker/Hanna Brozzo



*Raoul Stocker, Prof. Dr.,  
dipl. Steuerexperte, Partner  
Bär & Karrer AG, Honorar-  
professor für Steuerrecht,  
Universität St. Gallen*



*Hanna Brozzo, MLaw,  
Rechtsanwältin, Associate  
bei Bär & Karrer AG, Zürich*

Der Verkehrswert von Beteiligungen an Unternehmen muss für Steuerzwecke regelmässig ermittelt werden. Ein objektiver Verkehrswert ist dabei nur ausnahmsweise verfügbar. In allen anderen Fällen muss die Bewertung auf andere Weise erfolgen. Das KS SSK 28 stellt Bewertungsmethoden zur Verfügung, insbesondere die Praktikermethode, welche den inneren Wert eines Unternehmens ermitteln soll. Diese Methode wird von den Steuerverwaltungen und der Rechtsprechung in langjähriger Praxis im Normalfall angewendet. Gleichzeitig haben weite Kreise immer wieder Kritik daran geäußert und die Anwendung anderer Bewertungsmethoden gefordert. Nicht zuletzt aufgrund dieser Kritik wurde am 3.11.2020 eine neue Fassung des KS SSK 28 publiziert, welche insbesondere eine Änderung der Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes und eine Sonderregelung für die Bewertung von Start-ups enthält. Ziel dieses Beitrags ist es, die Praktikermethode und die erfolgten Anpassungen sowie die aktuelle Praxis dazu darzustellen und ihre Eignung für Steuerzwecke, insbesondere für das Massenverfahren «Steuerveranlagung», kritisch zu würdigen.

*La valeur vénale des participations dans des sociétés doit être déterminée régulièrement à des fins fiscales. Une indication de la valeur vénale objective n'est disponible que dans des cas exceptionnels. Dans tous les autres cas, l'évaluation doit être effectuée par d'autres moyens. La circulaire CSI n° 28 fournit des méthodes d'évaluation, notamment la méthode des praticiens, qui vise à déterminer la valeur intrinsèque d'une entreprise. Cette méthode est normalement utilisée par les administrations fiscales et le pouvoir judiciaire selon une pratique bien établie. Dans le même temps, de larges cercles ont exprimé à plusieurs reprises des critiques à son égard et ont appelé à l'utilisation d'autres méthodes d'évaluation. En raison notamment de ces critiques, une nouvelle version de la circulaire CSI n° 28 a été publiée le 3.11.2020. Elle contient notamment une modification du calcul du taux de capitalisation et une règle spéciale pour l'évaluation des start-ups. L'objectif de cet article est de présenter la méthode des praticiens et les ajustements effectués ainsi que la pratique actuelle à cet égard et d'évaluer de manière critique son adéquation à des fins fiscales, en particulier pour la procédure de masse que constitue la taxation.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bewertung von Unternehmen als Problem einer Massenveranlagung</b>	<b>103</b>	<b>3</b>	<b>Beteiligungen im Privatvermögen, die als Mitarbeiterbeteiligungen qualifizieren</b>	<b>116</b>
<b>2</b>	<b>Beteiligungen im Privatvermögen, die nicht als Mitarbeiterbeteiligungen qualifizieren</b>	<b>104</b>	<b>3.1</b>	<b>Einkommenssteuer</b>	<b>116</b>
<b>2.1</b>	<b>Einkommenssteuer</b>	<b>104</b>	<b>3.2</b>	<b>Vermögenssteuer</b>	<b>117</b>
<b>2.2</b>	<b>Vermögenssteuer</b>	<b>104</b>	<b>4</b>	<b>Natürliche Personen mit Beteiligungen im Geschäftsvermögen</b>	<b>117</b>
2.2.1	Der Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert	104	<b>4.1</b>	<b>Einkommenssteuer</b>	<b>117</b>
2.2.2	Verkehrswertermittlung in der Veranlagungspraxis: KS SSK 28	105	<b>4.2</b>	<b>Vermögenssteuer</b>	<b>117</b>
2.2.2.1	Bedeutung von KS SSK 28 für die Bewertung nicht-kotierter Beteiligungen	105	<b>5</b>	<b>Zusammenfassung und Fazit</b>	<b>118</b>
2.2.2.2	Bewertungsmethoden nach KS SSK 28	106	Literatur		118
2.2.2.2.1	Bei regelmässigem ausserbörslichem Handel	106	Rechtsquellen		119
2.2.2.2.2	Ohne regelmässigen ausserbörslichen Handel	106	Materialien		119
2.2.2.2.3	Ohne regelmässigen ausserbörslichen Handel, jedoch mit einer massgeblichen Handänderung unter unabhängigen Dritten	111	Rechtsprechung		119
2.2.2.2.4	Spezielle Bewertungsmethoden	112	Praxisanweisungen		120
2.2.2.3	Besondere Konstellationen	113	Andere Quellen		120
2.2.2.3.1	Pauschalabzug für Minderheitsbeteiligungen	113			
2.2.2.3.2	Keine Berücksichtigung privatrechtlicher Verträge mit Übertragbarkeitsbeschränkungen	114			
2.2.2.3.3	Personenbezogene Beteiligungen	114			
2.2.2.3.4	Start-ups	115			

## 1 Bewertung von Unternehmen als Problem einer Massenveranlagung

Die Schweiz zählte im Jahre 2018<sup>1</sup> insgesamt 592 695 Unternehmen. Davon wiesen ca. 50 % die Rechtsform der Einzelfirma (325 279) und 40 % die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (231 343) auf.<sup>2</sup> 99 % dieser Unternehmen stellen Klein- und Mittelunternehmen (KMU) dar, die über weniger als 250 Mitarbeitende verfügen. Dabei entfällt der grösste Anteil auf sog. Mikrounternehmen mit weniger als 10 Mitarbeitenden (531 499), gefolgt von kleinen Unternehmen mit 10 bis 49 Mitarbeitenden (50 311) und mittleren Unternehmen mit 50 bis 249 Mitarbeitenden (9206). Über mehr als 250 Mitarbeitende verfügen lediglich 1679 Unternehmen.<sup>3</sup> An der Börse SIX Swiss Exchange sind gerade einmal rund 220 Unternehmen kotiert.<sup>4</sup>

Daraus lassen sich für die Zwecke des vorliegenden Artikels die folgenden vorläufigen Schlüsse ziehen:

- Mindestens 50 % aller Beteiligungen (Einzelfirma) an Unternehmen stellen aus steuerlicher Sicht Geschäftsvermögen dar.
- Von lediglich 220 Unternehmen existieren öffentlich publizierte Kauf-/Verkaufspreise bzw. Bewertungen; bei 99,9 % aller Unternehmen existieren keine solchen öffentlich zugänglichen Daten.
- Bei über 90 % der Unternehmen handelt es sich wohl um personenbezogene Unternehmen (Mikro- und Kleinunternehmen), deren Umsatz massgeblich von der Person des Beteiligten und nicht der Unternehmung selbst abhängt (z. B. Anwaltskanzlei, Treuhänder, Arzt, IT-Beratung, Baugewerbe).<sup>5</sup>

Beteiligungen an Unternehmen müssen für die nachfolgenden Steuerarten regelmässig bewertet werden, wobei für die überwiegende Mehrheit der Fälle – in denen keine öffentlich zugänglichen Kauf- bzw. Verkaufspreise existieren (solche liegen für börsennotierte Unternehmen oder ausnahmsweise bei erzielten Verkaufspreisen ausserhalb einer Börse vor) – eine Schätzung vorgenommen werden muss:

1 Jüngere Daten sind zurzeit nicht verfügbar, werden aber in der Tendenz gleich ausfallen.  
 2 Bundesamt für Statistik, Statistik der Unternehmensstruktur, Stand 28.8.2020.  
 3 Bundesamt für Statistik, Statistik der Unternehmensstruktur, Stand 28.8.2020; FUST/FUEGLISTALLER/ZÜGER/BRUNNER/GRAF, Schweizer KMU, Ausgabe 2020, 10.  
 4 Siehe Liste abrufbar unter Aktienexplorer SIX Swiss Exchange. Da es für verschiedene Aktien zweite Handelslinien gibt, ist die Anzahl kotierter Unternehmen kleiner als die als Resultat angezeigte Zahl.

5 Zum Begriff des personenbezogenen Unternehmens siehe MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 93 ff.

# Haltedauer im Abkommensrecht

Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA 2017, Art. 8 Abs. 1 BEPS-Übereinkommen, Art. 9 AIA-EU sowie «Dividendenartikel» in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



Stefan Oesterhelt, LL.M.,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Partner bei  
Homburger AG, Zürich



Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,  
Ordinaria für Steuerrecht  
an der Universität Luzern,  
Konsultantin bei  
JP Steuer AG, Zürich

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz sehen bei konzerninternen Dividendenzahlungen eine Reduktion der Quellensteuer oder sogar den Nullsatz vor. Verschiedene Abkommen machen dies nicht nur von einer bestimmten Beteiligungsquote, sondern zudem von der Beachtung einer Haltedauer abhängig. Seit 2017 statuiert auch Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA eine Haltedauer. Der vorliegende Beitrag legt die Position der Schweiz in Bezug auf dieses «neue» Kriterium dar, gibt einen Überblick über die bestehenden Regelungen mit Haltedauer und prüft die Frage der Nacherfüllbarkeit (Anwendung der «Denkavit-Praxis»). Weiter werden mögliche Umstände untersucht, die zu einer Unterbrechung der Haltedauer führen könnten: Änderung der Beteiligungsquoten, Sitzverlegung, Umstrukturierungstatbestände. Schliesslich wird das Zusammenspiel zwischen Haltedauererfordernis und Altreservenpraxis erläutert.

*La plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse prévoient une réduction de l'impôt à la source, voire un taux nul, pour les paiements de dividendes intragroupes. Différents accords font dépendre cela non seulement d'un certain pourcentage de participation mais aussi d'une certaine durée de rétention. Depuis 2017, l'art. 10 al. 2 lit. a MC-OCDE prévoit également une durée de détention. Le présent article expose la position de la Suisse à l'égard de ce «nouveau» critère, donne un aperçu des dispositions existantes prévoyant une durée de détention et examine la question de la satisfaction de cette condition a posteriori (application de la «pratique Denkavit»). Il examine en outre les circonstances possibles qui pourraient conduire à une interruption de la durée de détention: changement dans la proportion des participations, transfert de siège, états de fait liés à des restructurations. Enfin, est mise en exergue l'interaction entre l'exigence de durée de détention et la pratique des anciennes réserves.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>122</b>	<b>3.7</b>	<b>DBA mit Portugal</b> . . . . .	<b>133</b>
<b>2</b>	<b>Grundlagen</b> . . . . .	<b>123</b>	<b>3.8</b>	<b>Zwischenergebnis</b> . . . . .	<b>133</b>
<b>2.1</b>	<b>Regelung von Art. 10 Abs. 2 lit. a</b>		<b>4</b>	<b>Änderung der Beteiligungsquoten</b> . . . . .	<b>133</b>
	<b>OECD-Musterabkommen</b> . . . . .	<b>123</b>	<b>5</b>	<b>Sitzverlegung</b> . . . . .	<b>134</b>
2.1.1	Frühere Regelung ohne Haltedauer . . . . .	123	<b>6</b>	<b>Umstrukturierungen</b> . . . . .	<b>134</b>
2.1.2	Update 2017 zum OECD-MA . . . . .	124	<b>6.1</b>	<b>Verständnis der OECD</b> . . . . .	<b>134</b>
<b>2.2</b>	<b>Haltedauer gemäss BEPS-Übereinkommen</b> . . . . .	<b>125</b>	<b>6.2</b>	<b>Haltung der Schweiz</b> . . . . .	<b>134</b>
<b>2.3</b>	<b>Position der Schweiz</b> . . . . .	<b>125</b>	<b>6.3</b>	<b>DBA ohne Regelung</b> . . . . .	<b>135</b>
2.3.1	Im Grundsatz . . . . .	125	6.3.1	Grundsätzliche Überlegungen . . . . .	135
2.3.2	Überblick über die DBA mit Haltedauer . . . . .	126	6.3.2	Absorption der ausländischen Mutter durch eine im gleichen Staat ansässige Gesellschaft . . . . .	136
2.3.3	Regelung im AIA-Abkommen mit der EU – zugleich zur Denkavit-Praxis . . . . .	126	6.3.3	Reverse Merger der inländischen Beteiligung . . . . .	138
2.3.4	DBA ohne Haltedauer . . . . .	127	6.3.4	Übertragung im Konzern . . . . .	138
<b>3</b>	<b>Nachträgliches Erfüllen der Haltedauer</b> . . . . .	<b>128</b>	6.3.5	Spaltung . . . . .	140
<b>3.1</b>	<b>Grundsätze der Auslegung von DBA</b> . . . . .	<b>128</b>	<b>6.4</b>	<b>DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait</b> . . . . .	<b>140</b>
3.1.1	Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen . . . . .	128	<b>7</b>	<b>Altreservenpraxis und Haltedauer</b> . . . . .	<b>141</b>
3.1.2	Auslegungsregel von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA . . . . .	129	<b>8</b>	<b>Fazit</b> . . . . .	<b>142</b>
3.1.3	Beachtlichkeit der Werke der OECD . . . . .	129		Literatur . . . . .	142
<b>3.2</b>	<b>DBA mit Belgien, Deutschland, Luxemburg, Malta, Spanien, der Tschechischen Republik und Zypern</b> . . . . .	<b>130</b>		Rechtsquellen . . . . .	144
<b>3.3</b>	<b>DBA mit Bulgarien, Estland, Island, Lettland und Liechtenstein</b> . . . . .	<b>131</b>		Materialien . . . . .	145
<b>3.4</b>	<b>DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait</b> . . . . .	<b>132</b>		Praxisanweisungen . . . . .	146
<b>3.5</b>	<b>DBA mit Polen</b> . . . . .	<b>132</b>			
<b>3.6</b>	<b>DBA mit Australien und mit Japan</b> . . . . .	<b>132</b>			

## 1 Einleitung

Für Dividendenzahlungen sieht der einschlägige Art. 10 OECD-Musterabkommen (nachfolgend: OECD-MA) grundsätzlich ein geteiltes Besteuerungsrecht vor:<sup>1</sup> Während die Besteuerung im Quellenstaat der Höhe nach begrenzt ist, muss der Ansässigkeitsstaat die Quellensteuer auf die persönliche Steuer des Dividendenempfängers anrechnen.<sup>2</sup> Bei konzerninternen Dividenden (sogenannten «Schachteldividenden») wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaates gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-

MA sowie praktisch allen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz zusätzlich eingeschränkt<sup>3</sup> oder sogar gänzlich ausgeschlossen (Anwendung des sogenannten «Nullsatzes» auf Konzerndividenden).

Die Regelung im OECD-MA von 1963 blieb bis 2017 unverändert. Seit dem Update des OECD-Musterabkommens im Jahr 2017 wird die Privilegierung von Konzerndividenden aber zusätzlich davon abhängig gemacht, dass die Dividenden empfangende Gesellschaft die erforderliche Beteiligung an der Dividendenschuldnerin während einer Dauer von mindestens 365 Tagen hält. Eine solche Mindestheldauer ist bereits heute in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz verankert.

Die Auslegung des abkommensrechtlichen Haltedauererfordernisses wirft in verschiedener Hinsicht Fragen auf, die bislang einer Klärung harren: Zu untersuchen ist namentlich, ob sich die Haltedauer auch nach der Dividendenfälligkeit erfüllen lässt, ob aufgestockte Beteili-

1 Vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA. Die entsprechende Regelung war schon im OECD-Musterabkommen von 1963 enthalten; sie geht letztlich aber bereits auf einen Vorschlag des Völkerbundes aus dem Jahr 1928 zurück. An der Konferenz des Völkerbundes in Mexiko von 1943 fiel der Entscheid zwar noch für ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates aus; an der Konferenz des Völkerbundes in London von 1946 wurde dieser jedoch insofern relativiert, als für Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Wohnsitzstaat zukommen sollte.

2 Vgl. Art. 23A Abs. 2 und Art. 23B OECD-MA.

3 Art. 10 Abs. 2 OECD-MA sieht eine Quellensteuer von 5 % vor.

# Entités à double résidence fiscale

Questions choisies en matière de fiscalité suisse et internationale

Rébecca Dorasamy



*Rébecca Dorasamy, LL.M.,  
Exp. fisc. dipl., Avocate chez  
Lenz & Staehelin, Genève*

Les entités à double résidence fiscale présentent des questions complexes en matière de droit fiscal suisse et international qui ne sont pas toujours résolues de manière cohérente. Il n'est donc pas rare de rencontrer des résultats globalement inadéquats en matière d'imposition d'entités à double résidence fiscale, respectivement de leurs actionnaires ou partenaires commerciaux. Ces problématiques s'accroissent par ailleurs lorsqu'un état tiers est impliqué dans des transactions avec des entités à double résidence fiscale. La présente contribution analyse certaines problématiques choisies au travers de cas pratiques simplifiés résolus de manière systématique et se penche en particulier sur la pratique fiscale suisse en la matière.

*Doppelt ansässige Gesellschaften werfen komplexe Fragen im Bereich des schweizerischen und internationalen Steuerrechts auf, welche nicht immer in konsistenter Weise gelöst werden. Nicht selten sind deshalb unangemessene Ergebnisse im Bereich der Besteuerung von doppelt ansässigen Gesellschaften bzw. deren Aktionären oder Geschäftspartnern anzutreffen. Diese Fragestellungen verschärfen sich zudem, wenn ein Drittstaat bei Transaktionen mit solchen doppelt ansässigen Gesellschaften involviert ist. Der vorliegende Beitrag untersucht ausgewählte Fragestellungen anhand von vereinfachten Fallstudien systematisch und befasst sich insbesondere mit der schweizerischen Steuerpraxis in diesem Bereich.*

## Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction . . . . .</b>	<b>149</b>	<b>3</b>	<b>Revenus payés par l'entité à double résidence . . . . .</b>	<b>160</b>
<b>2</b>	<b>Revenus perçus par l'entité à double résidence . . . . .</b>	<b>150</b>	<b>3.1</b>	<b>La Suisse en tant qu'état perdant le tie-breaker . . . . .</b>	<b>160</b>
<b>2.1</b>	<b>La Suisse en tant qu'état perdant le tie-breaker . . . . .</b>	<b>150</b>	3.1.1	Dividendes . . . . .	160
2.1.1	Revenus commerciaux . . . . .	150	3.1.1.1	Dividende payé à un résident suisse . . . . .	161
2.1.1.1	Modalités fiscales de droit interne . . . . .	150	3.1.1.2	Dividende payé à un résident de l'Etat A . . . . .	163
2.1.1.2	Applicabilité de conventions de double imposition . . . . .	151	3.1.1.3	Dividende payé à un résident de l'Etat tiers. . . . .	163
2.1.1.3	Règles distributives des conventions de double imposition applicables . . . . .	153	3.1.1.4	Commentaire . . . . .	165
2.1.1.4	Elimination de la double imposition par l'état de résidence conventionnelle . . . . .	153	3.1.2	Intérêts . . . . .	165
2.1.1.5	Conclusion et commentaire . . . . .	154	3.1.2.1	Intérêt payé à un résident suisse . . . . .	165
2.1.2	Dividendes . . . . .	154	3.1.2.2	Intérêt payé à un résident de l'Etat A . . . . .	166
2.1.2.1	Dividende de source suisse . . . . .	154	3.1.2.3	Intérêt payé à un résident de l'Etat tiers. . . . .	166
2.1.2.2	Dividende de l'Etat A . . . . .	156	3.1.2.4	Commentaire . . . . .	167
2.1.2.3	Dividende de l'Etat tiers. . . . .	157	<b>3.2</b>	<b>La Suisse en tant qu'état gagnant le tie-breaker . . . . .</b>	<b>167</b>
2.1.2.4	Commentaire . . . . .	158	3.2.1	Dividendes . . . . .	167
<b>2.2</b>	<b>La Suisse en tant qu'état gagnant le tie-breaker . . . . .</b>	<b>158</b>	3.2.1.1	Dividende payé à un résident suisse . . . . .	168
2.2.1	Revenus commerciaux . . . . .	158	3.2.1.2	Dividende payé à un résident de l'Etat A . . . . .	169
2.2.2	Dividendes . . . . .	158	3.2.1.3	Dividende payé à un résident de l'Etat tiers. . . . .	169
2.2.2.1	Dividende de source suisse . . . . .	159	3.2.1.4	Commentaire . . . . .	169
2.2.2.2	Dividende de l'Etat A . . . . .	160	3.2.2	Intérêts . . . . .	169
2.2.2.3	Dividende de l'Etat tiers. . . . .	160	<b>4</b>	<b>Conclusion . . . . .</b>	<b>169</b>
				Bibliographie . . . . .	170
				Traités et lois . . . . .	170
				Rapports et documents . . . . .	170
				Pratique administrative . . . . .	171

## 1 Introduction

Les entités à double résidence fiscale ne font pas partie du quotidien de la majorité des fiscalistes suisses. Il n'est toutefois pas rare de rencontrer de telles situations en pratique qui présentent d'épineuses questions fiscales tant en matière de droit interne qu'en matière de droit fiscal international. L'existence d'entités à double résidence fiscale peut avoir diverses causes (fiscales ou non). Par ailleurs, de telles entités peuvent être établies de manière volontaire ou résulter de circonstances qui n'étaient pas initialement prévues.

Parmi les causes involontaires d'une double résidence, il est possible de mentionner le cas d'une entité transférant son siège d'un pays à un autre et qui dans le cadre de cette procédure (pouvant durer plusieurs mois), se retrouve être pendant un certain temps un assujetti fiscal illimité tant selon le droit interne du pays de départ que dans celui d'arrivée. Une double résidence involontaire peut également résulter d'une administration effective d'une société hors de son pays de siège, typiquement car certaines activités y sont menées de manière trop régulière sur la durée.

La mise en place de telles entités à double résidence fiscale peut également résulter de manière volontaire notamment pour des considérations fiscales, et par

exemple avoir pour but l'accès au réseau de conventions internationales d'un certain pays en y implémentant le siège formel d'une entité sans substance supplémentaire (*treaty shopping*). L'utilisation abusive de telles entités à double résidence fiscale à des fins de planification fiscale a par ailleurs été reconnue au niveau international, raison pour laquelle un changement en matière d'accès aux conventions de double imposition pour de telles entités a été préconisé dans le cadre du projet BEPS.

Sous l'angle conventionnel, la cause la plus fréquente de l'existence d'entités à double résidence fiscale reste toutefois le renvoi de la notion de résidence, au sens de l'art. 4 MC-OCDE, au droit interne de chaque état. Ainsi, chaque état étant libre de déterminer les critères pertinents à l'assujettissement fiscal illimité d'une entité dans sa juridiction, il n'est pas inhabituel que ces critères diffèrent causant ainsi un rattachement d'une entité à plusieurs états en même temps. Il est également pertinent de relever que même lorsque les critères d'assujettissement illimité sont identiques dans deux pays, leur interprétation peut varier et également être la cause d'une double résidence fiscale.

Dans le cadre de cet article, il n'est traité que des impôts directs soumis aux conventions de double imposition et l'analyse porte (sauf indication contraire) sur des situa-

# Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie

Eine Übersicht aus steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht

Marc Vogelsang



*Dr. iur. Marc Vogelsang,  
Rechtsanwalt, eidg. dipl.  
Steuerexperte, Associate bei  
Homburger AG, Zürich*

Die Tätigkeit im Home-Office ist nicht erst seit Beginn der COVID-19-Pandemie eine weit verbreitete und zunehmend beliebte Arbeitsform. Gerade im grenzüberschreitenden Verhältnis ergibt sich dabei eine Vielzahl komplexer steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Problemstellungen. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob ein Home-Office aus steuerlicher Sicht im internationalen resp. interkantonalen Verhältnis eine Betriebsstätte begründet. Nicht nur während der COVID-19-Pandemie sollte in diesem Zusammenhang jedoch eine gewisse Zurückhaltung geübt und der Schwellencharakter der Betriebsstätte bedacht werden. Die Qualifikation eines Home-Office als interkantonale resp. internationale Betriebsstätte ist vor diesem Hintergrund nur in Ausnahmefällen angezeigt.

*Le home office est devenu une modalité de travail répandue et de plus en plus appréciée, pas seulement depuis le début de la pandémie de COVID 19 d'ailleurs. En particulier dans les relations transfrontalières, cela soulève nombre de problèmes complexes en matière de droit fiscal et de droit de la sécurité sociale. La question principale est de savoir si un home office constitue un établissement stable à des fins fiscales sur le plan international ou intercantonal. Toutefois, il convient de faire preuve d'une certaine retenue dans ce contexte et de s'interroger sur le seuil à partir duquel on admet l'existence d'un établissement stable, et ce pas seulement en temps de pandémie de COVID 19. Dans ce contexte, la qualification d'un home office en établissement stable intercantonal ou international n'est appropriée que dans des cas exceptionnels.*

**Inhalt**

<b>1 Einleitung . . . . .</b>	<b>173</b>	<b>4 Home-Office-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>2 Ausgangspunkt: Betriebsstätte als verfestigte Präsenz im anderen Staat . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>3 Home-Office-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.2 Körperliche Anlagen oder Einrichtungen . . . . .</b>	<b>184</b>
<b>3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte . . . . .</b>	<b>174</b>	<b>4.3 Dauerhaftigkeit . . . . .</b>	<b>184</b>
3.1.1 Betriebsstättenvoraussetzungen im Allgemeinen . . . . .	174	<b>4.4 Verfügungsmacht . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.2 Geschäftseinrichtung . . . . .	175	<b>4.5 Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.3 Dauerhaftigkeit . . . . .	175	<b>4.6 Fazit . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.4 Verfügungsmacht . . . . .	176	<b>5 Schlussfazit . . . . .</b>	<b>185</b>
3.1.5 Qualifizierende Tätigkeit . . . . .	177	Literatur . . . . .	186
3.1.6 Exkurs: Kantonale Betriebsstättendefinitionen . . . . .	178	Rechtsquellen . . . . .	187
3.1.7 Fazit . . . . .	178	Materialien . . . . .	188
<b>3.2 Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte . . . . .</b>	<b>178</b>	Rechtsprechung . . . . .	188
<b>3.3 Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte . . . . .</b>	<b>179</b>	Praxisfestlegungen . . . . .	189
<b>3.4 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte . . . . .</b>	<b>180</b>		
3.4.1 Unterstellung des Arbeitnehmers . . . . .	180		
3.4.2 Abrechnungspflicht und Versicherungsumfang . . . . .	180		
<b>3.5 Auswirkungen der COVID-19-Pandemie . . . . .</b>	<b>181</b>		
<b>3.6 Exkurs: Besteuerung des Arbeitnehmers . . . . .</b>	<b>182</b>		
3.6.1 Aufteilung der Besteuerung von unselbstständigem Erwerbseinkommen . . . . .	182		
3.6.2 Grenzgänger . . . . .	183		
3.6.3 Leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA-DEU) . . . . .	183		

**1 Einleitung**

Als Massnahme zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie beschloss der Bundesrat am 13.1.2021, dass sämtliche Arbeitnehmer soweit möglich und verhältnismässig ihre Tätigkeit von zu Hause aus ausüben sollen.<sup>1</sup> Damit wurde verordnet, was bereits seit etwa einem Jahrzehnt im Alltag an Bedeutung gewinnt: die Arbeit im Home-Office.

Der Begriff «Home-Office» selbst meint einen «mit Kommunikationstechnik ausgestattete[n] Arbeitsplatz im privaten Wohnraum» resp. eine «Form der Arbeit von zu Hause aus».<sup>2</sup> Diese Definition greift indes in der Praxis häufig zu kurz; unter «Home-Office» wird regelmässig ganz grundsätzlich die Arbeit ausserhalb der vom Arbeitgeber (oder dem Kunden) bereitgestellten Räumlichkeiten verstanden. Mithin fallen auch etwa *Shared Offices* oder *Coworking Spaces* unter den Begriff des Home-Office.

Mit der Arbeit im Home-Office gehen jedoch auch eine Vielzahl steuerrechtlicher und sozialversicherungsrecht-

licher Fragestellungen einher. In erster Linie stellt sich die Frage, ob ein Home-Office im internationalen resp. interkantonalen Verhältnis eine Betriebsstätte begründet.<sup>3</sup> Falls eine Betriebsstätte vorliegt, muss ein entsprechender Anteil am Gewinn des Unternehmens auf diese ausgeschieden werden.<sup>4</sup> Für die Mehrwertsteuer wiederum qualifiziert die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens als selbstständiges Steuersubjekt mit eigenen Leistungsbeziehungen.<sup>5</sup> Schliesslich kann die Arbeit im Home-Office erhebliche Auswirkungen auf die Sozialversicherungsunterstellung<sup>6</sup> sowie die Besteuerung des Arbeitnehmers haben.<sup>7</sup>

Entsprechend komplex und multidisziplinär sind die sich im Zusammenhang mit einer Home-Office-Betriebsstätte stellenden Fragen. Der vorliegende Beitrag beschränkt sich daher auf Ausführungen zu Home-Office-Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen in der Schweiz (Inbound-Verhältnis), welche durch unselbstständig erwerbstätige Personen (Arbeitnehmer) begründet werden.

1 Art. 10 Abs. 3 VO COVID-19 (idF vom 13.1.2021).  
 2 Zit. Duden online, www.duden.de/node/68037/revision/68073.

3 Siehe Abschn. 3 und 4 hinten.  
 4 Siehe Abschn. 3.1.7 hinten.  
 5 Siehe Abschn. 3.3 hinten.  
 6 Siehe Abschn. 3.4 hinten.  
 7 Siehe Abschn. 3.5 hinten.

# Gesetzgebungs-Agenda 2021/2

Dr. iur. Henk Fenners\*/lic. iur. Heinz Baumgartner\*\*/lic. iur. Pascal Duss\*\*\*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bund</b> . . . . .	<b>191</b>	<b>2</b>	<b>Kantone</b> . . . . .	<b>194</b>
<b>1.1</b>	<b>Kinderdrittbetreuungskosten/Kinderabzug</b> . . . . .	<b>191</b>	<b>2.1</b>	<b>Aargau</b> . . . . .	<b>194</b>
<b>1.2</b>	<b>Eidg. Volksinitiative «Löhne entlasten, Kapital gerecht besteuern»</b> . . . . .	<b>191</b>	<b>2.2</b>	<b>Basel-Stadt</b> . . . . .	<b>194</b>
<b>1.3</b>	<b>Steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen und Bestechungsgeldern</b> . . . . .	<b>191</b>	<b>2.3</b>	<b>Bern</b> . . . . .	<b>195</b>
<b>1.4</b>	<b>Elektronische Verfahren im Steuerbereich</b> . . . . .	<b>191</b>	<b>2.4</b>	<b>Genf</b> . . . . .	<b>195</b>
<b>1.5</b>	<b>Abschaffung der Stempelabgaben</b> . . . . .	<b>192</b>	<b>2.5</b>	<b>Glarus</b> . . . . .	<b>195</b>
<b>1.6</b>	<b>Verrechnungssteuerbefreiung für Zinsen von Too-big-to-fail-Instrumenten</b> . . . . .	<b>192</b>	<b>2.6</b>	<b>Graubünden</b> . . . . .	<b>195</b>
<b>1.7</b>	<b>Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)</b> . . . . .	<b>193</b>	<b>2.7</b>	<b>Nidwalden</b> . . . . .	<b>196</b>
<b>1.8</b>	<b>Anheben der Umsatzgrenze für die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht von Sport- und Kulturvereinen</b> . . . . .	<b>193</b>	<b>2.8</b>	<b>Schaffhausen</b> . . . . .	<b>196</b>
<b>1.9</b>	<b>Einführung einer Tonnagesteuer</b> . . . . .	<b>193</b>	<b>2.9</b>	<b>Schwyz</b> . . . . .	<b>196</b>
<b>1.10</b>	<b>Änderung der Verordnung über die Verrechnungssteuer</b> . . . . .	<b>193</b>	<b>2.10</b>	<b>Solothurn</b> . . . . .	<b>197</b>
<b>1.11</b>	<b>Änderung der Berufskostenverordnung</b> . . . . .	<b>194</b>	<b>2.11</b>	<b>St. Gallen</b> . . . . .	<b>197</b>
<b>1.12</b>	<b>In der Frühjahrsession 2021 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .	<b>194</b>	<b>2.12</b>	<b>Zug</b> . . . . .	<b>197</b>
			<b>2.13</b>	<b>Zürich</b> . . . . .	<b>197</b>
			<b>3</b>	<b>International</b> . . . . .	<b>198</b>

\* Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St. Gallen, St. Gallen.

\*\* Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St. Gallen, St. Gallen.

\*\*\* Leiter bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

---

Impressum (Fortsetzung)

**Urheber- und Verlagsrechte**

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

---

## Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

**IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics**

Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2021/1       Ausgabe 20\_\_/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

---

Name/Firma:

---

Adresse:

PLZ, Ort:

---

Tel.:

Fax:

---

E-Mail:

---

Datum:

Unterschrift:

---

