



Collection lausannoise

Bettina Hummer / Patricia Dietschy / Aurélien Witzig
(éditeurs)

Du prétoire à l'auditoire : perspectives transversales en droit du travail

Mélanges en l'honneur du
Professeur Rémy Wyler



Stämpfli
Éditions



Collection lausannoise

Bettina Hummer / Patricia Dietschy / Aurélien Witzig
(éditeurs)

Du prétoire à l'auditoire : perspectives transversales en droit du travail

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'A' followed by a long horizontal line.



Collection lausannoise

Du prétoire à l'auditoire : perspectives transversales en droit du travail

Mélanges en l'honneur
du Professeur Rémy Wyler

Édité par
Bettina Hummer
Patricia Dietschy
Aurélien Witzig

Comité éditorial

Hansjörg Peter ; Damiano Canapa, Robert J. Danon,
Anne-Christine Favre, Andrew M. Garbarski, Eva Lein

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie ; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi. Nous nous réservons expressément le droit d'utiliser nos œuvres à des fins de text- et data-mining.

© Stämpfli Éditions SA Berne · 2025

ISBN 978-3-7272-3041-7

Pour toute question concernant la sécurité du produit

Fabricant : Stämpfli Éditions SA, Wölflistrasse 1, CH-3001 Berne,
editions@staempfli.ch, www.staempfli.ch

Importateur UE : Brockhaus Commission GmbH, Kreidlerstrasse 9,
DE-70806 Kornwestheim,
gpsr@brocom.de, www.brocom.de



Le scribe symbolise notre volonté
de produire, en collaboration avec
nos auteurs, du contenu d'exception.

© Stämpfli Éditions SA Berne

Homeoffice und Grenzgänger

ISABELLE WILDHABER

Prof. Dr. iur., LL. M., Rechtsanwältin, Ordinaria für Privat- und Wirtschaftsrecht an der Universität St. Gallen, Direktorin am Forschungsinstitut für Arbeit und Arbeitswelten der Universität St. Gallen (FAA-HSG)

CHRISTINA WINTER

MLaw, LL. M., Rechtsanwältin, wissenschaftliche Mitarbeiterin am FAA-HSG

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	481
II.	Sozialversicherungsrecht bei Grenzgängern	483
III.	Steuerrecht bei Grenzgängern	484
	A. Deutschland.....	485
	B. Frankreich.....	487
	C. Italien.....	489
	D. Österreich	490
	E. Fürstentum Liechtenstein	491
IV.	Weitere rechtliche Risiken bei Grenzgängern	492
V.	Fazit	493
VI.	Bibliographie	494

Diese Publikation stützt sich auf ein Referat von Isabelle Wildhaber, gehalten beim Basler Juristenverein am 29. Januar 2024 in Basel. Danke an die Assistierenden Damian Cathomas und Sarah Bieri für ihre Hilfe.

I. Einleitung

Das Homeoffice ist aus dem Berufsalltag der meisten Arbeitnehmenden kaum mehr wegzudenken. Beim «**Homeoffice**» handelt es sich nicht um einen juristisch definierten Begriff¹. Wir verstehen für den vorliegenden Beitrag unter Arbeit aus dem «Homeoffice» sowohl die Arbeit aus Distanz

¹ CARCAGNI ROESLER, ArbR 2014, 73.

(remote work) bzw. mobile (Tele-)Arbeit als auch enger die «eigentliche Arbeit von zuhause aus»².

Wenn die Arbeit aus dem Homeoffice gestattet ist, stellen sich bei Grenzgängern zusätzliche Herausforderungen. «**Grenzgänger**» sind Personen mit rechtllichem Wohnsitz im naheliegenden Ausland, die zum Zweck der Berufsausübung oder Ausbildung die Grenze in die Schweiz überqueren. Laut dem *Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union* (nachfolgend «FZA»)³ sind «Grenzgänger» jene Personen, die mindestens einmal pro Woche an ihren ausländischen Wohnsitz zurückkehren⁴. Die grosse Mehrheit der Grenzgänger pendelt jedoch täglich zwischen Wohnort im Ausland und Arbeitsort in der Schweiz. Bei täglichem Pendeln spricht man gewöhnlich von «echten Grenzgängern», während «unechte Grenzgänger» seltener, z. B. nur einmal pro Woche, an ihren ausländischen Wohnort zurückkehren. Allerdings finden sich in verschiedenen internationalen Abkommen unterschiedliche Definitionen von Grenzgängern (siehe III.).

Auf internationaler Ebene ist es seit dem Ausklingen der COVID19-Pandemie in den letzten Jahren zu wichtigen Entwicklungen im Bereich des Sozialversicherungs- und Steuerrechts gekommen, mit Auswirkungen auf die Homeoffice-Arbeit von Grenzgängern (mit einer G-Bewilligung). Diesen Entwicklungen und Herausforderungen widmet sich der vorliegende Beitrag, der unserem geschätzten welschen Kollegen **Prof. Dr. iur. RÉMY WYLER gewidmet** ist. Wir konzentrieren uns auf die sozialversicherungsrechtliche (nachfolgend II.) und die steuerrechtliche (nachfolgend III.) Situation bei Grenzgängern sowie weitere rechtliche Risiken (nachfolgend IV.), gefolgt von einem kurzen Fazit (nachfolgend V.). Wir begrenzen uns in diesem Unterfangen auf die unmittelbaren Nachbarschaftsländer der Schweiz.

² Vgl. NORDMANN/BARTH, N 6 ff. Die engere Definition verwendet SECO, Homeoffice Gesundheitsschutz – auch beim Arbeiten zu Hause, abrufbar unter <https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Arbeit/Arbeitsbedingungen/Broschuren/homeoffice.html>.

³ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit abgeschlossen am 21. Juni 1999 (SR 0.142.112.681).

⁴ Art. 7 im Anhang I FZA.

II. Sozialversicherungsrecht bei Grenzgängern

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht gilt gemäss *Verordnung (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit*⁵ (**«Grundverordnung»**)⁶, dass Homeoffice-Arbeit aus dem Ausland von max. 25 % der Gesamtarbeitszeit möglich ist, ohne dass es zu einer Unterstellung unter ein ausländisches Sozialversicherungssystem kommt. Arbeiten Arbeitnehmende mehr als 25 % im ausländischen Homeoffice, so werden sie ausschliesslich im Wohnsitzstaat sozialversichert. Der Referenz-Zeitraum ist eine 12 Monats-Periode. Es sind alle Sozialversicherungen betroffen (AHV/IV/EO, BVG, ALV, NBU, KVG, FAK). Die während der COVID19-Pandemie beschlossene Aussetzung dieser Regel wurde per 30. Juni 2023 aufgehoben⁷.

Am 1. Juli 2023 trat das **Rahmenübereinkommen** zur Anwendung des Artikels 16 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 bei gewöhnlicher grenzüberschreitender Telearbeit in Kraft⁸, welches die sozialversicherungsrechtliche Handhabung von Homeoffice bei Grenzgängern mit einigen EU- und EFTA-Staaten regelt und aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht Homeoffice in einem grösseren Umfang ermöglichen soll. Aufgrund dieses Rahmenübereinkommens ist es nunmehr für Grenzgänger möglich, dass sie bis zu 49,9 % ihrer Gesamtarbeitszeit aus dem Homeoffice im Wohnsitzstaat leisten und im Arbeitgeberstaat sozialversichert bleiben können (Art. 3). Für die Berechnung der 49,9 % ist die für die folgenden 12 Kalendermonate angenommene Situation massgeblich, weshalb diese Grenze vorübergehend überschritten werden kann, solange sich dies auf das Jahr hinaus wieder ausgleicht⁹. Zu den Unterzeichnerstaaten des Rahmenabkommens gehören neben der Schweiz auch Frankreich, Deutschland, Italien (seit dem 1. Januar 2024), Österreich und Liechtenstein und damit alle direkten Nachbarstaaten der Schweiz¹⁰.

⁵ Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit vom 29. April 2004 (SR 0.831.109.268.1).

⁶ IONTA, HAVE 2020, 400 ff.

⁷ NORDMANN/MOSER/GERMANN.

⁸ BSV, Rahmenübereinkommen zur Anwendung des Artikels 16 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 bei gewöhnlicher grenzüberschreitender Telearbeit, abrufbar unter <<https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/int/grundlagen-und-abkommen/telearbeit.html>>.

⁹ BSV, Mitteilungen an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen Nr. 470 vom 20. April 2023, abrufbar unter <<https://sozialversicherungen.admin.ch/de/d/19856/download>>; BRUNI/MOSER.

¹⁰ Liste der Unterzeichnerstaaten abrufbar unter <<https://socialsecurity.belgium.be/en/internationally-active/cross-border-tele-work-eu-eea-and-switzerland>>.

Für die Anwendbarkeit des Rahmenübereinkommens müssen verschiedene **Voraussetzungen** erfüllt sein: (1) Die Arbeitnehmenden unterliegen der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und arbeiten als Nicht-Selbständige zwischen 25 % und 49.9 % im ausländischen Homeoffice; (2) Wohnsitz des Arbeitnehmenden und Sitz der Arbeitgeberin befinden sich in einem Unterzeichnerstaat; (3) der Arbeitnehmende hat keine weitere gewöhnliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat oder einem anderen Staat als Wohnsitz- und Arbeitgebersitzstaat; (4) Einholung einer A1-Bescheinigung auf der Plattform ALPS (Applicable Legislation Portal Switzerland) durch die Arbeitgeberin (opt-in)¹¹. **Ausnahmen** bestehen für sog. Entsendungen (inklusive Workactions) und die regelmässige Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten (Art. 2 Abs. 3).

Wird die **50 %-Schwelle** der Arbeitszeit von Grenzgängern aus dem ausländischen Homeoffice während eines Jahres **überschritten**, so kommt es zu einer Sozialversicherungspflicht im ausländischen Wohnsitzstaat (administrativer Aufwand, Sozialversicherungsbeiträge usw.) und Haftungsrisiken (Bussen bei fehlender A1-Bescheinigung, Nachzahlungen, Doppelzahlungsrisiko)¹².

III. Steuerrecht bei Grenzgängern

Im Steuerrecht gibt es **keine international harmonisierten Regelungen** für das Homeoffice bei Grenzgängern. Die Situation muss für jedes Land und den jeweiligen Steuerstatus des jeweiligen Mitarbeiters gesondert geprüft werden.

Am 1. Januar 2025 ist das neue **Bundesgesetz über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis** in Kraft getreten¹³. Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG¹⁴ bzw. Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG¹⁵ wurden damit um einen Buchstaben (a^{bis}) ergänzt, sodass Arbeitnehmende ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nun auch bei ausländischer Erwerbstätigkeit für einen Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz hier steuerpflichtig sind. Sinn und Zweck dieses neuen Gesetzes liegen darin, die Ausübung der in gewissen DBA zu Gunsten der Schweiz vorgesehenen Besteuerungsrechte zu sichern.

¹¹ NORDMANN/MOSER/GERMANN.

¹² BRUNI/MOSER.

¹³ Vernehmlassungsverfahren. EFD. Bundesgesetz über die Besteuerung des mobilen Arbeitens im internationalen Verhältnis, BBl 2023, 1468.

¹⁴ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

¹⁵ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

A. Deutschland

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland (nachfolgend «DBA CH-D»)¹⁶ verfügt in Art. 15a Abs. 2 DBA CH-D über eine eigene **Definition des Grenzgängerbegriffs**: Als Grenzgänger gilt, wer regelmässig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Das *Änderungsprotokoll vom 21. August 2023 zum DBA CH-D*¹⁷ (noch nicht in Kraft) präzisiert, was genau unter einer «**regelmässigen Rückkehr**» verstehen ist: Eine regelmässige Rückkehr liegt vor, wenn sich Arbeitnehmende aufgrund des Arbeitsvertrags an mindestens 20 % der vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr vom Wohnsitz an den Arbeitsort und wieder zurückbegeben¹⁸. Das würde bedeuten, dass bei einer Vollzeitanstellung an vier von fünf Tagen pro Woche im Homeoffice gearbeitet werden könnte und lediglich einmal pro Woche die Grenze überquert werden müsste. Unklar bleibt, in welchem Zeitraum die Grenzüberschreitung von 20 % zu erfolgen hat. U. E. reicht aufgrund einer wörtlichen Auslegung der Bestimmung das Erfüllen über das gesamte Jahr hinweg.

Erst wenn der Arbeitnehmende mehr als 60 Tage pro Kalenderjahr arbeitsbedingt (z. B. Geschäftsreise, nicht aber Homeoffice-Tage) nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt (sog. **Nichtrückkehrtage**), entfällt die Grenzgängereigenschaft (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA CH-D)¹⁹. Von einem Nichtrückkehrtag ist bei vorliegender Unzumutbarkeit der Rückkehr nur auszugehen, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich nicht an den Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 22 Ziff. 5 lit. e Änderungsprotokoll vom 21. August 2023 zum DBA

¹⁶ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen am 11. August 1971 (SR 0.672.913.62).

¹⁷ Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 vom 21. August 2023, abrufbar unter <<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/88155.pdf>>. Bevor das Protokoll in Kraft treten kann, muss es in beiden Ländern vom Gesetzgeber genehmigt werden, siehe <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-101413.html>>.

¹⁸ Art. 22 Ziff. 5 lit. b Änderungsprotokoll zum DBA CH-D.

¹⁹ ESTV, Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA) vom 12. Oktober 2018, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/deutschland.html>>.

CH-D). Eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten (nicht aber im Vertragsstaat des Arbeitsorts und im Ansässigkeitsstaat) zählen stets zu den Nichtrückkehrtagen (Art. 22 Ziff. 5 lit. f Änderungsprotokoll DBA CH-D).

Ganztägige Homeoffice-Tage zählen nicht zu den 60 erlaubten Nichtrückkehrtagen und führen demnach nicht zum Verlust der Grenzgängereigenschaft²⁰. Als Homeoffice gilt jede Form von Arbeitsorganisation, welche es durch Informations- und Kommunikationstechnologien ermöglicht, im Ansässigkeitsstaat tätig zu werden. Das schliesst u. E. Arbeiten in Co-Working-Spaces oder Feriendomizilen mit ein²¹.

In Deutschland ansässige **«echte Grenzgänger»** unterstehen grundsätzlich der deutschen Einkommenssteuer. Die Schweiz erhebt bei diesen Grenzgängern auf die gezahlten Bruttolöhne eine Quellensteuer²². Der Quellensteuerabzug wird auf max. 4,5 % vom Bruttolohn begrenzt, sofern eine vom deutschen Wohnsitzfinanzamt ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (sog. Formular Gre-1 bzw. Gre-2) für den betreffenden Arbeitnehmenden vorliegt, welche bestätigt, dass ein steuerrechtlich relevanter Wohnsitz in Deutschland vorliegt²³. Die Quellensteuer wird in Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach Vorlage des Lohnausweises, der den Betrag der abgezogenen Quellensteuer bescheinigt, bei der Veranlagung an die Einkommensteuer angerechnet. Handelt es sich hingegen um **«unechte Grenzgänger»** im Sinne DBA CH-D (d. h. es wird entweder die Anzahl von 60 Nichtrückkehrtagen überschritten oder es liegt keine gültige Ansässigkeitsbescheinigung vor), so ist die Quellensteuer nach den ordentlichen Quellensteuertarifen zu erheben²⁴.

Die schweizerische **Quellensteuer von 4,5 %** beschränkt sich auf jenen Teil der Arbeit, der in der Schweiz physisch erarbeitet worden ist. Das bedeutet, dass bei einer Tätigkeit im deutschen Homeoffice das Besteuerungsrecht der Schweiz entfällt. Aus diesem Umstand folgt, dass Arbeitnehmende und Arbeitgeberin den Ort der **Arbeitsleistungserbringung klar ausweisen** sollten, um diese Differenzierung überhaupt zu ermöglichen. Rein steuerlich gesehen

²⁰ ESTV, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) betreffend ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Artikel 15a DBA vom 15./18. Juli 2022, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/deutschland.html>>.

²¹ HERREN/HAUCK, StR 78/2023, 784.

²² Art. 15a Abs. 1 DBA CH-D.

²³ HERREN/HAUCK, StR 78/2023, 779.

²⁴ Art. 15a Abs. 2 DBA CH-D.

gibt es für deutsche Grenzgänger, die in der Schweiz arbeiten, keine explizite Höchstgrenze für die Anzahl der Homeoffice-Tage.

Bemerkenswerterweise verhält es sich bei **leitenden Angestellten** abweichend. Gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA CH-D kann das Gehalt aus der Tätigkeit als leitender Angestellter einer schweizerischen Kapitalgesellschaft nur in der Schweiz besteuert werden, selbst wenn der leitende Angestellte in Deutschland wohnhaft ist²⁵. Deutschland verzichtet in diesem Fall auf die Besteuerung des Arbeitslohns, jedoch nur dann, wenn die Schweiz auch effektiv besteuert²⁶.

B. Frankreich

Das *Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und der Schweiz vom 9. September 1966* (nachfolgend «DBA CH-FR»)²⁷ enthält keine spezifische Regel für die Besteuerung von Grenzgängern. Grundsätzlich kann jeder Staat entsprechend des Erwerbsortprinzips für die geleisteten Arbeitstage auf seinem Staatsgebiet Steuern erheben (Art. 17 DBA CH-F). Art. 17 Abs. 4 DBA CH-F verweist jedoch auf die *Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983* (nachfolgend «Grenzgängervereinbarung») **für acht Kantone** (BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)²⁸. Die Vereinbarung sieht vor, dass in Frankreich wohnhafte «echte Grenzgänger», die in einem der Vertragskantone arbeiten, **ausschliesslich in Frankreich besteuert** werden²⁹. Grenzgänger sind in den acht Kantonen nicht quellensteuerpflichtig, ausser sie sind Schweizer und im öffentlichen Dienst tätig. Frankreich leistet dafür aber einen direkten finanziellen Ausgleich von 4,5 % der jährlichen Bruttovergütungen der betreffenden Grenzgänger. Grundsätzlich müssen die Grenzgänger jeden Tag nach Frank-

²⁵ TAROLLI SCHMIDT/NIEDERER, CH-D Wirtschaft 3/2019, 31.

²⁶ Art. 15 Abs. 4 DBA CH-D; TAROLLI SCHMIDT/NIEDERER, CH-D Wirtschaft 3/2019, 31.

²⁷ Abkommen 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 abgeschlossen am 9. September 1966 (SR 0.672.934.91).

²⁸ Art. 1 und 2 der Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 (SG BS 649.810).

²⁹ ESTV, Merkblatt Definition des Grenzgängers im Sinne von Art. 3 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat vom 24. Februar 2005, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/frankreich.html>>.

reich zurückkehren³⁰. Jedes Jahr werden jedoch 45 Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzstaates aufgrund einer beruflichen Notwendigkeit toleriert (sog. **Nichtrückkehrtage**)³¹.

Am 27. Juni 2023 unterzeichneten die Schweiz und Frankreich ein **Zusatzabkommen zum DBA CH-F**³². Bis dahin haben sich die Schweiz und Frankreich darauf geeinigt, die temporäre *Verständigungsvereinbarung vom 22. Dezember 2022* grundsätzlich bis zum 31. Dezember 2024 anzuwenden³³. Gemäss Zusatzabkommen entfällt bei ausländischem Homeoffice **bis zu 40 % der Arbeitszeit pro Jahr** die Grenzgängereigenschaft nicht und ändert sich nichts an den grundsätzlichen Besteuerungsregeln. Wenn es sich um einen der acht unterzeichneten Kantone handelt, ist weiterhin die Besteuerung in Frankreich gegeben, mit finanziellem Ausgleich der Schweiz. In den restlichen Kantonen ist eine reguläre Quellensteuer in der Schweiz auf 100 % des von der Schweizer Arbeitgeberin gezahlten Lohns zu erheben.

Wird die 40 %-Grenze überschritten, gilt der Arbeitnehmer ab dem ersten Homeoffice-Tag nicht mehr als Grenzgänger und sein Arbeitseinkommen wird gemäss Art. 17 Abs. 1 DBA CH–FR am Arbeitsort besteuert. Dasjenige Einkommen, welches den physisch in der Schweiz gearbeiteten Tagen zugerechnet werden kann, unterliegt der Quellenbesteuerung in der Schweiz, dasjenige Einkommen, welches auf die Homeoffice-Tage entfällt, unterliegt der Besteuerung in Frankreich (Art. 10 Ziff. 1 lit. d Zusatzabkommen DBA CH-F). Seit dem 1. Januar 2025 ist die Arbeitgeberin neu dazu verpflichtet, bei unterjährigem Austritt aus dem Arbeitsverhältnis dem französischen Grenzgänger

³⁰ Art. 3 Grenzgängervereinbarung; HERREN/HAUCK, StR 78/2023, 781.

³¹ ESTV, Merkblatt Definition des Grenzgängers im Sinne von Art. 3 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat vom 24. Februar 2005, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/frankreich.html>>.

³² Zusatzabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Änderung des geänderten Abkommens vom 9. September 1966 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 (zusammen ein Protokoll), abrufbar unter <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-96063.html>>.

³³ ESTV, Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Frankreichs über die Modalitäten der Regelung für die Ausübung von Telearbeit im Rahmen der Vereinbarung vom 11. April 1983 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat, handelnd im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura, und der Regierung der Französischen Republik, über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 30. Juni 2023, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/frankreich.html>>. Siehe dazu HERREN/HAUCK, StR 78/2023, 785.

auf dessen Verlangen hin eine Bescheinigung auszustellen, die u.a. die Anzahl der im Homeoffice geleisteten Arbeitstage ausweist³⁴. Dies erfordert eine genaue Dokumentation während des Arbeitsverhältnisses³⁵.

C. Italien

Zwischen der Schweiz und Italien ist am 17. Juli 2023 ein neues *Abkommen über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger* (nachfolgend «**Grenzgängerabkommen**»)³⁶ in Kraft getreten. Dieses wird seit dem 1. Januar 2024 angewendet und befasst sich mit der Besteuerung von italienischen-schweizerischen Grenzgängern. Unter dem Begriff eines «Grenzgängers» sind laut Grenzgängerabkommen jene Personen zu verstehen, die innerhalb eines Radius von 20 km von der Grenze entfernt wohnhaft sind und grundsätzlich täglich von ihrem Arbeitsort in einen Vertragsstaat an ihren Wohnsitz im anderen Vertragsstaat zurückkehren³⁷. Zu diesen **Grenzregionen** zählen auf der Schweizer Seite die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis, und in Italien die Regionen Lombardei, Piemont, Aostatal sowie die Provinz Bozen (Art. 2 lit. a Grenzgängerabkommen). Es wird dabei zwischen «neuen» und «bestehenden» Grenzgängern unterschieden. Bei den «neuen» Grenzgängern handelt es sich um Personen, die nach dem 17. Juli 2023 zu Grenzgängern in der Schweiz werden (Art. 8 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 *a contrario* Grenzgängerabkommen), wohingegen Personen, die bereits zuvor als Grenzgänger tätig waren, zu den «bestehenden» Grenzgängern gehören.

Für die «neuen» **Grenzgänger** wird seit Anwendung des Grenzgängerabkommens 80 % des Einkommens in der Schweiz quellenbesteuert. Darüber hinaus werden die Personen bei Ansässigkeit in Italien dort ordentlich – unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer – besteuert³⁸. Im Ergebnis ist zu erwarten, dass neue italienische Grenzgängerinnen und Grenzgänger höher

³⁴ Art. 5a Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018 (SR 642.118.2).

³⁵ WETZSTEIN/LIMACHER/GUTMANN.

³⁶ Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974 (SR 0.642.045.43); Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sowie eines Protokolls zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2021, 1917 ff.; dazu VORPE/ALTENBURGER, ASA 3/2021-2022, 92 ff.

³⁷ Art. 2 lit. b Grenzgängerabkommen.

³⁸ Art. 3 Grenzgängerabkommen.

besteuert werden, weil diese nun einen Teil ihres Einkommens in Italien versteuern müssen. Infolgedessen wird das Arbeiten in der Schweiz – aus rein steuerlicher Sicht – unattraktiver. Bei «**bestehenden**» **Grenzgängern** gilt weiterhin bis einschliesslich des Steuerjahrs 2033, dass diese Personen in der Schweiz quellenbesteuert werden und die Schweiz an Italien zu Gunsten der Wohnsitzgemeinden 40 % der eingenommenen Quellensteuern abführt (Art. 9 Abs. 1-3 Grenzgängerabkommen).

Auffallend ist, dass das Grenzgängerabkommen **keine Aussagen zum Homeoffice** beinhaltet. Dies ist möglicherweise auf die Berufsprofile vieler Grenzgänger im schweizerisch-italienischen Kontext zurückzuführen. Ziffer 2 des *Zusatzprotokolls zum neuen Grenzgängerabkommen* hält fest, dass ein Grenzgänger an höchstens 45 Tagen pro Kalenderjahr aus beruflichen Gründen nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückkehren kann, ohne den Grenzgängerstatus zu verlieren. Ziffer 3 des Zusatzprotokolls sieht sodann vor, dass die Vertragsstaaten sich im Falle zukünftiger Entwicklungen im Bereich Telearbeit konsultieren können, um Ziffer 2 zu ändern oder zu ergänzen. Bis dato ist somit unklar, welche Auswirkungen die Arbeit im ausländischen Homeoffice auf die Grenzgängereigenschaft zeitigt. Der Begriff des «Grenzgängers» dürfte im Verhältnis mit Italien jedoch eng auszulegen sein und eine tägliche Rückkehr erfordern³⁹. Nichtsdestotrotz gibt es eine **Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Italien vom 10. November 2023**, die es Grenzgängern ab dem 1. Januar 2024 ermöglicht, während eines Kalenderjahres bis zu 25 % ihrer Arbeitszeit aus dem Homeoffice zu leisten, ohne dass sich die steuerlichen Regelungen oder der Grenzgängerstatus ändern⁴⁰.

D. Österreich

Für Grenzgänger zwischen der Schweiz und Österreich ist das **Doppelbesteuerungsabkommen vom 30. Januar 1974** massgebend (nachfolgend «DBA CH-Ö»)⁴¹. Dieses regelt in Art. 15 Abs. 1 DBA CH-Ö, dass Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit, welches Arbeitnehmende in dem einen Vertragsstaat generieren, während sie in dem anderen Vertragsstaat Wohnsitz

³⁹ Art. 2 lit. b Grenzgängerabkommen; VORPE/ALTENBURGER, ASA 3/2021-2022, 108 f.

⁴⁰ Art. I Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik, über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger, mit Zusatzprotokoll, geschehen zu Rom am 23. Dezember 2020, abrufbar unter <<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/88033.pdf>>.

⁴¹ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen am 30. Januar 1974 (SR 0.672.916.31).

haben, grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu versteuern sind, sofern keine der Ausnahmen nach Abs. 2 greifen. Das bedeutet, dass die Schweiz das in ihren Grenzen erwirtschaftete Einkommen quellenbesteuert. Die in der Schweiz abgeführte Quellensteuer kann dann wiederum zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden⁴².

Betreffend **Homeoffice** enthält das Abkommen keine explizite Regelung für Grenzgänger zwischen Österreich und der Schweiz⁴³. Demnach ist hierbei aus unserer Sicht der Ort der Arbeitsleistungserbringung massgebend, weshalb die geleisteten Arbeitsstunden jeweils dort zu versteuern sind, wo sie erarbeitet wurden.

E. Fürstentum Liechtenstein

Auch zwischen der Schweiz und Liechtenstein gibt es ein **Doppelbesteuerungsabkommen vom 10. Juli 2015** (nachfolgend «DBA CH-FL»)⁴⁴, das sich mit der Besteuerung von Grenzgängern befasst. Demzufolge wird bei «echten» Grenzgängern das Erwerbseinkommen grundsätzlich nur im Wohnsitzstaat versteuert (Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL). Echte Grenzgänger zeichnen sich dadurch aus, dass sie regelmässig zwischen Arbeits- und Wohnsitzstaat hin und her pendeln. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Person, welche 40 % im Homeoffice tätig ist und die restlichen 60 % für die Arbeit von ihrem Wohnsitz in Liechtenstein aus in die Schweiz pendelt, als Grenzgänger gelten⁴⁵.

Laut **Protokoll zum DBA CH-FL** entfällt die Grenzgängereigenschaft, wenn der Grenzgänger an mehr als 45 Tagen aus beruflichen Gründen am Arbeitsende nicht an den ausländischen Wohnort zurückkehrt⁴⁶. Hierbei gilt zu be-

⁴² Art. 23 Abs. 1 DBA CH-Ö.

⁴³ SECO, Homeoffice bei Grenzgängern, abrufbar unter <<https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/praktisches-wissen/personal/personalmanagement/pflichten-der-arbeitgebenden/homeoffice-bei-grenzgaengern.html>>.

⁴⁴ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen am 10. Juli 2015 (SR 0.672.951.43).

⁴⁵ BGer, 2C_215/2009 vom 1. Oktober 2009, E. 4.

⁴⁶ Protokoll zum DBA CH-FL, Ziff. 4 zu Art. 15 Abs. 4 lit. c. Zum beruflichen Grund siehe Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz betreffend die Anwendung von Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens vom 10.07.2015 zwischen Liechtenstein und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/liechtenstein.html>>.

achten, dass die Schweiz und Liechtenstein diese Nichtrückkehrtage unterschiedlich berechnen⁴⁷. Tage, an denen ein Arbeitnehmer in seinem heimischen Homeoffice arbeitet, zählen nicht als Nichtrückkehrtage im Sinne des DBA CH-FL⁴⁸. Zur Besteuerung werden die vertraglich vereinbarten Homeofficetage gemäss den Tätigkeitsprinzip dem Wohnsitzstaat zugewiesen⁴⁹.

IV. Weitere rechtliche Risiken bei Grenzgängern

Gerichtsstand: Bei «wesentlichem» Homeoffice im Ausland (davon ist erst bei über 50 % auszugehen) kann sich der Gerichtsstand im Ausland befinden, und dies sowohl bei Anwendung des LugÜ als auch des IRPG. Es besteht dann die Gefahr, dass die Arbeitgeberin im Wohnsitzland des Arbeitnehmenden eingeklagt werden kann⁵⁰. Bei ausländischem Homeoffice sollte deshalb die Gerichtsstandsklausel sorgfältig formuliert werden; auch dann kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese nicht durchsetzbar sein wird.

Anwendbares Recht: Bei der Wahl des anwendbaren Rechts kann es ratsam sein, die ausschliessliche Anwendbarkeit von Schweizer Recht zu vereinbaren, oder aber von Vornherein ausländisches Recht zu wählen, um zu verhindern, dass Art. 8 Rom I-Verordnung zum Tragen kommt und das Schweizer Arbeitsrecht ausser Kraft setzt.

Öffentlich-rechtliche Arbeitsschutzbestimmungen: Sie unterliegen dem Territorialitätsprinzip. Die Rechtswahl für diese ist unerheblich und es finden die lokalen Bestimmungen des ausländischen Wohnsitzstaates Anwendung. Das bedeutet, dass Grenzgänger im Homeoffice sich an die lokalen Regeln des Gesundheitsschutzes oder der Unfallverhütung oder an die Arbeitszeiten ihres Wohnsitzstaates halten müssen. Auch wenn das Schweizer Arbeitsgesetz im ausländischen Homeoffice nicht anwendbar ist, können die Arbeitnehmenden im ausländischen Homeoffice angehalten werden, die in der Schweiz geltenden Vorschriften einzuhalten, und sie können darauf aufmerk-

⁴⁷ LIMACHER/RIZZI, zsis 4/2022, N 17 ff.

⁴⁸ ESTV, Merkblatt zur Besteuerung des Erwerbeinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/liechtenstein.html>>.

⁴⁹ LIMACHER/RIZZI, zsis 4/2022, N 27.

⁵⁰ STÜCKELBERGER; HISCHER, S. 177 ff.

sam gemacht werden, dass in ihrem Land strengere Bestimmungen gelten können⁵¹.

Versicherungsdeckung im Ausland: Es ist zu prüfen, ob für die Arbeitserbringung aus dem ausländischen Homeoffice eine ausreichende Versicherungsdeckung besteht.

Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung: Wenn Arbeitnehmenden nicht über die Nationalität ihres Wohnsitzstaates verfügen, muss geprüft werden, ob sie eine Aufenthalts- oder eine Arbeitsbewilligung brauchen.

Datenschutz: Diesem ist im ausländischen Homeoffice erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken.

Begründung einer Betriebsstätte: Bei Grenzgängern stellt sich häufig die Frage der unbeabsichtigten und unerwünschten Begründung einer Betriebsstätte im ausländischen Homeoffice⁵². Begründen Arbeitnehmende eine Betriebsstätte, so muss das Unternehmen den Gewinn anrechnen, eine Steuererklärung abgeben und die Unternehmenssteuern entsprechend abführen. Dazu muss sich das Unternehmen bei örtlichen Behörden registrieren lassen und eine Steuererklärung einreichend. Hierbei ist zu beachten, dass jedes Land nach seinen eigenen Regeln beurteilt, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Entscheidend sind die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, welche durch lokale «tax rulings» interpretiert werden. Es hängt somit von der Begriffsauffassung des jeweiligen Wohnsitzstaates des im Homeoffice tätigen Grenzgängers ab, wann genau eine Betriebsstätte vorliegt.

V. Fazit

Die Homeoffice-Tätigkeit eines Grenzgängers stellt sowohl Arbeitnehmende wie Arbeitgeberinnen, aber auch Gesetzgeber und Rechtsprechung vor Herausforderungen. Bei Grenzgängern ist den einzelnen Aspekten des Sozialversicherungs- und Steuerrechts sowie weiteren rechtlichen Risiken mehr Aufmerksamkeit zu schenken. Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren mit einer zunehmenden Anzahl an Staaten Regelungen geschaffen, die Homeoffice in einem begrenzten Umfang auch für Grenzgänger vereinfachen. Diese schliessen noch nicht alle Lücken und sind wenig einheitlich, aber sie klären einige Fragen und vereinfachen das Grenzgängertum.

⁵¹ STÜCKELBERGER.

⁵² Siehe z. B. NIEDERER, EF 2/2023, 41 ff.

VI. Bibliographie

- BRUNI MICHELLE/MOSER YANNICK, Homeoffice und Grenzgänger, Beitrag bei Arbeitgeberverband Basel-Stadt, Basel 2024.
- CARCAGNI ROESLER ROMINA, Home Office, ArbR 2014, S. 71 ff.
- HERREN JENNIFER/HAUCK KARIN, Telearbeit international, StR 78/2023, S. 774 ff.
- HISCHIER ROGER, Grenzüberschreitende Sachverhalte bei Homeoffice, in: Wildhaber Isabelle (Hrsg.), Handbuch Homeoffice, Zürich/St. Gallen 2021, S. 177 ff.
- IONTA DAVID, Pluriactivité, télétravail et sécurité sociale, HAVE 2020, S. 400 ff.
- LIMACHER FABIENNE/RIZZI NATASCHA, Grenzgängerregelung Schweiz-Liechtenstein, zsis 4/2022, S. 44 ff.
- NIEDERER CHRISTOPH, Internationale Mitarbeitende: Steuern und Sozialversicherung, EF 2/2023, S. 38 ff.
- NORDMANN PHILIPPE/BARTH FRÉDÉRIC, Grundlagen der Homeoffice-Arbeit, in: Handbuch Homeoffice (Wildhaber, Hrsg.), Zürich/St. Gallen 2021, S. 1 ff.
- NORDMANN PHILIPPE/MOSER YANNICK A./GERMANN LEA, Neue Rahmenvereinbarung zur Beibehaltung der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung bei einer grenzüberschreitenden Homeofficetätigkeit unter 50 %, Walder Wyss Employment News Nr. 70, Basel 2023.
- STÜCKELBERGER BALZ, Homeoffice von Grenzgängern: Stolperfallen und Empfehlungen, Arbeitgeberverband Banken, 04/2022.
- TAROLLI SCHMIDT NADIA/NIEDERER CHRISTOPH, Besteuerung internationaler Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, CH-D Wirtschaft 3/2019, S. 30 f.
- VORPE SAMUELE/ALTENBURGER PETER R., Das neue Abkommen zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger, ASA 3/2021-2022, S. 81 ff.
- WETZSTEIN SIMONE /LIMACHER FABIENNE/GUTMAN TABEA, Home-Office bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Frankreich: Bescheinigungspflichten seit dem 1. Januar 2025, Walder Wyss Employment News Nr. 77, Zürich 2025.