

Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte

Dr. iur. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte (Zürich), und lic. iur. Sanna Maas, Rechtsanwältin (Zürich)

I. Einleitung

Viele Tätigkeiten müssen heute nicht mehr zwingend in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers ausgeführt werden. Die Tätigkeit im Home Office bringt für alle beteiligten Vorteile mit sich: Optimierung der Anzahl Arbeitsplätze (Desk-Sharing), Entlastung des öffentlichen und privaten Verkehrs, vereinfachte Koordination von Beruf und Familie durch flexibles Arbeiten.

Der folgende Beitrag zeigt auf, welche Punkte aus arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht beim Home Office – gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – zu beachten sind.

II. Arbeitsrecht

A. Einleitende Bemerkungen

Bei einer Tätigkeit im Home Office stellen sich zahlreiche Fragen: Liegt überhaupt ein Arbeitsverhältnis vor? Ist eine Vergütung des vom Arbeitnehmer benötigten Materials und der benutzten Arbeitsgeräte geschuldet? Wie kann sichergestellt werden, dass Geschäftsgeheimnisse auch im Home Office gewahrt werden? Wie wird Datenschutz bei Zugriff auf Systeme des Arbeitgebers von zu Hause aus gewährleistet? Wie kann gewährleistet werden, dass zwingende Bestimmungen des Arbeitsgesetzes auch bei einer Tätigkeit im Home Office eingehalten werden? Was muss bei grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen bedacht werden?

Auch die Politik hat den Handlungsbedarf erkannt, so hat Lucrezia Meier-Schatz bereits am 14. März 2012 ein Postulat zu den rechtlichen Folgen der zunehmenden Flexibilisierung des Arbeitsplatzes eingereicht, welches vom Bundesrat zur Annahme beantragt worden ist. Der Postulatsbericht wurde für Ende 2014 in Aussicht gestellt und wird mit Spannung erwartet.¹

Immer mehr Unternehmen bieten ihren Mitarbeitenden die Möglichkeit, von zu Hause aus zu arbeiten. Die Autoren erörtern zahlreiche Aspekte rund um das Home Office und grenzen dieses vom Auftrag und vom Werkvertrag ab. Neben Fragen der Entschädigung von Arbeitsgeräten und Arbeitsraum, des Datenschutzes und der Arbeitssicherheit stellen sich auch sozialversicherungsrechtliche Fragen, namentlich beim grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnis. Bei den steuerrechtlichen Aspekten kommt dem Begriff der Betriebsstätte, der mit Beispielen veranschaulicht wird, besondere Beachtung zu. Zi.

Toujours plus d'entreprises offrent à leurs employés la possibilité de travailler de chez eux. Les auteurs examinent de nombreux aspects liés au « home office » (télétravail) et délimitent celui-ci par rapport au contrat de mandat ou d'entreprise. Outre la question de l'indemnité pour l'espace et les outils de travail, celle de la protection des données et de la sécurité au travail, les auteurs abordent aussi les questions liées aux assurances sociales, en particulier en cas de rapports de travail transfrontaliers. Pour les aspects de droit fiscal, une attention particulière est accordée à la notion d'établissement stable, illustrée par des exemples. P.P.

¹ Vgl. Postulat Nr. 12.3166 von Meier-Schatz sowie Motion Nr. 14.3127 von Schmid-Federer.

Die folgenden Ausführungen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie sollen primär für die Thematik – gerade auch im grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnis – sensibilisieren.

B. Abgrenzungsfragen

Vorweg stellt sich die Frage, ob bei einer Tätigkeit im Home Office tatsächlich ein Arbeitsverhältnis² (allenfalls auch ein Heimarbeitsvertrag im Sinne von Art. 351 OR)³, ein Auftragsverhältnis⁴ oder ein Werkvertrag vorliegt.

Das Bundesgericht qualifizierte die Tätigkeit als Zeichnen und Gestalten von Ortsplänen, die über 20 Jahre von zu Hause aus für das gleiche Unternehmen ausgeführt worden ist und für die detaillierte Vorgaben bezüglich technischer Ausführung bestanden, nicht als Arbeitsvertrag bzw. Heimarbeitsvertrag, sondern als Auftrag, da die genügende hierarchische und organisatorische Unterstellung nicht bewiesen werden konnte und eine Tätigkeit für ein anderes Unternehmen möglich gewesen wäre.⁵

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Tätigkeit im Home Office im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses.

C. Regelung der Vergütung für die Benutzung der privaten Arbeitsgeräte

Art. 327 OR sieht vor, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit Arbeitsgeräten und Materialien auszustatten hat oder ihm eine angemessene Entschädigung leisten muss, wenn der Arbeitnehmer die Geräte oder das Material mit Einverständnis des Arbeitgebers selber zur Verfügung stellt. Aufgrund von Art. 327 Abs. 2 OR ist daher bei regelmässiger Tätigkeit im Home Office, die auch im Interesse des Arbeitgebers liegt, eine Entschädigung für die geschäftliche Nutzung der privaten Infrastruktur des Arbeitnehmers zu leisten. Da es sich bei Art. 327 OR jedoch nicht um eine zwingende Vorschrift handelt, können die Parteien im Arbeitsvertrag oder in einer Zusatzvereinbarung auch eine andere vertragliche Lösung wählen oder vorsehen, dass entsprechende Aufwendungen bereits mit dem Lohn als abgegolten gelten. Anders sieht Art. 5 HARg für die Heimarbeit i.S.v. Art. 351 OR zwingend vor, dass der Arbeitgeber dem Heimarbeiter die erforderlichen Auslagen insbesondere für Arbeitsgeräte zu ersetzen hat.

Da es gerade im Niedriglohnbereich stossend sein kann, wenn vom Arbeitnehmer, der im Home Office arbeitet, erwartet wird, dass er seine private Infrastruktur zur Erledigung der Arbeit entschädigungslos in den Dienst des Arbeitgebers stellen muss, könnte in einem solchen Fall allenfalls in Analogie zu Art. 327b Abs. 2 OR, eine Entschädigung nach Massgabe des Gebrauchs der privaten Arbeitsgeräte und deren Unterhalt bestimmt werden. Wie praktikabel eine solche Lösung ist, sei dahingestellt. Allenfalls besteht hier tatsächlich gesetzgeberischer Handlungsbedarf.⁶

D. Geheimhaltungspflicht bei Datenbearbeitung

Der Arbeitnehmer untersteht nach Art. 321a Abs. 4 OR einer Geheimhaltungspflicht bezüglich Tatsachen, von denen er im Dienst des Arbeitgebers Kenntnis erhält. Diese Geheimhaltungspflicht ist bereits dann verletzt, wenn der Arbeitnehmer durch unsorgfältige Datenaufbewahrung solche Daten Dritten zugänglich macht.⁷ Der Arbeitnehmer, der im Home Office arbeitet, hat daher durch geeignete Vorkehrungen zu gewährleisten, dass Dritte in seiner

² Ein Arbeitsverhältnis im Sinne von Art. 319 OR besteht nur dann, wenn ein Subordinationsverhältnis gegeben ist, d.h., wenn sich der Arbeitnehmer rechtlich in persönlicher, betrieblicher und wirtschaftlicher Hinsicht in einem Unterordnungsverhältnis befindet (BGER, 4A_553/2008 vom 9. Februar 2009, E. 4.1).

³ Die Tätigkeit im Home Office kann, muss aber nicht, Heimarbeit im Sinne von Art. 351 OR bzw. des Heimarbeitsgesetzes (HARg) sein. In BGE 132 V 181 ff. hat das Bundesgericht festgehalten, dass unter Heimarbeit in erster Linie manuelle und maschinelle Verrichtungen zur Güterherstellung, -verarbeitung und -veredelung in Industrie und Gewerbe zu verstehen ist. Heimarbeit kann aber auch bei kaufmännischer oder technischer Tätigkeit vorliegen, so etwa beim Führen der Buchhaltung oder einer Krankenkassenagentur, bei Schreibarbeiten, Übersetzungen oder journalistischen und künstlerischen Verrichtungen. Liegt ein Heimarbeitsvertrag vor, so kommen ergänzend zu den speziellen Bestimmungen in Art. 351–354 OR auch die Bestimmungen des HARg zur Anwendung.

⁴ Hinsichtlich der Abgrenzung zum Arbeitsvertrag sind sowohl das Mass der Weisungsgebundenheit als auch die wirtschaftliche Abhängigkeit entscheidend (BGER, 4C.276/2006 vom 25. Januar 2007, E. 4.3.1). Ein wesentliches Indiz für eine wirtschaftliche Abhängigkeit liegt vor, wenn eine Person ausschliesslich für ein Unternehmen tätig ist oder wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit ähnlicher Art vertraglich untersagt wird (BGER, 4C.176/2006 vom 25. Januar 2007, E. 4.6.1).

⁵ BGER, 4A_553/2008 vom 9. Februar 2009, E. 4. Vgl. dazu auch die Ausführungen in *Ullin Streiff/Adrian von Kaenel/Roger Rudolph: Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319 – OR (7. A. 2012) Art. 351 N 2.*

⁶ Siehe dazu die Motion Nr. 14.3127 von *Schmid-Federer*.

⁷ *Manfred Rehbinder/Jean-Fritz Stöckli: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VI/2; 2. Teilband, 1. Abschnitt (Art. 319–330b OR) (2010) Art. 321a N 13; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 5) Art. 321a N 12.*

Wohnung keine vertraulichen Daten des Arbeitgebers einsehen können. Gemäss Rechtsprechung des Arbeitsgerichts Zürich erfüllt das blosses Abspeichern von Daten des Arbeitgebers auf dem eigenen (womöglich völlig ungesicherten) Computer den Tatbestand der Verletzung der Geheimhaltungspflicht jedoch noch nicht.⁸

Es empfiehlt sich daher für eine Tätigkeit im Home Office eine ausdrückliche Regelung im Arbeitsvertrag oder einer Zusatzvereinbarung zu treffen, welche z.B. die Verwendung eigener Speichermedien für Daten der Arbeitgeberin regelt, den Umfang der Geheimhaltungspflicht genau definiert und zudem festhält, ob der Arbeitnehmer sensible Unterlagen des Arbeitgebers oder Kopien davon überhaupt nach Hause nehmen darf. Dabei kann es sinnvoll sein, für den Fall einer Zuwiderhandlung eine Konventionalstrafe zu vereinbaren. Sodann muss der Arbeitgeber sicherstellen, dass die Datensicherheit durch sichere Datenübermittlung, Sicherheitssoftware, regelmässige Datensicherung und Sensibilisierung des Mitarbeiters gewährleistet ist.

E. Gesundheitsschutz – Führsorgepflicht des Arbeitgebers

Es ist unbestritten, dass der Arbeitgeber gestützt auf Art. 328 OR verpflichtet ist, dem Arbeitnehmer einen einwandfreien Arbeitsplatz zur Verfügung zu stellen, der die Gesundheit nicht gefährdet. Es stellt sich daher die Frage, ob der Arbeitgeber beim Home Office verpflichtet ist zu kontrollieren, dass der Arbeitnehmer über geeignete Räumlichkeiten für die Ausübung seiner Tätigkeit verfügt.

Es muss wohl genügen, dass der Arbeitgeber auf allfällige Gesundheitsgefährdungen aufmerksam macht und dem Arbeitnehmer aufzeigt, wie er sich vor diesen Gefahren schützen kann. Selbstverständlich ist, dass auch bei einer Tätigkeit im Home Office die Vorschriften des Arbeits- und des Unfallversicherungsgesetzes und deren Ausführungsbestimmungen einzuhalten sind.

F. Grenzüberschreitendes Verhältnis

Wohnt ein Arbeitnehmer im Ausland und arbeitet er dort im Home Office für eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz oder wird ein Arbeitnehmer für einen schweizerischen Arbeitgeber ins Ausland entsandt und arbeitet dort im Home Office, so stellt sich die Frage des Gerichtsstands und des anwendbaren Rechts. Insbesondere ist zu klären, ob der Ar-

beitsvertrag nach wie vor schweizerischem Recht untersteht oder ob allenfalls zwingende Bestimmungen der ausländischen Rechtsordnung zur Anwendung gelangen.

Zudem findet wohl meist auch eine Datenbearbeitung aus dem Ausland statt. In einem solchen Fall sieht das Datenschutzgesetz spezielle Sorgfaltspflichten des Arbeitgebers vor.

1. Gerichtsstand und Gerichtsstandsvereinbarungen

Dem Arbeitnehmer, der seine Arbeit gewöhnlich im Home Office an seinem ausländischen Wohnsitz verrichtet, steht dort ein grundsätzlich zwingender Gerichtsstand zu, sofern er dort den grössten Teil seiner Arbeitszeit verbringt (als Faustregel geht die Lehre von mehr als 60% der Arbeitszeit aus).⁹ Wird ein Arbeitnehmer bloss vorübergehend ins Ausland entsandt und arbeitet er dort im Home Office (z.B. als Auslandskorrespondent ohne eigenes Büro), so wird der gewöhnliche Arbeitsort nicht verändert. Bei langfristigen oder unbefristeten Auslandseinsätzen wird der Tätigkeitsschwerpunkt jedoch verlagert und es kann so zur Begründung eines neuen gewöhnlichen Arbeitsorts kommen.¹⁰

Bei Klagen des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer sieht Art. 20 Abs. 1 LugÜ einen ausschliesslichen Gerichtsstand am Wohnsitz des Arbeitnehmers vor.

In einem Arbeitsverhältnis sind Gerichtsstandsvereinbarungen nur dann zulässig, wenn sie nach Entstehen der Streitigkeit abgeschlossen werden oder wenn sie dem Arbeitnehmer die Befugnis einräumen, andere als die im LugÜ vorgesehenen Gerichte anzurufen.¹¹ Gerichtsstandsvereinbarungen in Arbeitsverträgen sind in LugÜ-Verhältnissen somit grundsätzlich unwirksam, es sei denn, sie stellen dem Arbeitnehmer weitere Gerichtsstände zur Verfügung.¹²

⁹ Art. 19 Abs. 2 lit. a LugÜ. Die Ausführungen beschränken sich auf LugÜ Sachverhalte, da Art. 115 Abs. 1 IPRG nur dann zur Anwendung gelangen würde, wenn die beklagte Partei weder in der Schweiz noch in einem anderen LugÜ-Vertragsstaat Wohnsitz hat. Siehe dazu im Detail *Barbara Meyer/Mladen Stojiljkovic*, Christian Oetiker/Thomas Weibel (Hrsg.): *Basler Kommentar zum Lugano-Übereinkommen* (2011) Art. 19 N 11 ff. Als Referenzzeitraum zur Ermittlung, wo der Arbeitnehmer den grössten Teil seiner Arbeitszeit verbrachte, dient i.d.R. die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses, es sei denn die Parteien vereinbaren explizit einen neuen gewöhnlichen Arbeitsort.

¹⁰ *Meyer/Stojiljkovic* (Fn. 9) Art. 19 N 17.

¹¹ Art. 21 LugÜ.

¹² *Meyer/Stojiljkovic* (Fn. 9) Art. 21 N 5. Anders verhält es sich, wenn das IPRG anwendbar ist. In diesem Fall können die Parteien eine gültige Gerichtsstandsvereinbarung im Arbeitsvertrag abschliessen, siehe dazu *Anton K. Schnyder/Andrea Doss, Andreas Furrer/Daniel Girsber-*

⁸ AGer ZH JAR 1991 105 f.

2. Anwendbares Recht und Rechtswahlklauseln

Art. 121 IPRG sieht vor, dass der Arbeitsvertrag dem Recht desjenigen Staates untersteht, in dem der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Arbeit verrichtet. Damit kann der Arbeitsvertrag eines Mitarbeiters, der ausschliesslich von seinem ausländischen Wohnort für einen schweizerischen Arbeitgeber arbeitet, dem ausländischen Recht unterstellt werden. Allerdings sieht Art. 121 Abs. 3 IPRG eine beschränkte Rechtswahlmöglichkeit vor, sodass die Parteien in einem solchen Fall den Arbeitsvertrag schweizerischem Recht unterstellen können. Davon sollte unbedingt Gebrauch gemacht werden, um spätere Rechtsunsicherheiten zu vermeiden.

3. Datenbearbeitung aus dem Ausland

Sobald die Möglichkeit besteht, von ausländischer Stelle auf einen Server in der Schweiz, der Personendaten im Sinne des Datenschutzgesetzes enthält, zugreifen zu können, gilt der Tatbestand der Datenübermittlung ins Ausland als erfüllt.¹³ Dabei spielt es keine Rolle, ob von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Folglich liegt eine Datenübermittlung ins Ausland bereits dann vor, wenn es einem Mitarbeiter möglich ist, von seinem Home Office im Ausland auf den Server des Arbeitgebers zuzugreifen. Der Arbeitgeber muss, um seiner Sorgfaltspflicht genügend nachzukommen und um nicht haftbar zu werden, die allgemeinen Grundsätze des Datenschutzgesetzes einhalten und die Angemessenheit des Schutzes im Zielland gewährleisten.¹⁴

III. Sozialversicherungsrecht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

A. Rechtsgrundlage

Zwischen den Mitgliedsstaaten der EU und der Schweiz besteht das Freizügigkeitsabkommen und die Verordnung

ger/Markus Müller-Chen (Hrsg.): Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Internationales Privatrecht, 2. A. 2012, Art. 115 N 16).

¹³ Vgl. dazu auch Erläuterungen des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) zur Übermittlung von Personendaten ins Ausland nach revidiertem DSG, abrufbar unter <<http://www.edoeb.admin.ch/datenschutz/00763/01054/index.html?lang=de>>, zuletzt besucht am 11.3.2015.

¹⁴ Personendaten dürfen nur dann ins Ausland bekannt gegeben werden, wenn auch das ausländische Recht einen angemessenen Datenschutz kennt, was bei den Mitgliedsstaaten der EU grundsätzlich gegeben ist.

zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit («V [EG] Nr. 883/2004»)¹⁵ und deren Durchführungsverordnung¹⁶, welche am 1. April 2012 in Kraft traten. Die Verordnungen bezwecken die Koordination der Sozialversicherungssysteme innerhalb der EU/EFTA und der Schweiz. Diese Rechtsnormen sind jedoch nur auf Personen mit Schweizer- oder EU/EFTA-Staatsbürgerschaft anwendbar und gelten nicht für Drittstaatsangehörige, welche Wohnsitz in der Schweiz oder im EU/EFTA-Raum haben.¹⁷

In Bezug auf AHV/IV/EO- und ALV-Leistungen werden Grenzgänger¹⁸ gleich wie die übrigen der beiden Verordnungen unterstehenden Personen behandelt, und zwar unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit oder der Art ihrer Beschäftigung.

Die V (EG) Nr. 883/2004 sieht mit wenigen Ausnahmen die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung unter die Gesetzgebung eines einzigen Staates vor (sog. Ausschliesslichkeitsprinzip), womit eine Doppelunterstellung und Beitragslücken vermieden werden sollen.

B. Arbeitsortsprinzip

Gemäss Art. 11 Abs. 3 lit. a der V (EG) Nr. 883/2004 unterliegt eine Person der Beitragspflicht desjenigen Staates, in welchem sie ihre unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt (sog. Arbeitsortsprinzip).¹⁹ Dies gilt selbst dann, wenn die Person im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates wohnt. Entsprechend sind Staatsangehörige der EU, EFTA oder der Schweiz, die ausschliesslich in der Schweiz arbeiten, AHV/IV/EO und ALV versichert. Umgekehrt sind Staatsangehörige

¹⁵ V (EG) Nr. 883/2004 (SR 0.831.109.268.1) ersetzt die bisherige Verordnung Nr. 1408/71.

¹⁶ V (EG) Nr. 987/2009 (SR 0.831.109.268.11).

¹⁷ Art. 2 Abs. 1 V (EG) Nr. 883/2004. Vgl. auch Entsendungsmerkblatt CH-EU (Soziale Sicherheit für Entsandte Schweiz-EU) April 2012 3 f., abrufbar unter <<http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/view/3990/lang%3Adeu/category%3A130>>, zuletzt besucht am 12.3.2015.

¹⁸ Personen, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben und in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, in den sie i.d.R. täglich, jedoch mindestens einmal wöchentlich, zurückkehren. Siehe dazu Art. 1 lit. f V (EG) Nr. 883/2004.

¹⁹ Die Qualifikation einer selbständigen bzw. unselbständigen Tätigkeit erfolgt nach dem Recht des jeweiligen Staates, auf dessen Gebiet die betreffende Tätigkeit ausgeübt wird; Rz. 2013 der Wegleitung über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP) des Bundesamts für Sozialversicherungen; abrufbar unter <<http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/view/1635/lang:deu/category:22>>, zuletzt besucht am 12.3.2015.

rige der EU oder der Schweiz, die nur in einem EU-Staat arbeiten, nicht AHV/IV/EO und ALV versichert.

Zu einer Durchbrechung des Arbeitsortsprinzips kommt es im Falle einer Entsendung. Während der Entsendedauer ist weiterhin das Sozialversicherungsrecht des Entsendestaates massgebend.²⁰

C. Unselbständige Erwerbstätigkeit in zwei oder mehreren Staaten

Staatsangehörige der Schweiz, der EFTA oder der EU, die *gewöhnlich in zwei oder mehreren Staaten* eine Erwerbstätigkeit ausüben, unterliegen i.d.R. den Rechtsvorschriften ihres Wohnsitzstaates, sofern sie einen quantitativ erheblichen Teil ihrer Erwerbstätigkeit auch im Wohnsitzstaat ausüben.²¹ Um festzustellen, ob ein wesentlicher Teil der Tätigkeit auch im Wohnsitzstaat ausgeübt wird, ist auf die Arbeitszeit und/oder das Arbeitsentgelt abzustellen. Wird im Rahmen einer Gesamtbewertung weder bei der Arbeitszeit noch beim Arbeitsentgelt im Wohnsitzstaat mehr als 25% erreicht, so ist dies ein Anzeichen dafür, dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit nicht in diesem Staat ausgeübt wird.²² Ist die Person zu keinem wesentlichen Teil (<25%) in ihrem Wohnsitzstaat erwerbstätig, ist sie den Rechtsvorschriften desjenigen Staates unterstellt, in dem sich der Arbeitgebersitz befindet.²³ Lebt z.B. ein Österreicher in Österreich und arbeitet für einen Schweizer Arbeitgeber in Deutschland, ist er für seinen gesamten Lohn in der Schweiz AHV/IV/EO und ALV versichert.

Fraglich ist, ob das Home Office im Ausland als Beschäftigungsort gilt. Der Beschäftigungsort wird als Ort definiert, an dem die Beschäftigung tatsächlich ausgeübt wird. Arbeitet bspw. ein Mitarbeiter während zwei Tagen pro Woche gewöhnlich und regelmässig an seinem Wohnort in Deutschland (und übt dort somit einen quantitativ erheblichen Teil der Erwerbstätigkeit aus), ist er dem Sozialversi-

cherungsrecht Deutschlands unterstellt.²⁴ Dies hat zur Folge, dass sich der schweizerische Arbeitgeber bei der zuständigen deutschen Sozialversicherungsbehörde registrieren und nach den deutschen Rechtsvorschriften Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und abführen muss. Ist eine Person fälschlicherweise in der Schweiz bzw. in einem EU/EFTA-Staat versichert, gehen das Bundesamt für Sozialversicherung, wie auch die Ausgleichskassen, vom Grundsatz der Richtigstellung pro futuro aus, d.h. es wird gewöhnlich nicht für die Vergangenheit korrigiert, sondern lediglich für die Zukunft.

In der Praxis wird daher bei grenzüberschreitender Tätigkeit im Home Office regelmässig vertraglich vorgesehen, dass nicht mehr als 20% von zu Hause aus gearbeitet werden darf, um zu vermeiden, dass eine sozialversicherungsrechtliche Unterstellung im Ausland erfolgt. Diese hätte nebst der Beitragspflicht im Ausland weiter zur Folge, dass sämtliche, insbesondere auch administrative, Vorschriften bezüglich der ausländischen Sozialversicherungspflicht eingehalten werden müssten. Arbeitgeber und Mitarbeitende haben zwar die Möglichkeit, sich darauf zu einigen, dass sich der Mitarbeitende direkt bei der zuständigen ausländischen Sozialversicherungsbehörde registrieren lässt und die Beiträge abführt. Der Arbeitgeber bleibt aber in jedem Fall für die Bezahlung haftbar.²⁵ Deshalb wird dem Arbeitgeber in einer solchen Situation empfohlen, jährlich eine Bestätigung vom Mitarbeitenden zu verlangen, dass dieser die Sozialversicherungsbeiträge an die ausländische Sozialversicherungsbehörde effektiv bezahlt hat.

IV. Steuerrecht

A. Betriebsstättenbegriff

Bei interkantonalen Verhältnissen ist auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Doppelbesteuerungsrecht abzustellen. Diese definiert den Betriebsstättenbegriff wie folgt: Eine Betriebsstätte setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht.²⁶

²⁰ Art. 12 Abs. 1 V (EG) 833/2004. Vgl. auch Entsendungsmerkblatt CH-EU (Soziale Sicherheit für Entsandte Schweiz-EU) April 2012, 3 f., abrufbar unter <<http://www.bsv.admin.ch/vollzug/documents/view/3990/lang%3Adeu/category%3A130>>, zuletzt besucht am 12.3.2015.

²¹ Art. 13 Abs. 1 lit. a V (EG) Nr. 883/2004. Siehe dazu auch Mitteilungen an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen Nr. 301 vom 15.2.2012 des Bundesamtes für Sozialversicherung Ziff. 2.2, abrufbar unter <http://www.bsv.admin.ch/soziale_sicherheit/02788/02848/index.html?lang=de>, zuletzt besucht am 30.3.2015.

²² Art. 14 Abs. 8 V (EG) Nr. 987/2009.

²³ Art. 13 Abs. 1 lit. b V (EG) Nr. 883/2004.

²⁴ Art. 13 Abs. 1 lit. a V (EG) Nr. 883/2004 i.V.m. Art. 14 Abs. 8 V (EG) Nr. 987/2009.

²⁵ Vgl. Art. 52 AHVG für die Schweiz.

²⁶ BGE 110 Ia 190, E. 3 mit weiteren Hinweisen.

Auf internationale Verhältnisse findet Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG Anwendung. Die Bestimmung, definiert sowohl Inbound²⁷ als auch Outbound-Betriebsstätten²⁸ als feste Geschäftseinrichtungen, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.²⁹ Art. 51 Abs. 2 Satz 2 DBG beinhaltet eine nicht abschliessende Aufzählung von Beispielen an Betriebsstätten.³⁰ Dieser Positivkatalog hat keine eigenständige Bedeutung. Entsprechend begründen bspw. ständige Vertretungen nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie einer festen Geschäftseinrichtung zugeordnet werden können.

1. Feste Geschäftseinrichtung

a. Örtliche Komponente

Als feste Geschäftseinrichtungen gelten Anlagen oder Einrichtungen, die sich an einem bestimmten Ort befinden.³¹ Da Home Offices Räumlichkeiten darstellen, ist die örtliche Komponente stets erfüllt.

b. Zeitliche Komponente

Nebst der örtlichen bedarf es einer zeitlichen Komponente.³² In der oder mittels der Geschäftseinrichtung³³ muss ständig die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt werden.³⁴ Das Kriterium der Dauerhaftigkeit ist jedoch nicht absolut

zu verstehen, sondern beurteilt sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls.³⁵ So bejahte die ESTV in einem nicht veröffentlichten Fall eine inländische feste Geschäftseinrichtung bei einem in Deutschland ansässigen SAP-Berater, der während dreizehn Monaten bei einem Unternehmen in der Schweiz tätig war und von der Auftraggeberin einen festen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekam, zu dem er mit eigenem Schlüssel einen Zugang hatte.³⁶ Ebenso wurde unter dem DBA mit Italien eine Betriebsstätte einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung eines italienischen Unternehmens bejaht, welche über Büroräumlichkeiten verfügte, die sie gemäss Mietvertrag für maximal zwei Jahre mietete. Das Verwaltungsgericht Luzern begründete dies damit, dass eine handelsrechtliche Zweigniederlassung auf jeden Fall steuerrechtlich eine Betriebsstätte sei, weil eine Zweigniederlassung stets auf Dauer angelegt sei.³⁷ Hingegen verneinte die ESTV das Vorliegen einer Outbound-Betriebsstätte eines schweizerischen Beraterunternehmens, das vom deutschen Auftraggeber (ein Spital) während vier Monaten einen Raum zur Verfügung erhielt, um Unterlagen zu sichten und zu kopieren.³⁸

Die zitierte Praxis der ESTV lässt vermuten, dass eine Betriebsstätte – sofern die übrigen Kriterien ebenfalls erfüllt sind – regelmässig dann bejaht wird, wenn die unternehmerische Tätigkeit zwölf und mehr Monate dauert, selbst wenn sie von vornherein zeitlich befristet ist. In diese Richtung weist auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung: In BGE 139 II 78 wurde das Vorliegen einer festen ausländischen Geschäftseinrichtung im Outboundfall explizit nicht infrage gestellt, die während zweier Jahre für die Erbringung von Finanzierungsdienstleistungen gemietet wurde. Mithin darf das Kriterium «dauernd zur Verfügung stehen» nicht zu eng verstanden werden.³⁹ Auch

²⁷ Schweizerische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens.
²⁸ Ausländische Betriebsstätten eines schweizerischen Unternehmens.
²⁹ Vgl. zur Diskussion, ob der Betriebsstättenbegriff zwischen In- und Outbound-Betriebsstätten differenziere *Stefan G. Widmer*: Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition, FStR (2005) 97.
³⁰ *Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb*: Praxis ESTV (vom 7. April 1988) B 5.2 Nr. 1; *Markus Reich*: Steuerrecht (2. A. 2012) § 11 Rz. 37; *Marco E. Vitali*: Grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung – unilaterale Anknüpfungsprinzipien und abkommensrechtliche Abgrenzungsprinzipien, zsis (2010) Nr. 13 Abschnitt 1.1.2.
³¹ Vgl. *Peter Locher*: Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz (3. A. 2005) 276; *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb* (Fn. 30) B 5.1 Nr. 1-2; *Daniel Lüthi*, *Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori* (Hrsg.): Die Anwendung des OECD-(bzw. DBA-)Betriebsstättenkonzepts auf den elektronischen Geschäftsverkehr, Festschrift Walter Ryser (Bern 2005) 123.
³² Vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb* (Fn. 30) B 5.1 Nr. 11, für den Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 DBA-D.
³³ Auch ein blosser Server, auf dem eine Website installiert ist, kann als feste Geschäftseinrichtung eines Unternehmens betrachtet werden, *Lüthi* (Fn. 31) 124.
³⁴ BGer, 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012, E. 3.1.1; BGer, 2A.119/2007 vom 13. August 2007; E. 3.2; *Peter Athanas/Giuseppe Giglio*: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, Bd. I/2a (2. A. 2008) Art. 51 N 32; *Daniel de Vries Reilingh*, *Martin Zweifel/Michael*

Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.): Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht (2011) § 11 N 14.

³⁵ *De Vries Reilingh* (Fn. 34) § 11 N 14.

³⁶ *Vitali* (Fn. 30) Fn. 32 mit Verweis auf eine Auskunft der ESTV. Man könnte sich fragen, ob die Dauerhaftigkeit gegeben ist, zumal nicht davon auszugehen ist, dass der SAP-Berater für eine unbestimmte längere Zeit für die Unternehmung arbeiten wollte.

³⁷ Verwaltungsgericht Luzern LGVE 2000 II Nr. 26 vom 28. August 2000, E. 2.

³⁸ *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb* (Fn. 32) B 5.1 Nr. 22. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Prüfung des Betriebsstättenbegriffs lediglich im Lichte des DBA-Deutschland erfolgte, ohne zu hinterfragen, ob nicht bereits unilaterales Recht das Vorliegen einer Betriebsstätte negieren würde.

³⁹ *De Vries Reilingh* (Fn. 34) § 11 N 14.

zeitlich limitierte Tätigkeiten, sofern sie wirtschaftlich bedeutend sind, können betriebsstättebegründend sein.

c. Verfügungsmacht?

Nebst der örtlichen und zeitlichen Komponente verlangt der überwiegende Teil der Lehre für den Bestand der festen Einrichtung, dass die Räumlichkeiten *dem Unternehmen dauernd zur Verfügung* stehen.⁴⁰ Die Verfügungsmacht wird sehr weit interpretiert: Eigentum oder ein obligatorisches Nutzungsrecht des Unternehmens an der Geschäftseinrichtung wird für die Begründung einer Betriebsstätte nicht vorausgesetzt.⁴¹ Vielmehr genügt es gemäss Lehre und Rechtsprechung, wenn die Geschäftseinrichtung dem Unternehmen (unmittelbar) dient.⁴² Doch zur Frage, wann ein Home Office zur Geschäftseinrichtung wird, musste sich bislang kein schweizerisches Gericht äussern. Nach der vorliegenden Auffassung muss differenziert werden, ob das Home Office vom Arbeitgeber angeordnet bzw. vorausgesetzt wird oder ob der Arbeitnehmer die Verrichtung der Arbeit von zu Hause aus selbst wählt.

Stellt der Arbeitgeber den Mitarbeitern keine eigenen Büroräumlichkeiten zur Verfügung, obwohl sie auf einen festen Arbeitsplatz angewiesen wären, setzt er aber voraus, dass diese von zu Hause aus arbeiten, so wird das vom Mitarbeiter genutzte Home Office in den Dienst des Unternehmens gestellt. Das Voraussetzen eines Arbeitsplatzes zu Hause ist gleichzusetzen mit der Anordnung, von zu Hause aus zu arbeiten. Daher kann beides eine feste Geschäftseinrichtung – nicht aber auch zwingend eine Betriebsstätte – begründen. Ob das Unternehmen den Mitarbeitenden für das In-den-Dienst-Stellen des Home Office separat entschädigt oder nicht, sollte für die Würdigung nicht allein entscheidend sein, zumal in der Entlohnung des Mitarbeiters stets auch ein Kostenanteil für die Nutzung des Home Office enthalten sein dürfte.⁴³

Zieht ein Mitarbeiter für unbestimmte Zeit ins Ausland und arbeitet von seinem Home Office aus für den bisherigen schweizerischen Arbeitgeber, wobei aufgrund der Distanz zum Stammhaus nicht mehr damit zu rechnen ist, dass er dorthin zurückkehrt, stellt der Mitarbeiter das Home Office in den Dienst des Unternehmens. Trägt das Unternehmen zusätzlich die Kosten des Home Office, bringt es zum Ausdruck, dass es die privaten Räumlichkeiten (teilweise) geschäftlich genutzt haben will. Es fragt sich, ob es einer expliziten Anordnung der Nutzung eines Home Office bedarf oder ob nicht bereits das Dulden des Arbeitgebers eine feste Geschäftseinrichtung begründen kann. Für die Notwendigkeit einer Anordnung könnte etwa ins Feld geführt werden, dass es das Unternehmen – und nicht der Mitarbeiter – in der Hand haben sollte zu entscheiden, ob eine steuerliche Betriebsstätte begründet wird, zumal auch das Unternehmen und nicht der Mitarbeiter die steuerlichen Konsequenzen zu gewärtigen hat. Dieses Argument ist jedoch nicht besonders stark zu gewichten, denn die Nutzung eines Home Office setzt stets das Einverständnis des Arbeitgebers voraus. Folglich kann nicht entscheidend sein, ob die Nutzung des Home Office angeordnet oder bloss geduldet wird.

Somit begründet ein Home Office nach der vorliegenden Auffassung immer dann eine feste Geschäftseinrichtung – aber noch nicht notwendigerweise eine Betriebsstätte –, wenn das Home Office einen Arbeitsplatz im Büro für längere Zeit vollständig ersetzt. Demgegenüber liegt keine feste Geschäftseinrichtung vor, wenn der Mitarbeiter einen Büroarbeitsplatz behält und das Home Office nur gelegentlich nutzt.⁴⁴

Diese Auffassung deckt sich auch mit den gegenwärtig geführten Diskussionen der OECD zur Interpretation des Betriebsstättenbegriffs. Neu soll der OECD-Kommentar, dem bei der Auslegung der DBA eine zentrale Rolle zukommt,⁴⁵ um eine Ziff. 4.8 wie folgt ergänzt werden: Allein aus der Tatsache, dass eine Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise im Home Office ausgeübt werden kann, darf nicht automatisch der Schluss gezogen werden, die Räumlichkeiten stünden dem Unternehmer, zur Verfügung. Erst wenn das Home Office regelmässig und kontinuierlich genutzt wird und es anhand der fakti-

⁴⁰ Athanas/Giglio (Fn. 34) Art. 51 N 32; Locher (Fn. 31) 276; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb B 5.1 Nr. 2; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (3. A. 2013) § 4 N 14a; Widmer (Fn. 29) 98; Vitali (Fn. 30) Abschnitt 1.2.2.2.

⁴¹ De Vries Reilingh (Fn. 34) § 11 N 15; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 40) § 4 N 14a; Widmer (Fn. 29) 634.

⁴² BGer, 2C_199/2001 vom 14. November 2011, E. 3.3 mit Hinweisen; De Vries Reilingh (Fn. 34) § 11 N 15; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 40) § 4 N 14a.

⁴³ A.M. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Stellungnahme vom 17. Februar 2012 zum OECD Vorschlag, gemäss welchem ein Home Office nur dann eine Geschäftseinrichtung begründen kann, wenn der Arbeitgeber die Mietkosten trägt, abrufbar unter <http://

www.oecd.org/ctp/treaties/49697449.pdf>, zuletzt besucht am 3.3.2015.

⁴⁴ Gl.A. René Schreiber/Kersten A. Honold/Roger Jaun: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.): Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht (2015) Art. 5 N 10.

⁴⁵ Vgl. Locher (Fn. 31) 123.

schen Umstände eindeutig sein sollte, dass das Unternehmen den Arbeitnehmer dazu aufgefordert hat, von seinem Zuhause aus zu arbeiten, so könnte das Home Office als dem Unternehmen zur Verfügung stehend betrachtet werden.

Nach dieser Definition begründet bspw. eine Beraterin, die sich für eine längere Zeit im ausländischen Staat aufhält und ihre Beratungsleistungen von ihrem Home Office aus erbringt, eine feste Geschäftseinrichtung⁴⁶, nicht jedoch ein Grenzgänger, der seine Arbeit vorwiegend von zu Hause erledigt, obwohl ihm der Arbeitgeber Arbeitsräume am Ort des Stammhauses zur Verfügung stellt, weil die Nutzung des Home Office in diesem Fall vom Unternehmen nicht verlangt wird⁴⁷.

2. Geschäftstätigkeit des Unternehmens

Die Betriebsstätte setzt nebst der festen Geschäftseinrichtung die Tätigkeit eines Unternehmens voraus. Sodann setzt eine Betriebsstätte voraus, dass die Geschäftstätigkeit für das Unternehmen des Stammhauses erfolgt, was bei unselbständig Erwerbenden aufgrund ihres Subordinationsverhältnisses stets erfüllt ist. Nicht hingegen bei Selbständigerwerbenden: Da sie nicht in einem Unterordnungsverhältnis stehen, sind sie selbständiges Steuersubjekt und bilden daher keine Betriebsstätte.

Art. 51 Abs. 2 DBG stellt keine Anforderungen an die qualitative und quantitative Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit.⁴⁸ Dennoch setzen das Bundesgericht und die Praxis voraus – allerdings bloss in interkantonalen Fällen –, dass in der festen Geschäftseinrichtung ein *qualitativ und quantitativ erheblicher* Teil der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird.⁴⁹ Das Bundesgericht legt das Erfordernis der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit weit aus:⁵⁰ Die qualitative Erheblichkeit wird in konstanter

Rechtsprechung bejaht, wenn die Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört. Das quantitative Element gilt gemäss Praxis als erfüllt, wenn die Tätigkeit nicht ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist.⁵¹

Gemäss offizieller OECD-Kommentierung wird dann eine Betriebsstätte begründet, wenn die Geschäftseinrichtung eine Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausübt.⁵² Hingegen vermögen gemäss Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art, wie z.B. Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern, keine Betriebsstätte zu begründen. Damit soll vermieden werden, dass eine Betriebsstätte konstituiert und der damit verbundene Administrationsaufwand in mindestens zwei Staaten ausgelöst wird, ohne dass im Rahmen der Gewinnabgrenzung ein nennenswerter Gewinn der Betriebsstätte zugewiesen werden kann.⁵³

Mithin können lediglich Tätigkeiten, die einen wesentlichen (essential) und massgeblichen (significant) Teil des Gesamtunternehmens ausmachen, qualifizierend sein.⁵⁴ Vorausgesetzt wird weiter, dass der festen Einrichtung ein Gewinn zugeteilt werden kann.⁵⁵ Daraus ist aber nicht zu schliessen, dass Geschäftstätigkeiten nur dann qualifizierend sind, wenn sie *unmittelbar* zur Gewinnerzielung beitragen.

Die Abgrenzung zwischen qualifizierender Unternehmertätigkeit und Hilfstätigkeit ist sehr schwierig und kann nur anhand des Einzelfalls beurteilt werden. Es genügt für die Begründung einer qualifizierenden Geschäftstätigkeit, wenn die Tätigkeiten einen wesentlichen und massgeblichen Teil des Gesamtunternehmens ausmachen.⁵⁶

Die direkte Dienstleistungserbringung am Kunden qualifiziert regelmässig als wesentliche unternehmerische Tätigkeit.⁵⁷ Deshalb sind eine bzw. mehrere Betriebsstätten am Ort des bzw. der Home Offices anzunehmen, wenn bspw. eine Anwaltskanzlei lediglich Besprechungsräume besitzt und die Anwälte von zu Hause aus Klientenarbeit

⁴⁶ OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012) Art. 5 Ziff. 4.9.

⁴⁷ OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012) Art. 5 Ziff. 4.9.

⁴⁸ Vgl. Athanas/Giglio (Fn. 34) Art. 51 N 30; De Vries Reilingh (Fn. 34) §11 N 15; Marc Vogelsang: BGER 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings (Jusletter 25. März 2013) Rz. 11.

⁴⁹ Vgl. BGE 134 I 303, E. 2.2 und 4.2; Schweizerische Steuerkonferenz, Kreisschreiben Nr. 20, Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur (vom 17. September 2009). Gemäss De Vries Reilingh (Fn. 34) § 11 N 16 ist im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht die qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit nach wie vor Voraussetzung.

⁵⁰ BGER, 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007, E. 3.2; BGE 80 I 194.

⁵¹ Vgl. Peter Athanas: Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen (1990) 42 f.

⁵² OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012) Art. 5 Ziff. 7.

⁵³ OECD-Kommentar Art. 5 Ziff. 23; Vogelsang (Fn. 48) Rz. 22.

⁵⁴ OECD-Kommentar Art. 5 Ziff. 24.

⁵⁵ Vgl. OECD-Kommentar Art. 7 Ziff. 35: «In these circumstances, it is necessary to pay close attention to the general principle that profits are attributable to a permanent establishment only when it results from with respect to activities carried on by the enterprise through that permanent establishment.»

⁵⁶ OECD-Kommentar Art. 5 Ziff. 24.

⁵⁷ Vitali (Fn. 30) Abschnitt 1.2.2.1; Maximilian Görl: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.): DBA Kommentar (6. A. 2015) Art. 5 N 94.

leisten, denn in diesem Fall kann nicht von einer untergeordneten Geschäftstätigkeit gesprochen werden. Umgekehrt vermag nach Ansicht der Autoren bspw. ein Inhouse Legal Counsel einer Bank, der ausschliesslich von zu Hause arbeitet und dem keine Arbeitsräume bei der Bank zur Verfügung stehen, keine Betriebsstätte zu begründen. Er erbringt nämlich keine eigentlichen Bankdienstleistungen, hat keinen Kundenkontakt, stellt dem Kunden auch keine Leistungen in Rechnung und sein Anteil am Gewinn des Unternehmens lässt sich nicht oder kaum zuverlässig ermitteln, wenngleich seine Tätigkeit für den Betrieb einer Bank unerlässlich ist.

V. Fazit

Aus arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht empfiehlt es sich, die Tätigkeit im Home Office vertraglich zu regeln. Ein solcher Vertrag sollte z.B. Bestimmungen zum Umfang der Tätigkeit im Home Office, einer allfälli-

gen Entschädigung für die Nutzung des privaten Inventars des Arbeitnehmers, Datensicherheit und -übertragung und gegebenenfalls zum anwendbaren Recht enthalten. Dies gilt umso mehr, wenn der Mitarbeiter Wohnsitz im Ausland hat und von dort für den Arbeitgeber tätig wird.

Sowohl unter unilateralem, wie auch unter DBA-Recht dürfte ein Home Office nach vorliegender Auffassung dann zu einer steuerlichen Betriebsstätte werden, wenn dem Mitarbeitenden – aus welchem Grund auch immer – kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, obwohl er für seine Tätigkeit für das Unternehmen auf einen angewiesen wäre und er für eine unbestimmte längere Zeit von seinem Home Office aus einen wesentlichen und massgeblichen Beitrag zur unternehmerischen Leistung beiträgt. Wird ein Home Office zur Betriebsstätte, steht dem Kanton bzw. dem Staat, auf dessen Gebiet die Betriebsstätte besteht, ein Besteuerungsrecht zu.