

Memorandum

Von: Dr. Marcel R. Jung, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Datum: 15. Juni 2020

mjung@froriep.ch

Corona-Pandemie: Steuerrechtliche Massnahmen der Schweiz und Auswirkungen von COVID-19 im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz

Inhaltsverzeichnis

1.	Massnahmen des Bundesrates zum Schutz vor dem Coronavirus	3
2.	Steuerrechtliche Massnahmen des Bundes	4
2.1.	Massnahmenpaket vom 20. März 2020	4
2.2.	Direkte Bundessteuer	5
2.2.1.	Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung	5
2.2.2.	Zahlungserleichterungen	5
2.3.	Mehrwertsteuer	6
2.3.1.	Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung	6
2.3.2.	Zahlungserleichterungen	6
2.4.	Verrechnungssteuer und Stempelabgaben	6
2.5.	Sozialversicherungsbeiträge	6
2.5.1.	Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei Zahlungsaufschub	6
2.5.2.	Anpassung der Akontobeiträge	7
2.5.3.	Kein Verzugszins bei verspäteter Zahlung	7
3.	Steuerrechtliche Massnahmen der Kantone	7
3.1.	Kantonale Massnahmenpakete	7
3.2.	Kantons- und Gemeindesteuern	7
3.2.1.	Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung	7
3.2.2.	Zahlungsfristerstreckung und Zahlungserleichterungen	8
3.2.3.	Befristete Senkung des Steuerfusses	8
3.2.4.	Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 2019	8
4.	Steuerrechtliche Auswirkungen im nationalen Steuerrecht	8
4.1.	Einschränkungen für Wirtschaft, Produktion, Handel und Dienstleistung	8
4.2.	Wertberichtigungen und Rückstellungen	8
4.2.1.	Massgeblichkeitsgrundsatz	8
4.2.2.	Fachinformation vom 13. März 2020 der EXPERTsuisse	9
4.2.2.1.	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	9
4.2.2.2.	Berücksichtigung im Anhang und Lagebericht	10
4.2.2.3.	Annahme der Unternehmensfortführung	10

4.2.3.	Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung	10
4.2.4.	Kantonale Regelungen	10
4.3.	Zusätzliche Wertberichtigungen und Rückstellungen	11
4.3.1.	Update vom 20. März 2020 der EXPERTsuisse	12
4.3.2.	Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung	12
4.4.	Berufskosten von Arbeitnehmern	13
4.4.1.	Übrige Berufskosten im Zusammenhang mit Home Office	13
4.4.2.	Arbeitszimmerabzug und weitere übrige Berufskosten	14
4.4.2.1.	Voraussetzungen	14
4.4.2.2.	Home Office während der Corona-Pandemie	15
4.5.	Taggelder bei Erwerbsausfall	15
4.5.1.	Voraussetzungen	15
4.5.2.	Rundschreiben vom 6. April 2020 der Eidg. Steuerverwaltung	16
4.6.	Ausserkantonale Betriebsstätte	17
4.6.1.	Voraussetzungen	17
4.6.2.	Home Office während der Corona-Pandemie	17
4.7.	Persönliche Zugehörigkeit juristischer Personen	18
4.7.1.	Voraussetzungen	18
4.7.2.	Home Office während der Corona-Pandemie	18
5.	Steuerrechtliche Auswirkungen im internationalen Steuerrecht	19
5.1.	Weltweite Reisebeschränkungen sowie Ein- und Ausreisebeschränkungen	19
5.2.	Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD	19
5.3.	Internationale Betriebsstätte	19
5.3.1.	Voraussetzungen	19
5.3.1.1.	Feste Geschäftseinrichtung	19
5.3.1.2.	Vertreterbetriebsstätte	20
5.3.1.3.	Bauausführungen und Montage	21
5.3.2.	Home Office während der Corona-Pandemie	21
5.3.3.	Unterbrechung von Bau- und Montagestellen während der Corona-Pandemie	22
5.4.	Ansässigkeit juristischer Personen	22
5.4.1.	Voraussetzungen	22
5.4.2.	Home Office während der Corona-Pandemie	23
5.5.	Besteuerung von Arbeitnehmern	23
5.5.1.	Entsendung von Arbeitnehmern und internationale Wochenaufenthalter	23
5.5.1.1.	Voraussetzungen	23
5.5.1.2.	Ersatzeinkünfte bei Erwerbsausfall	24
5.5.1.3.	Home Office während der Corona-Pandemie	24
5.5.2.	Grenzgänger	24
5.5.2.1.	Voraussetzungen	24
5.5.2.2.	Nicht-Rückkehrtage nach dem DBA-Deutschland	25
5.5.2.3.	Verständigungsvereinbarung zum DBA-Frankreich	26
5.5.2.4.	Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland	26
5.5.2.5.	Home Office während der Corona-Pandemie	27
5.6.	Ansässigkeit natürlicher Personen	28
5.6.1.	Voraussetzungen	28
5.6.2.	Aufenthalt in einem Gaststaat während der Corona-Pandemie	29
5.7.	Verrechnungspreise im Konzern	30
5.7.1.	Krisenbedingte Verluste	30
5.7.2.	Fremdvergleichsgrundsatz	30
5.7.3.	Prinzipal-Strukturen	31
5.7.4.	Vertrags- und Verrechnungspreisanpassungen	31

1. Massnahmen des Bundesrates zum Schutz vor dem Coronavirus

Am 30. Januar 2020 hatte der Generaldirektor der Weltgesundheitsorganisation (WHO) den Ausbruch des Coronavirus (COVID-19) zu einer gesundheitlichen Notlage von internationaler Tragweite erklärt.¹ Am 28. Februar 2020 hatte der Bundesrat aufgrund der Ausbreitung des Coronavirus die Situation in der Schweiz als «besondere Lage» gemäss Epidemien-gesetz eingestuft und die Verordnung vom 28. Februar 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19 Verordnung) erlassen. Grossveranstaltungen mit mehr als 1000 Personen wurden verboten.²

Um die Ausbreitung des Coronavirus in der Schweiz einzudämmen und um die Bevölkerung und die Gesundheitsversorgung zu schützen, hatte der Bundesrat am 13. März 2020 weitere Massnahmen beschlossen. Veranstaltungen mit mehr als 100 Personen und der Aufenthalt von mehr als 50 Personen in Restaurants, Bars und Diskotheken wurden verboten. Es wurden *Einreisebeschränkungen* an der Grenze zu Italien erlassen.³

Am 16. März 2020 hatte der Bundesrat die Situation in der Schweiz als «ausserordentliche Lage» gemäss Epidemien-gesetz eingestuft und die Massnahmen weiter verschärft.⁴ Alle Läden, Restaurants, Bars sowie Unterhaltungs- und Freizeitbetriebe wurden geschlossen. Ausgenommen waren unter anderem Lebensmittelläden und Gesundheitseinrichtungen. Es wurden Kontrollen auch an den Grenzen zu Deutschland, Österreich und Frankreich eingeführt.⁵ Das Bundesamt für Gesundheit veröffentlichte Anweisungen zur *Selbst-Quarantäne* und *Selbst-Isolation*, wenn eine Person engen Kontakt mit einer Person hatte, die eine akute Atemwegserkrankung hat bzw. wenn eine Person an einer akuten Atemwegsinfektion erkrankt ist.⁶ Die Person muss sich für 10 Tage auf eigene Initiative in Quarantäne zu Hause begeben bzw. für mindestens 10 Tage zuhause isolieren. Zu den verschärften Massnahmen gehörte auch die Empfehlung des Bundesrates: «*Bleiben Sie jetzt zu Hause. Gehen Sie nur noch aus dem Haus, wenn es zwingend erforderlich ist. Das heisst: wenn Home Office nicht möglich ist und Sie arbeiten gehen müssen.*»

Am 20. März 2020 hatte der Bundesrat die Massnahmen zum Abstandhalten verschärft und die Ansammlungen von mehr als fünf Personen verboten. Die *Einreisebeschränkungen* wurden auf Spanien sowie auf sämtliche Drittstaaten ausserhalb des Schengen-Raumes ausgedehnt, insbesondere das Vereinigte Königreich, Irland, Bulgarien, Rumänien, Kroatien und Zypern.⁷

¹ Newsletter vom 30. Januar 2020, Weltgesundheitsorganisation (WHO): Statement on the second meeting of the International Health Regulations (2005) Emergency Committee regarding the outbreak of novel coronavirus (2019-nCoV).

² Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die Bekämpfung übertragbarer Krankheiten des Menschen (Epidemien-gesetz, EpG), SR 818.101; Verordnung vom 28. Februar 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19 Verordnung), [SR 818.101.24], AS 2020 573.

³ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2), SR 818.101.24, AS 2020 773.

⁴ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 16. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 783.

⁵ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 16. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 783.

⁶ Bundesamt für Gesundheit, Anweisungen: Selbst-Isolation (Stand: 16. April 2020); Bundesamt für Gesundheit, Anweisungen: Selbst-Quarantäne (Stand: 20. April 2020).

⁷ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 20. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 869.

Am 24. März 2020 schliesslich wurden die *Einreisebeschränkungen* auf alle verbleibenden Schengen-Staaten mit Ausnahme des Fürstentums Liechtenstein ausgedehnt.⁸

Am 8. April 2020 hatte der Bundesrat die Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus um eine Woche bis zum 26. April 2020 verlängert.⁹ Am 16. April 2020 hatte der Bundesrat die schrittweise Lockerung der Massnahmen beschlossen.¹⁰ Ab dem 27. April 2020 konnten Coiffeur- und Kosmetikstudios den Betrieb wieder aufnehmen und Baumärkte, Gartencenter, Blumenläden und Gärtnereien dürfen öffnen. Am 29. April 2020 hatte der Bundesrat eine weitere Lockerung der Massnahmen beschlossen.¹¹ Ab dem 11. Mai 2020 können Läden, Restaurants, Märkte, Museen und Bibliotheken wieder öffnen. Die Lockerungen werden durch Schutzkonzepte begleitet. Das Abstandhalten muss nach wie vor eingehalten werden. Gleichzeitig werden die Einreisebeschränkungen gelockert. Grossveranstaltungen mit mehr als 1000 Personen bleiben bis Ende August 2020 verboten.

Der Bundesrat informierte am 27. Mai 2020, ab dem 6. Juni 2020 die Massnahmen weitgehend zu lockern und die ausserordentliche Lage gemäss Epidemien-gesetz per 19. Juni 2020 zu beenden. Am 5. Juni 2020 informierte der Bundesrat, dass die geltenden Einreisebeschränkungen gegenüber allen EU/EFTA-Staaten und dem Vereinigten Königreich per 15. Juni aufgehoben werden.

2. Steuerrechtliche Massnahmen des Bundes

2.1. Massnahmenpaket vom 20. März 2020

Der Bundesrat hat am 20. März 2020 zur Abfederung der wirtschaftlichen Folgen der Ausbreitung von COVID-19 ein umfassendes Massnahmenpaket in der Höhe von 32 Milliarden Franken beschlossen. Mit den bereits am 13. März 2020 beschlossenen Massnahmen sollen über 40 Milliarden Franken zur Verfügung stehen.

Ziel der auf verschiedene Zielgruppen ausgerichteten Massnahmen ist es, die Beschäftigung zu erhalten, Löhne zu sichern und Selbstständige aufzufangen.¹² Auch im Kultur- und Sportbereich wurden Massnahmen ergriffen, um Konkurse zu verhindern und einschneidende finanziellen Folgen abzufedern.

Das Massnahmenpaket vom 20. März 2020 umfasst die beiden folgenden Verordnungen, die steuerliche Massnahmen bei den Bundessteuern beinhalten:

⁸ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 24. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 869; Weisung vom 13. März 2020 (i.d.F. vom 24. März 2020) des Eidg. Justiz- und Polizeidepartments zur Umsetzung der COVID-19-Verordnung 2 sowie zum Vorgehen bezüglich Aus-/Einreise aus dem, resp. in den Schengen-Raum.

⁹ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 20. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 1199.

¹⁰ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 16. April 2020, SR 818.101.24, AS 2020 1245.

¹¹ Verordnung vom 13. März 2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2) mit Änderungen vom 16. März 2020, SR 818.101.24, AS 2020 1401.

¹² Siehe dazu Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) (COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall), SR 830.31, AS 2020 871.

- Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit (COVID-19-Verzichtsverordnung)¹³
- Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) zur Kurzarbeitsentschädigung und zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge (COVID-19-Verordnung zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge)¹⁴

2.2. Direkte Bundessteuer

2.2.1. Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung

Nach Art. 3 der COVID-19-Verzichtsverordnung sind vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 bei verspäteter Zahlung der direkten Bundessteuer, die in diesem Zeitraum fällig wird, *keine Verzugszinsen* zu bezahlen.

Die Eidg. Steuerverwaltung hat dazu am 24. März 2020 im Rundschreiben betreffend Zahlungserleichterungen bei der direkten Bundessteuer Erläuterungen publiziert.¹⁵ Für alle natürlichen und juristischen Personen wird bei Steuerforderungen (nicht jedoch bei Bussen oder Kosten) auf die Erhebung von Verzugszinsen verzichtet, wenn die Steuerforderung im Zeitraum zwischen dem 1. März 2020 und 31. Dezember 2020 fällig geworden ist.

Dieser befristete Verzicht auf Verzugszinsen gilt sowohl für Steuerforderungen der Steuerperiode 2020, als auch für Steuerforderungen früherer Steuerperioden, sofern jeweils die Fälligkeit der provisorischen oder definitiven Rechnung im Zeitraum vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 liegt. Die Regelung findet Anwendung auf den allgemeinen Fälligkeitstermin am 1. März 2020 für die Steuerperiode 2019 und weitere Fälligkeiten (Nachsteuern, Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz, Konkursöffnung, Liquidation und Tod).

Der allgemeine Fälligkeitstermin der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2019 war am 1. März 2020 und somit während der «Verzichtsperiode».¹⁶

2.2.2. Zahlungserleichterungen

Steuerpflichtige Personen können *wie bisher* bei der kantonalen Steuerverwaltung Zahlungserleichterungen (Erstreckung der Zahlungsfrist und Ratenzahlungen) beantragen, wenn die Zahlung der

¹³ Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit (COVID-19-Verzichtsverordnung), SR 641.207.2. Der Bundesrat hat am 20. März 2020 die COVID-19-Verzichtsverordnung per 20. März 2020 für die Dauer bis zum 31. Dezember 2020 in Kraft gesetzt.

¹⁴ Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) zur Kurzarbeitsentschädigung und zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge (COVID-19-Verordnung zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge), AS 2020 875.

¹⁵ Rundschreiben vom 24. März 2020 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend Zahlungserleichterungen bei der direkten Bundessteuer als Massnahme wegen des Coronavirus.

¹⁶ Art. 1 der Verordnung vom 10. Dezember 1992 des Eidg. Finanzdepartments über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer, SR 642.124.

Steuern, Zinsen und Kosten oder einer Busse wegen Übertretung innert der vorgeschriebenen Frist mit einer erheblichen Härte verbunden ist.¹⁷

2.3. Mehrwertsteuer

2.3.1. Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung

Nach Art. 2 der COVID-19-Verzichtsverordnung sind vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer *keine Verzugszinsen* zu bezahlen.

Die Eidg. Steuerverwaltung hat am 25. März 2020 auf der Homepage zu den Massnahmen aufgrund COVID-19 Fragen und Antworten zur Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben publiziert. Unter Berücksichtigung der geltenden Zinssätze (vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 gilt der Nullsatz) werden Zinsrechnungen verschickt.

2.3.2. Zahlungserleichterungen

Steuerpflichtige Personen können *wie bisher* bei der Eidg. Steuerverwaltung Zahlungserleichterungen (Erstreckung der Zahlungsfrist und Ratenzahlungen) beantragen, wenn die Zahlung der Mehrwertsteuer, Zinsen und Kosten innert der vorgeschriebenen Frist mit einer erheblichen Härte verbunden ist.¹⁸

Für die vorzeitige Rückerstattung von Vorsteuerguthaben muss die steuerpflichtige Person bei der Eidg. Steuerverwaltung ein Gesuch einreichen.

2.4. Verrechnungssteuer und Stempelabgaben

Der vorübergehende Verzicht auf Verzugszinsen nach der COVID-19-Verzichtsverordnung umfasst nicht die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben. Der Verzugszins beträgt für diese beide Bundessteuern auch während der Corona-Krise 5%.¹⁹

2.5. Sozialversicherungsbeiträge

Der Bundesrat hat am 20. März 2020 die COVID-19-Verordnung zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge per 21. März 2020 für die Dauer von sechs Monaten bis zum 21. September 2020 in Kraft gesetzt.²⁰

2.5.1. Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei Zahlungsaufschub

Mit der Ziffer I.1 der COVID-19-Verordnung zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge ist die Vorschrift über Verzugszinsen in Art. 41bis Abs. 1bis AHVV vom 21. März 2020 bis zum 21. September 2020 geändert worden. Auf Beiträgen, für die in direktem Zusammenhang mit der Verbreitung

¹⁷ Art. 166 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11.

¹⁸ Art. 90 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG), SR 641.20.

¹⁹ Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern, SR 642.212; Art. 1 Abs.1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben, SR 641.153.

²⁰ Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) zur Kurzarbeitsentschädigung und zur Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge, AS 2020 875.

des Coronavirus ein Zahlungsaufschub nach Art. 34b AHVV gewährt wird, sind ab dem Zahlungsaufschub *keine Verzugszinsen* zu bezahlen.²¹ Auf Beiträgen, für die in direktem Zusammenhang mit der Verbreitung des Coronavirus ein Zahlungsaufschub gewährt wird, sind somit ab dem Zahlungsaufschub keine Verzugszinsen zu bezahlen.

Die Ausgleichskasse kann gemäss Art. 34b AHVV einen Zahlungsaufschub gewähren, wenn ein *Beitragspflichtiger* glaubhaft macht, dass er sich in finanzieller Bedrängnis befindet. Ein von der Krise betroffener Beitragspflichtiger kann somit gestützt auf Art. 41bis Abs. 1bis AHVV vorübergehend ein *zinsloser Zahlungsaufschub* für die Beiträge an die Sozialversicherungen (AHV/IV/EO/ALV) gewährt werden. Zuständig für die Prüfung der Zahlungsaufschübe sind die AHV-Ausgleichskassen.

2.5.2. Anpassung der Akontobeiträge

Die Ausgleichskassen passen die Akontobeiträge an, wenn sich während oder nach Ablauf des Beitragsjahres zeigt, dass das Einkommen wesentlich vom voraussichtlichen Einkommen abweicht.²²

Die Unternehmen haben somit *wie bisher* die Möglichkeit, die Höhe der regelmässigen Akontobeiträge an die AHV/IV/EO/ALV anpassen zu lassen, wenn die Summe ihrer Löhne wesentlich gesunken ist. Dasselbe gilt für Selbstständige, deren Umsätze eingebrochen sind. Zuständig für die Prüfung der Reduktion der Akontobeiträge sind die AHV-Ausgleichskassen.

2.5.3. Kein Verzugszins bei verspäteter Zahlung

Bei verspäteter Zahlung der AHV/IV/EO- und ALV-Beiträge während der ausserordentlichen Lage werden keine Verzugszinsen erhoben. Die Regelung ist zeitlich beschränkt vom 21. März bis zum 30. Juni 2020 und ergänzt die bereits beschlossene Massnahme der zinsfreien Zahlungsaufschübe.²³

3. Steuerrechtliche Massnahmen der Kantone

3.1. Kantonale Massnahmenpakete

Die Kantone haben Massnahmenpakete beschlossen, die auch steuerliche Massnahmen für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern beinhalten.²⁴ Es handelt sich insbesondere um den Verzicht von Verzugszinsen und die Erstreckung von Zahlungsfristen.

3.2. Kantons- und Gemeindesteuern

3.2.1. Befristeter Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung

Einzelne Kantone haben befristet auf die Verrechnung von *Verzugszinsen* auf Kantons- und Gemeindesteuern verzichtet (z.B. Schwyz: vom 24. März 2020 bis 31. Dezember 2020; Zug: vom 1. März bis 31. Dezember 2020).

²¹ Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) mit Änderung vom 20. März 2020, SR 831.101, AS 2020 875.

²² Art. 34 Abs. 3 AHVV.

²³ Art. 41bis Abs. 1ter der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) mit Änderung vom 29. April 2020, SR 831.101, AS 2020 1407

²⁴ Siehe dazu die Übersicht in der Fachinformation vom 3. April 2020 (Update) der EXPERTsuisse betreffend Mehrwertsteuer und Umgang der Steuerverwaltungen mit den Auswirkungen durch die Corona-Pandemie.

3.2.2. Zahlungsfristerstreckung und Zahlungserleichterungen

Einzelne Kantone haben die *Zahlungsfristen* für Steuerrechnungen natürlicher Personen und juristischer Personen automatisch erstreckt (z.B. Zug: bis zum 30. Juni 2020).

Steuerpflichtige Personen können grundsätzlich bei der kantonalen Steuerverwaltung *wie bisher* Zahlungserleichterungen (Erstreckung der Zahlungsfrist und Ratenzahlungen) beantragen, wenn die Zahlung der Steuern innert der vorgeschriebenen Frist mit einer erheblichen Härte verbunden ist.

3.2.3. Befristete Senkung des Steuerfusses

Der Regierungsrat des Kantons Zug hat am 24. März 2020 die Finanzdirektion beauftragt, dem Kantonsrat in einem verkürzten Verfahren eine auf drei Jahre befristete *Senkung des Kantonssteuerfusses* von 82% auf 78% (2021 bis 2023) zu beantragen.²⁵ Die Umsetzung dieser steuerlichen Massnahme würde im Kanton Zug zu einem befristeten (effektiven) Gewinnsteuersatz (Bund, Kanton und Gemeinde) von rund 11.8% führen.

3.2.4. Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 2019

Einzelne Kantone haben die *Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2019* natürlicher Personen automatisch erstreckt (z.B. Basel-Stadt: bis zum 31. Mai 2020; Schwyz: bis zum 31. Mai 2020; Zug: bis zum 30. Juni 2020; Zürich: bis zum 31. Mai 2020). Einzelne Kantone haben auch für juristische Personen die Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2019 automatisch erstreckt.

4. Steuerrechtliche Auswirkungen im nationalen Steuerrecht

4.1. Einschränkungen für Wirtschaft, Produktion, Handel und Dienstleistung

Die weltweit ergriffenen Massnahmen und die in der Schweiz vom Bundesrat ergriffenen Massnahmen, um die globale bzw. nationale Ausbreitung des Coronavirus einzudämmen, hatten einschränkende Konsequenzen für die Wirtschaft, die Unternehmen, die Selbstständigerwerbenden, die Arbeitnehmer und Konsumenten. Die Quarantäne- und Isolationsvorschriften, die weltweiten Reisebeschränkungen sowie die Ein- und Ausreisebeschränkungen haben zu Einschränkungen in Produktion und Handel und im Dienstleistungsbereich geführt.

4.2. Wertberichtigungen und Rückstellungen

Es stellt sich die Frage, ob in der Jahresrechnung mit Stichtag per 31. Dezember 2019 Wertberichtigungen und Rückstellungen aufgrund der Einschränkungen für die Wirtschaft und das Unternehmen zulasten des steuerbaren Reingewinns gebildet werden können.

4.2.1. Massgeblichkeitsgrundsatz

Im Unternehmenssteuerrecht gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der kaufmännischen Gewinnermittlung.²⁶ Als materiell-rechtlicher Grundsatz besagt das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip zunächst, dass der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn *gemäss*

²⁵ Medienmitteilung vom 24. März 2020 der Volkswirtschaftsdirektion des Kantons Zug.

²⁶ Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG.

Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die Bemessung des steuerbaren Gewinns ist. Das Unternehmen ist nicht nur bei der Aufstellung der Steuererklärung an die handelsrechtlichen Vorgaben gebunden, sondern der zulässigerweise gebildete handelsrechtliche Ansatz ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich. Als Folge des Massgeblichkeitsgrundsatzes sind handelsrechtswidrige Bilanzen für steuerliche Zwecke zu berichtigen, d.h. handelsrechtswidrige sind durch handelsrechtskonforme Wertansätze zu ersetzen.²⁷

4.2.2. Fachinformation vom 13. März 2020 der EXPERTsuisse

Die OR-Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht.²⁸ Dieser enthält die Jahresrechnung (Einzelabschluss), die sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt. Grössere Unternehmen müssen zusätzliche Angaben im Anhang der Jahresrechnung machen, als Teil der Jahresrechnung eine Geldflussrechnung erstellen und einen Lagebericht verfassen.²⁹ Konzerngesellschaften müssen im Geschäftsbericht für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellen.³⁰

Am 13. März 2020 hat die EXPERTsuisse eine Fachinformation zu den Auswirkungen der globalen Verbreitung des Coronavirus auf den Geschäftsbericht nach OR-Rechnungslegungsrecht publiziert.³¹ EXPERTsuisse ist der Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand und Herausgeber des Standardwerks «Buchführung und Rechnungslegung» des Schweizer Handbuchs der Wirtschaftsprüfung (HWP).³²

4.2.2.1. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Für die Bilanzierung ist zu unterscheiden zwischen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, deren Ursache am Bilanzstichtag bereits bestand, und solchen, deren auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten ist. Ist die auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten, wird das Ereignis grundsätzlich nicht in der Jahres- bzw. Konzernrechnung erfasst.

Erste Fälle von Infektionen bei Menschen sind nach derzeitigen Erkenntnissen bereits Anfang Dezember 2019 bekannt geworden. Zu den wirtschaftlichen Einschränkungen haben jedoch erst die globale Ausbreitung des Coronavirus ab Januar 2020 sowie die Entscheide des Generaldirektors der WHO am 30. Januar 2020 und der Entscheid des Bundesrats am 28. Februar 2020 geführt.

Nach Auffassung von EXPERTsuisse handelt es sich somit bei den Auswirkungen der globalen Ausbreitung des Coronavirus um ein per 31. Dezember 2019 nicht buchungspflichtiges Ereignis nach dem Bilanzstichtag. Demzufolge sind allfällige Konsequenzen erst in Jahres- oder Konzernrechnungen mit Stichtag *nach* dem 31. Dezember 2019 zu berücksichtigen. Die Bewertung hat von der Situation am Bilanzstichtag auszugehen, d.h. COVID-19 ist insoweit kein Impairment-Faktor.

²⁷ siehe dazu m.w.H. Bundesgericht, 2C_102/2018, 15. November 2018, E. 3.2.

²⁸ Art. 958 Abs. 2 OR.

²⁹ Art. 961 ff. OR.

³⁰ Art. 963 ff. OR.

³¹ Fachinformation vom 13. März 2020 der EXPERTsuisse betreffend Coronavirus: Implikationen für die Rechnungslegung nach OR.

³² EXPERTsuisse, Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band: Buchführung und Rechnungslegung, 2014.

4.2.2.2. Berücksichtigung im Anhang und Lagebericht

Im Anhang zur Jahresrechnung sind wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag offenzulegen. Die Art des Ereignisses und eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen sind offenzulegen (z.B. Auswirkungen auf den Ertrag aufgrund von Engpässen in der Zulieferkette oder der Unmöglichkeit eigener Leistungserstellung, Auswirkungen von rechtlichen Risiken). Können die finanziellen Auswirkungen nicht geschätzt werden, ist dies anzugeben.

Grössere Unternehmen, die einen Lagebericht erstellen, müssen darin über aussergewöhnliche Ereignisse sowie ihre Zukunftsaussichten berichten.

4.2.2.3. Annahme der Unternehmensfortführung

Die Rechnungslegung beruht auf der Annahme, dass das Unternehmen auf absehbare Zeit fortgeführt wird. Im Extremfall hat die globale Ausbreitung des Coronavirus Auswirkungen auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit. Ist die Einstellung der Unternehmenstätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten ab Bilanzstichtag per 31. Dezember 2019 beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar, so sind der Jahresrechnung Veräusserungswerte zugrunde zu legen.³³ Die Abweichungen von der Annahme der Fortführung sind im Anhang zu vermerken und ihr Einfluss auf die wirtschaftliche Lage ist darzulegen.³⁴

4.2.3. Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung

Aufgrund des Massgeblichkeitsgrundsatzes im Unternehmenssteuerrecht können in der Jahresrechnung mit Stichtag per 31. Dezember 2019 grundsätzlich *keine erfolgs- und gewinnsteuerwirksamen* Wertberichtigungen oder Rückstellungen eingestellt werden. Als Folge des Massgeblichkeitsgrundsatzes würden solche handelsrechtswidrigen Bilanzen für steuerliche Zwecke berichtigt werden, d.h. handelsrechtswidrige würden durch handelsrechtskonforme Wertansätze ersetzt werden.

4.2.4. Kantonale Regelungen

Die EXPERTsuisse stellte fest, dass ungeachtet der Tatsache, dass die Corona-Pandemie ein Ereignis nach dem Bilanzstichtag darstellt, es aufgrund der ausserordentlichen Situation mit mutmasslich starken finanziellen Auswirkungen für einzelne Unternehmen durchaus denkbar sei, im Rahmen der Möglichkeiten der OR-Rechnungslegung zum Beispiel die Vornahme zusätzlicher Wertberichtigungen oder die Bildung von Rückstellungen als Instrumente zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens im Sinne von Art. 960a Abs. 4 OR sowie Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zu prüfen.

Im Steuerrecht gelten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung das Massgeblichkeits- und das Verbuchungsprinzip. Die EXPERTsuisse hält mit Verweis auf die Steuerpraxis der Kantone fest, dass jedoch in den «Steuerbilanzen» per 31. Dezember 2019 von den bilanziellen Wertansätzen abgewichen werden könnte. In der Übersicht vom 9. April 2020 hat die EXPERTsuisse die kantonalen Regelungen zusammengestellt und erläutert.

³³ Art. 9658a Abs. 2 OR.

³⁴ Art. 958a Abs. 3 OR.

Die Schweizer Steuerverwaltung hat am 17. März 2020 auf der Homepage eine Mitteilung veröffentlicht, in welcher die Auffassung und die Ausführungen der EXPERTsuisse in der Fachinformation vom 13. März 2020 wiedergeben werden, wonach die Umsatzeinbrüche, welche durch COVID-19 im Jahr 2020 ausgelöst wurden und wohl noch weiter ausgelöst werden, als Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 2019 zu bezeichnen sind. Nach Auffassung der Schweizer Steuerverwaltung können handels- und steuerrechtlich im Jahresabschluss 2019 keine geschäftsmässig begründeten Rückstellungen gebildet werden.³⁵ Dies gilt für alle Corona-bedingten Aufwendungen, insbesondere auch für zusätzliche Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, welche gestützt auf Art. 960a Abs. 4 OR sowie Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet worden sind.

Die Walliser Steuerverwaltung hat am 26. März 2020 auf der Homepage eine Mitteilung veröffentlicht, wonach die Unternehmen im Wallis, die direkt und indirekt unter den negativen Folgen der Corona-Pandemie leiden, im Abschluss 2019 ausserordentlich eine Rückstellung von 50% des selbstständigen Nettoeinkommens (Natürliche Personen) oder des Nettogewinns (Juristische Personen) vornehmen können, jedoch maximal bis zu einem Betrag von CHF 300'000. Die ausserordentliche Rückstellung muss im Abschluss 2020 wieder aufgelöst werden.³⁶ Weitere Kantone haben im Lichte des Grundsatzes der schonenden Behandlung der steuerpflichtigen Person ausserordentliche Rückstellungen in der Jahresrechnung mit Stichtag per 31. Dezember 2019 oder in der Steuererklärung 2019 zulasten des steuerbaren Reingewinns akzeptiert.³⁷

Hierzu ist festzuhalten, dass in der Verwerfungszone des Massgeblichkeitsgrundsatzes das daraus abgeleitete *Verbuchungsprinzip* gilt, wonach für die steuerrechtliche Gewinnermittlung nur berücksichtigt wird, was in der Erfolgsrechnung *verbucht* worden ist.³⁸ Das Verbuchungsprinzip gilt insbesondere für Wertberichtigungen und Rückstellungen. Es bleibt abzuwarten, ob die Steuerbehörden eine ausserordentliche Rückstellung auch dann für die steuerrechtliche Gewinnermittlung berücksichtigen, wenn der Rückstellungsbetrag bloss in der Steuererklärung 2019 vom steuerbaren Einkommen bzw. steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht wird.

4.3. Zusätzliche Wertberichtigungen und Rückstellungen

Es stellt sich die Frage, ob zusätzliche Wertberichtigungen und Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens in der Jahresrechnung mit Stichtag per 31. Dezember 2019 zulasten des steuerbaren Reingewinns gebildet werden können.³⁹

³⁵ Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Medienmitteilung vom 17. März 2020 betreffend Coronavirus (COVID-19): Keine Sonderrückstellungen im Geschäftsabschluss 2019.

³⁶ Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Medienmitteilung vom 26. März 2020 betreffend Coronavirus (COVID-19) - Kantonale Unterstützungsmassnahmen zugunsten von Walliser Unternehmen.

³⁷ Siehe dazu die Übersicht in der Fachinformation vom 9. April 2020 der EXPERTsuisse betreffend kantonale Regelungen zu ausserordentlichen Rückstellungen in Steuerbilanzen per 31.12.2019 im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie.

³⁸ *Peter Locher*, Kommentar DBG, 2004, Art. 58 DBG N 75; *Brülisauer/Mühlemann*, Basler Kommentar, 2017, Art. 58 DBG N 14.

³⁹ Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR.

4.3.1. Update vom 20. März 2020 der EXPERTsuisse

Am 20. März 2020 publizierte die EXPERTsuisse ein Update zur Fachinformation vom 13. März 2020 zu den Auswirkungen der globalen Verbreitung des Coronavirus auf den Geschäftsbericht nach OR-Rechnungslegungsrecht.⁴⁰

Nach Auffassung von EXPERTsuisse ist es, ungeachtet der Tatsache, dass die geschilderte Situation ein Ereignis nach dem Bilanzstichtag darstellt, aufgrund der ausserordentlichen Situation mit mutmasslich starken finanziellen Auswirkungen für einzelne Unternehmen durchaus denkbar, im Rahmen der Möglichkeiten des OR-Rechnungslegungsrechts zum Beispiel die Vornahme zusätzlicher Wertberichtigungen oder die Bildung von Rückstellungen als Instrumente zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zu prüfen.⁴¹ In diesem Punkt wurde die Fachinformation vom 13. März 2020 ergänzt.

4.3.2. Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung

Für die Zwecke des Unternehmenssteuerrechts müssen Wertberichtigungen und Rückstellungen geschäftsmässig begründet sein.⁴² Besteht handelsrechtlich eine Passivierungspflicht, d.h. eine Verpflichtung zur Vornahme von Wertberichtigungen und Rückstellungen, ist die handelsrechtskonforme Bilanz für das Unternehmenssteuerrecht massgeblich. Besteht hingegen handelsrechtlich keine Passivierungspflicht, ist die handelsrechtskonforme Bilanz für das Unternehmenssteuerrecht insoweit nicht massgeblich. Es liegt eine steuerrechtlich nicht massgebliche Bildung von stillen Reserven vor. Die handelsrechtskonforme Bilanz ist für Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu berichtigen. Der handelsrechtskonforme Wertansatz ist somit durch einen steuerrechtlichen Wertansatz zu ersetzen.

Gemäss Art. 960a Abs. 4 OR «dürfen» zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR hält ausserdem fest, dass Rückstellungen gebildet werden «dürfen» für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Es besteht handelsrechtlich keine Passivierungspflicht für zusätzlichen Wertberichtigungen und Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens.⁴³

Aufgrund des Massgeblichkeitsgrundsatzes im Unternehmenssteuerrecht können in der Jahresrechnung mit Stichtag per 31. Dezember 2019 somit grundsätzlich *keine erfolgs- und gewinnsteuerwirksamen* Wertberichtigungen oder Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens eingestellt werden.⁴⁴

Aufgrund des Verbuchungsprinzips ist die steuerrechtliche Anerkennung von ausserordentlichen Wertberichtigungen und Rückstellungen zulasten des steuerbaren Reingewinns in der Jahresrechnung

⁴⁰ Fachinformation vom 20. März 2020 (Update) der EXPERTsuisse betreffend Coronavirus: Implikationen für die Rechnungslegung nach OR.

⁴¹ Art. 960a Abs. 4 OR sowie Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR.

⁴² Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG.

⁴³ Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR; *Brülisauer/Mühlemann*, Basler Kommentar, 2017, Art. 58 DBG N 196.

⁴⁴ Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR.

mit Stichtag per 31. Dezember 2019 nach der hier vertretenen Auffassung nur dann gesetzeskonform, wenn das Unternehmen die ausserordentlichen Wertberichtigungen oder Rückstellungen als Wertberichtigungen oder Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens in der handelsrechtlichen Jahresrechnung *verbucht*. Es liegt im Ermessen der kantonalen Steuerverwaltung, die verbuchten Wertberichtigungen oder Rückstellungen auch für die Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung anzuerkennen. Entgegen einer landesweit verbreiteten Auffassung gibt es keine «Steuerbilanz», wonach Buchungstatsachen erst in einer Steuerbilanz und nicht bereits in der Handelsbilanz eingebucht werden.

4.4. Berufskosten von Arbeitnehmern

Es stellt sich die Frage, ob Arbeitnehmer Kosten für die Benutzung des privaten Arbeitszimmers (Home Office) und weitere Berufskosten im Zusammenhang mit COVID-19 in der Steuererklärung 2020 vom steuerbaren Einkommen abziehen können.

4.4.1. Übrige Berufskosten im Zusammenhang mit Home Office

Zur Ermittlung des Reineinkommens können vom Arbeitnehmer die Berufskosten abgezogen werden.⁴⁵ Als steuerlich abziehbare Berufskosten des Arbeitnehmers gelten Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen.⁴⁶ Zu den Berufskosten gehören die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sowie die übrigen Berufskosten. Für die Fahrtkosten gilt ein Maximalbetrag und für die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und die übrigen Berufskosten gelten Pauschalansätze.⁴⁷

Zu den übrigen Berufskosten gehören insbesondere die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und -Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderer Schuh- und Kleiderverschleiss sowie Schwerarbeit.⁴⁸

Der Pauschalabzug für übrige Berufskosten beträgt 3% des Nettolohnes gemäss Lohnausweis, mindestens jedoch CHF 2'000 und höchstens CHF 4'000.⁴⁹ Der Pauschalabzug für die übrigen Berufskosten ist angemessen zu kürzen, wenn die unselbstständige Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres oder als Teilzeitarbeit ausgeübt wird.⁵⁰

Anstelle des Pauschalabzugs kann der Arbeitnehmer den Nachweis höherer übriger Berufskosten erbringen.⁵¹

⁴⁵ Art. 26 Abs. 1 DBG.

⁴⁶ Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 10. Februar 1993 des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung), SR 642.118.1.

⁴⁷ Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 26 Abs. 2 DBG.

⁴⁸ Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung.

⁴⁹ Ziffer 1 des Anhangs zur Berufskostenverordnung.

⁵⁰ Art. 7 Abs. 2 der Berufskostenverordnung.

⁵¹ Art. 26 Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung.

4.4.2. Arbeitszimmerabzug und weitere übrige Berufskosten

4.4.2.1. Voraussetzungen

Anstelle des Pauschalabzugs kann der Arbeitnehmer einen Arbeitszimmerabzug geltend machen. Dieser Abzug wird dann gewährt, wenn regelmässig ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigt werden muss, weil der Arbeitgeber keinen geeigneten Arbeitsplatz zur Verfügung stellt und der Arbeitnehmer zuhause über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.

Neben den effektiven Kosten (Miete bzw. Eigenmietwert, Heizung, Beleuchtung und Reinigung) für das private Arbeitszimmer kann der Arbeitnehmer weitere für die Berufsausübung effektiven Kosten geltend machen (Berufswerkzeuge, inkl. EDV-Hard- und -Software, Fachliteratur). Der Arbeitnehmer hat der Steuererklärung eine Aufstellung über die tatsächlichen Kosten beizulegen.

Der Arbeitszimmerabzug setzt voraus:⁵²

- Der Arbeitnehmer muss regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit in eigenen Räumen erledigen, weil der Arbeitgeber zu diesem Zwecke keine genügenden Räume zur Verfügung stellt.
- Der Arbeitgeber muss über einen Raum in seiner Privatwohnung (Miete oder Eigentum) verfügen, der zur Hauptsache seiner beruflichen Tätigkeit und nicht privaten Zwecken dient.

Äussere Umstände müssen den Arbeitnehmer zwingen, privaten Wohnraum zur Erledigung seiner beruflichen Tätigkeit zu benutzen. An der Zumutbarkeit fehlt es dann, wenn einem Lehrer ein Lehrerzimmer für Vorbereitungsarbeiten zur Verfügung steht, wobei das Lehrerzimmer gleichzeitig allen Lehrern der Schule zur Verfügung steht. Ein Abzug kann auch dann gewährt werden, wenn der Arbeitnehmer gesundheitlich nicht in der Lage ist, das Arbeitspensum vollumfänglich am Arbeitsort zu bewältigen.

Der Abzug wird nur gewährt, wenn tatsächlich ein privater Raum als Arbeitszimmer zur Verfügung steht und der Arbeitnehmer seine Arbeit nicht am Küchen- oder Esszimmertisch erledigen muss. Das Arbeitszimmer darf nicht in wesentlichem Umfang privaten Zwecken dienen. Der Mieter einer Kleinwohnung oder der Eigentümer eines Tiny House wird keinen Abzug geltend machen können, da aufgrund der fehlenden Grösse kein separater Arbeitsraum ausgedehnt werden kann.

Beim herkömmlichen Home Office, wo der Arbeitnehmer aus Bequemlichkeit unregelmässig oder regelmässig einen geringen oder einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit zuhause erledigt, und beim Smart-Working, wo der Arbeitnehmer am Arbeitsort flexible Arbeitsplätze zur Verfügung stehen, kann grundsätzlich kein Arbeitszimmerabzug geltend gemacht werden.

⁵² siehe dazu Kantonales Steueramt Zürich, Fragen und Antworten, Abzüge: privates Arbeitszimmer; *Peter Locher*, Kommentar DBG, 2019, Art. 26 DBG N 44; *Knüsel/Suter*, Basler Kommentar, 2017, Art. 26 DBG N 39 ff.

4.4.2.2. Home Office während der Corona-Pandemie

Am 16. März 2020 hat der Bundesrat verschärfte Massnahme für das ganze Land aufgrund einer ausserordentlichen Lage angeordnet. Der Arbeitnehmer erledigt während der Corona-Krise nicht aus Bequemlichkeit einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit regelmässig zuhause. Aufgrund der ausserordentlichen Lage erledigt der Arbeitnehmer unfreiwillig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit regelmässig am Arbeitsort, auch wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Äussere Umstände zwingen den Arbeitnehmer, privaten Wohnraum zur Erledigung seiner beruflichen Tätigkeit zu benutzen. Im Unterscheid zum herkömmlichen Home Office arbeitet der Arbeitnehmer während der Corona-Krise regelmässig und zu einem wesentlichen Teil zuhause.

Während der Corona-Krise hatten zahlreiche Arbeitnehmer notwendige Auslagen für die Einrichtung einer Büroinfrastruktur. Zu den weiteren abziehbaren Kosten für die Berufsausübung gehören auch Kosten für Berufswerkzeuge, inkl. EDV-Hard- und -Software, Fachliteratur.

Der Arbeitszimmerabzug setzt voraus, dass das private Arbeitszimmer während einer bestimmten Zeit tatsächlich für die Erledigung der beruflichen Tätigkeit benutzt wird. Dauern die verschärften Massnahmen des Bundes und dessen Empfehlung, die berufliche Tätigkeit im Home Office zu erledigen, mehrere Monate an, liegt es nahe, dass dem Arbeitnehmer der *Arbeitszimmerabzug und die weiteren effektiven übrigen Berufskosten anteilmässig* zu gewähren sind, unter der Voraussetzung, der Arbeitnehmer scheidet während der Corona-Krise ein privates Zimmer für die Erledigung der beruflichen Tätigkeit aus, richtet dieses mit den notwendigen Berufswerkzeugen entsprechend ein und benutzt dieses tatsächlich und zur Hauptsache für die Erledigung der beruflichen Tätigkeit.

4.5. Taggelder bei Erwerbsausfall

4.5.1. Voraussetzungen

Die Massnahmen der COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall sehen unter anderem Leistung in der Form von Entschädigungen vor.⁵³ Diese Entschädigungen sollen helfen, die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie für die betroffenen Selbstständigerwerbenden und Arbeitnehmer abzufedern.

Die anspruchsberechtigten Personen, welche infolge Ausfalls der Fremdbetreuung ihrer Kinder oder infolge von Quarantäne die Erwerbstätigkeit aufgrund der behördlichen Massnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie unterbrechen müssen, erhalten unter bestimmten Voraussetzungen eine Entschädigung. Eine Entschädigung erhalten ausserdem Selbstständigerwerbende, die nur indirekt von den behördlichen Massnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie betroffen sind, weil sie zwar weiterarbeiten dürfen, aber wegen den Massnahmen weniger oder keine Arbeit mehr haben.⁵⁴

⁵³ Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) (COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall) mit Änderung vom 16. April 2020, SR 830.31, AS 2020 1257.

⁵⁴ Verordnung vom 20. März 2020 über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) (COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall) mit Änderung vom 16. April 2020, SR 830.31, AS 2020 1257.

Die Entschädigungen durch die AHV-Ausgleichskasse, die vor dem Entschädigungsanspruch für den Bezug der AHV-Beiträge zuständig war, als Taggelder ausgerichtet und unterliegen den Sozialversicherungsbeiträgen.

4.5.2. Rundschreiben vom 6. April 2020 der Eidg. Steuerverwaltung

Die Eidg. Steuerverwaltung hat am 6. April 2020 ein Rundschreiben zur steuerlichen Behandlung der Leistungen gemäss der COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall publiziert.⁵⁵ Nach Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung handelt es sich bei den Taggeldern um Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten und somit steuerbares Einkommen darstellen.⁵⁶

Die anspruchsberechtigte Person mit Wohnsitz in der Schweiz muss somit die Taggelder in der Steuererklärung 2020 als Erwerbsausfallentschädigung deklarieren. Falls ein Arbeitnehmer mit inländischem Wohnsitz der Quellensteuer unterliegt, unterliegen die Taggelder als Ersatzeinkünfte der Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen.⁵⁷ Die Taggelder unterliegen ausserdem als Ersatzeinkünfte der Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen, falls ein Arbeitnehmer mit ausländischem Wohnsitz der Quellensteuer unterliegt.⁵⁸

Im Quellensteuerverfahren sind die Taggelder grundsätzlich mit den progressiven Tarifen an der Quelle zu besteuern.⁵⁹ Um dem Anliegen des Bundesrats und dem Sinne der Verordnung um rasche Unterstützung der von Lohnausfällen betroffenen Personen in pragmatischer Weise nachzukommen, werden die Ausgleichskasse im Sinne einer Ausnahme ohne weitere Differenzierung den Tarifcode D anwenden.⁶⁰ Dies gilt auch für Grenzgänger aus Deutschland, für welche der Tarifcode O (beschränkt auf maximal 4.5%) anwendbar wäre.⁶¹ Die Anwendung des Tarifcodes D hat den Charakter einer Steuersicherung.⁶²

Die AHV-Ausgleichskassen werden auf den Leistungsabrechnungen zusätzliche Hinweise anbringen, wonach die Taggelder der Einkommenssteuer unterliegen, die ausgerichteten Leistungen den kantonalen Steuerbehörden gemeldet werden und die steuerpflichtigen Personen die Leistungsabrechnungen für Steuerzwecke aufzubewahren haben.

Die Quellensteuer tritt grundsätzlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden Einkommenssteuer.⁶³ Auf Antrag des Arbeitnehmers mit inländischem oder

⁵⁵ Rundschreiben vom 6. April 2020 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend steuerliche Behandlung von Leistungen gemäss der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus.

⁵⁶ Art. 23 Abs. a DBG.

⁵⁷ Art. 84 Abs. 2 DBG sowie Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Oktober 1993 des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV), SR 642.118.2.

⁵⁸ Art. 91 i.V.m. Art. 84 Abs. 2 DBG sowie Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Oktober 1993 des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV), SR 642.118.2.

⁵⁹ Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 2 Bst. c QStV.

⁶⁰ Art. 1 Abs. 1 Bst. d Ziff. 2 QStV.

⁶¹ Art. 1 Abs. 1 Bst. k QStV.

⁶² Ziffer 4.3 und Ziffer 4.6 des Rundschreibens vom 6. April 2020 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend steuerliche Behandlung von Leistungen gemäss der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus;

⁶³ Art. 87 und Art. 99 DBG.

ausländischem Wohnsitz kann jedoch der Tarifcode (insbesondere bei Grenzgängern aus Deutschland) bzw. die Quellensteuer (sog. Tarifkorrektur) korrigiert oder unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich eine ordentliche Veranlagung durchgeführt werden.⁶⁴

4.6. Ausserkantonale Betriebsstätte

Es stellt sich die Frage, ob das private Arbeitszimmer eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des Arbeitgebers am ausserkantonalen Wohnsitz des Arbeitnehmers begründet. Ein Arbeitgeber könnte am ausserkantonalen Wohnsitz des Arbeitnehmers für die Zwecke der Kantons- und Gewinnsteuern beschränkt steuerpflichtig werden.⁶⁵ Ein Arbeitgeber könnte im interkantonalen Verhältnis am Wohnsitz des Arbeitnehmers beschränkt steuerpflichtig werden. Für die Zwecke der direkten Bundessteuer wird keine interkantonale Steuerauscheidung vorgenommen.

4.6.1. Voraussetzungen

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht setzt eine Betriebsstätte eine *ständige* körperliche Anlage voraus, die einen Teil des ausserkantonalen Unternehmens bildet und in der dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet.⁶⁶ Die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung muss grundsätzlich nicht nur vorübergehend, sondern auf unbestimmte Zeit bestehen. Das Erfordernis der Beständigkeit beurteilt sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls.⁶⁷

4.6.2. Home Office während der Corona-Pandemie

Eine Betriebsstätte des Arbeitgebers am ausserkantonalen Wohnsitz des Arbeitnehmers setzt insbesondere voraus, dass der Arbeitnehmer das private Arbeitszimmer für eine gewisse Dauer (d.h. nicht bloss vorübergehend) tatsächlich für die Erledigung der beruflichen Tätigkeit benutzt und die Tätigkeit erheblich und nicht bloss untergeordneter und nebensächlicher Art ist.

Während der Corona-Krise wird das private Arbeitszimmer vom Arbeitnehmer nur vorübergehend benutzt. Ausserdem wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Büro zur Verfügung gestellt. Das private Arbeitszimmer eines Arbeitnehmers begründet somit grundsätzlich *keine Betriebsstätte* des Arbeitgebers am ausserkantonalen Wohnsitz des Arbeitnehmers während der Corona-Krise.

In einer vom Schweizerischen Arbeitgeberverband am 26. März 2020 zitierten Stellungnahme der Eidg. Steuerverwaltung wird festgehalten, dass das durch die Corona-Pandemie «erzwungene» Homeoffice aus heutiger Sicht nicht dauerhaft ist und deshalb alleine aus diesem Grund in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers am ausserkantonalen Wohnsitz des Arbeitnehmers begründen werde.

⁶⁴ Ziffer 4.2 des Rundschreibens vom 6. April 2020 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend steuerliche Behandlung von Leistungen gemäss der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus; Art. 137 DBG.

⁶⁵ Art. 21 Abs. 1 Bst. b StHG.

⁶⁶ *Peter Locher*, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2015, 43; *Daniel de Vries Reiling*, Basler Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, §11 N 1.

⁶⁷ *Peter Locher*, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2015, 44; *Daniel de Vries Reiling*, Basler Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, §11 N 14.

Dauern die verschärften Massnahmen des Bundes und dessen Empfehlung, die berufliche Tätigkeit im Home Office zu erledigen, über mehrere Monate an, kann ein zunächst nur vorübergehend geplantes Home Office rückwirkend zu einer Betriebsstätte führen, wenn der Arbeitgeber später die Absicht fasst, die neue Arbeitsorganisation beizubehalten und ständig zu nutzen und die vom Arbeitnehmer für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeit nicht bloss untergeordneter und nebensächlicher Art ist.

4.7. Persönliche Zugehörigkeit juristischer Personen

Es stellt sich die Frage, ob die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers durch Geschäftsführungsmitglieder zu einer Verlegung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person in einen anderen Kanton führen kann. Eine juristische Person könnte im interkantonalen Verhältnis am Wohnsitz eines Geschäftsführungsmitglieds persönlich zugehörig und somit unbeschränkt steuerpflichtig werden.

4.7.1. Voraussetzungen

Im interkantonalen Steuerrecht wird die persönliche Zugehörigkeit alternativ an den Sitz oder den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung angeknüpft. Eine juristische Person ist in einem Kanton persönlich zugehörig, wenn sich entweder ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.⁶⁸

Nach der Prioritätsregel (*tie-breaker rule*) im interkantonalen Steuerrecht ist eine juristische Person, die ihren Sitz in einem Kanton und ihre tatsächliche Verwaltung in einem anderen Kanton hat (doppelte persönliche Zugehörigkeit), immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig.⁶⁹ Das interkantonale Steuerrecht löst den Konflikt der doppelten Zugehörigkeit zugunsten des Kantons, in dem die juristische Person den Ort der tatsächlichen Verwaltung hat.

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung ist der Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheidungen fallen, die *normalerweise* am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft ihren wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat.⁷⁰

4.7.2. Home Office während der Corona-Pandemie

Es sind alle Umstände zu berücksichtigen, um festzustellen, wo sich der gewöhnliche Ort der tatsächlichen Verwaltung normalerweise befindet und nicht nur Umstände, die aufgrund einer ausserordentlichen Lage vorübergehend bestehen. Die Quarantäne- und Isolationsvorschriften und das Home Office von Geschäftsführungsmitgliedern führen somit grundsätzlich nicht zu einer Verlegung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person in einen anderen Kanton.

⁶⁸ Art. 20 Abs. 1 DBG.

⁶⁹ Marcel R. Jung, EXPERT FOCUS (2020) 128.

⁷⁰ Bundesgericht, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, Erw. 2.2.

5. Steuerrechtliche Auswirkungen im internationalen Steuerrecht

5.1. Weltweite Reisebeschränkungen sowie Ein- und Ausreisebeschränkungen

Die Corona-Pandemie hat Staaten weltweit dazu gezwungen, Massnahmen zu ergreifen, um die globale Verbreitung von COVID-19 einzudämmen. Zu diesen restriktiven Massnahmen gehören Reisebeschränkungen, Ein- und Ausreisebeschränkungen sowie Quarantäne- und Isolationsvorschriften. Aufgrund dieser Massnahmen können zahlreiche natürliche Personen nicht mehr von ihrem Wohnsitzstaat in einen anderen Vertragsstaat reisen, um dort ihre Arbeitstätigkeit weiterhin auszuüben und müssen stattdessen ihre Arbeitstätigkeit zuhause (Home Office) im Wohnsitzstaat ausüben. Ausserdem sitzen aufgrund dieser Massnahmen zahlreiche natürliche Personen in einem Staat fest, der nicht ihr Wohnsitzstaat ist. Die Einschränkungen der persönlichen Bewegungsfreiheit im grenzüberschreitenden Verhältnis werfen zahlreiche Fragen im internationalen Steuerrecht auf.

5.2. Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD

Auf Wunsch von verschiedenen Vertragsstaaten hat das Sekretariat der OECD am 3. April 2020 eine Analyse der Konsequenzen von COVID-19 auf die Besteuerungsrechte von Vertragsstaaten im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen publiziert. Zu den analysierten Fragen gehören die Begründung einer Betriebsstätte in einem anderen Vertragsstaat, die Begründung der Ansässigkeit juristischer Personen in einem anderen Vertragsstaat, die Besteuerung von Arbeitnehmern (internationaler Wochenaufenthalter und Grenzgänger) und die Begründung der Ansässigkeit natürlicher Personen in einem anderen Vertragsstaat.⁷¹

5.3. Internationale Betriebsstätte

Es stellt sich die Frage, ob das private Arbeitszimmer eines inländischen Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers am inländischen Wohnsitz des Arbeitnehmers bzw. das private Arbeitszimmer eines ausländischen Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers am ausländischen Wohnsitz des Arbeitnehmers begründet. Ein Arbeitgeber könnte im grenzüberschreitenden Verhältnis am Wohnsitz des Arbeitnehmers beschränkt steuerpflichtig werden.⁷²

5.3.1. Voraussetzungen

5.3.1.1. Feste Geschäftseinrichtung

Im internationalen Steuerrecht setzt eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung voraus, durch welche die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.⁷³ Nicht als Betriebsstätte gilt jedoch eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Es wird für das Bestehen einer festen Geschäftseinrichtung eine

⁷¹ OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3 April 2020.

⁷² Siehe dazu Art. 5 i.V.m. Art. 7 OECD-MA 2017.

⁷³ siehe dazu Art. 5 OECD-MA 2017, Art. 51 Abs. 2 DBG, Art. 21 Abs. 1 Bst. b StHG.

gewisse Dauerhaftigkeit («*certain degree of permanence*») vorausgesetzt.⁷⁴ Eine bloss vorübergehende Geschäftseinrichtung genügt grundsätzlich nicht.⁷⁵ Es ist von keiner absoluten zeitlichen Mindestanforderung für das Bestehen einer Betriebsstätte auszugehen. Als Faustregel wird von Vertragsstaaten häufig ein Mindestzeitrahmen von sechs Monaten angewendet.⁷⁶ Ebenso muss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Betriebsstätte eine feste Einrichtung für eine *gewisse Dauer* (d.h. nicht bloss vorübergehend) bestehen.⁷⁷

Eine feste Geschäftseinrichtung kann angenommen werden, wenn die privaten Räume eines inländischen Arbeitnehmers regelmässig und fortgesetzt ganz oder teilweise für Unternehmenszwecke genutzt werden und aus den Umständen zu schliessen ist, dass der inländische Arbeitnehmer vom ausländischen Arbeitgeber zur geschäftlichen Nutzung der privaten Räume angehalten wird.⁷⁸ Dieser Fall kann gegeben sein, wenn der ausländische Arbeitgeber dem inländischen Arbeitnehmer keine geschäftlichen Räumlichkeiten zur Verfügung stellt, sondern den Arbeitnehmer vielmehr dazu verpflichtet, von zu Hause aus für das Unternehmen tätig zu werden. Auch die von einem Grenzgänger genutzten privaten Räume, der einen Grossteil seiner Arbeiten von zuhause aus erledigt, begründen grundsätzlich keine Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers im Wohnsitzstaat des ausländischen Arbeitnehmers, solange der inländische Arbeitgeber dem ausländischen Arbeitnehmer im Inland ein Büro zur Verfügung stellt.⁷⁹ Es ist ausserdem zu beachten, dass die zuhause ausgeübten Tätigkeiten eines Arbeitnehmers in der Regel Hilfstätigkeiten darstellen.⁸⁰

In einem österreichischen Fall hat das Bundesministerium für Finanzen die Qualifikation eines Home Office als Betriebsstätte bejaht, da dieses als eigentlicher «Stützpunkt» der unternehmerischen Tätigkeit gegolten hatte.⁸¹ Ein dänisches Unternehmen, das von Österreich aus den deutschen Markt betreute, unterlag mit den aus dem Deutschland-Geschäft erzielten Gewinnen insoweit in Österreich der beschränkten Steuerpflicht, als es diese Gewinne durch die Funktionen einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte erzielte.

5.3.1.2. Vertreterbetriebsstätte

Eine Betriebsstätte liegt im internationalen Steuerrecht auch dann vor, wenn eine Person eine Vollmacht besitzt, in einem Vertragsstaat im Namen des ausländischen Unternehmens Verträge abzuschliessen und die Person die Vollmacht im Vertragsstaat *gewöhnlich* ausübt.⁸² Die Person kann Arbeitnehmer des Unternehmens oder selbstständig erwerbend sein. Die bloss vorübergehende

⁷⁴ Ziffer 28 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁷⁵ *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019. 321; *Schreiber/Honold/Jaun*, Basler Kommentar, 2015, Art. 5 OECD-MA N 8.

⁷⁶ Ziffer 28 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017; *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019. 321; *Schreiber/Honold/Jaun*, Basler Kommentar, 2015, Art. 5 OECD-MA N 8.

⁷⁷ *Oesterhelt/Schreiber*, Basler Kommentar, 2017, Art. 51 DBG N 27.

⁷⁸ Ziffer 18 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁷⁹ Ziffer 19 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁸⁰ Ziffer 19 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁸¹ Bundesministerium für Finanzen, EAS 3323, 8. April 2013.

⁸² Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017.

Ausübung einer Vollmacht in einem Vertragsstaat begründet keine Vertreterbetriebsstätte.⁸³ Der Vertragsstaat, in dem der Vertreter die Vollmacht gewöhnlich ausübt, kann der Wohnsitzstaat der Person oder ein Drittstaat sein.⁸⁴

Wenn eine Person eine Vollmacht besitzt, im Namen eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz Verträge abzuschliessen und diese Person diese Vollmacht in der Schweiz gewöhnlich ausübt, genügt es wohl im Einklang mit dem internationalen Steuerrecht für das Besteuerungsrecht der Schweiz, wenn das Vertretungsverhältnis auf Dauer ausgelegt ist, auch wenn in der Schweiz keine feste Geschäftseinrichtung vorhanden ist.⁸⁵

5.3.1.3. Bauausführungen und Montage

Eine Bauausführung oder eine Montage eines ausländischen Unternehmens begründet in der Schweiz nur dann eine Betriebsstätte, wenn die Bauausführung oder die Montage die Dauer von mindestens zwölf Monaten erfüllt.⁸⁶ Die Betriebsstätte bleibt bestehen bis die Bauausführung oder Montage fertiggestellt ist oder dauerhaft eingestellt wird.⁸⁷ Die vorübergehende Unterbrechung gilt nicht als Beendigung der Bauausführung oder Montage.

5.3.2. Home Office während der Corona-Pandemie

Eine Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers am ausländischen Wohnsitz des Arbeitnehmers setzt insbesondere voraus, dass der Arbeitnehmer das private Arbeitszimmer für eine gewisse Dauer (d.h. nicht bloss vorübergehend) tatsächlich für die Erledigung der beruflichen Tätigkeit benutzt und die Tätigkeit nicht bloss vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Während der Corona-Krise wird das private Arbeitszimmer vom Arbeitnehmer nur vorübergehend benutzt. Ausserdem wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Büro zur Verfügung gestellt. Ein Arbeitgeber wird somit während der Corona-Krise am Wohnsitz des Arbeitnehmers grundsätzlich nicht steuerpflichtig.⁸⁸

In einer vom Schweizerischen Arbeitgeberverband am 26. März 2020 zitierten Stellungnahme der Eidg. Steuerverwaltung wird festgehalten, dass das durch die Corona-Pandemie «erzwungene» Homeoffice aus heutiger Sicht nicht dauerhaft ist und deshalb alleine aus diesem Grund in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers am Wohnsitz des Arbeitnehmers begründen werde.

Dauern die restriktiven Massnahmen der Staaten über mehrere Monate an, kann eine zunächst nur vorübergehend geplantes Home Office rückwirkend zu einer Betriebsstätte führen, wenn der Arbeitgeber später die Absicht fasst, die neue Arbeitsorganisation beizubehalten und ständig zu nutzen

⁸³ Ziffer 98 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁸⁴ Ziffer 83 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁸⁵ *Peter Locher*, Kommentar DBG, 2019, Art. 4 DBG N 40; a.M. *Oesterhelt/Schreiber*, Basler Kommentar, 2017, Art. 51 DBG N 50.

⁸⁶ Art. 51 Abs. 2 DBG.

⁸⁷ Ziffer 55 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA 2017; *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019, 333; *Schreiber/Honold/Jaun*, Basler Kommentar, 2015, Art. 5 OECD-MA N 42.

⁸⁸ Stellungnahme vom 26. März 2020 der Eidg. Steuerverwaltung, Ziffer 2 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

und die von Arbeitnehmer für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeit nicht bloss vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.⁸⁹

5.3.3. Unterbrechung von Bau- und Montagestellen während der Corona-Pandemie

Aufgrund der restriktiven Massnahmen der Staaten, insbesondere Abstands- und Quarantänepflichten, müssen Unternehmen Bau- und Montagestellen in einem anderen Vertragsstaat unter Umständen unterbrechen. Die vorübergehende Unterbrechung der Tätigkeit aufgrund der Corona-Pandemie führt nicht zur Beendigung der Betriebsstätte.⁹⁰

5.4. Ansässigkeit juristischer Personen

Es stellt sich die Frage, ob die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen von Geschäftsführungsmitgliedern zu einer Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung juristischer Personen in einen anderen Staat führen kann. Eine juristische Person könnte im internationalen Verhältnis am Wohnsitz eines Geschäftsführungsmitglieds ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig werden.

5.4.1. Voraussetzungen

Im internationalen Steuerrecht wird die Ansässigkeit juristischer Personen an die persönliche Zugehörigkeit im nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten angeknüpft.⁹¹ Eine juristische Person ist in der Schweiz persönlich zugehörig, wenn sich entweder ihr Sitz oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung in der Schweiz befindet.⁹² Die persönliche Zugehörigkeit bewirkt grundsätzlich eine unbeschränkte Steuerpflicht.⁹³

Nach der Prioritätsregel (*tie-breaker rule*) im internationalen Steuerrecht ist eine juristische Person, die ihr Sitz in einem Vertragsstaat und ihre tatsächliche Geschäftsleitung im anderen Vertragsstaat hat (doppelansässige Gesellschaft), für die Zwecke des Doppelbesteuerungsabkommens nur in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihre tatsächliche Geschäftsleitung hat.⁹⁴ Das Abkommensrecht löst den Konflikt der Doppelansässigkeit zugunsten des Vertragsstaates, in dem die juristische Person den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung hat. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist der Ort, an dem die wesentlichen Geschäftsführungs- und Geschäftsentscheidungen, welche für die Ausübung der Geschäftstätigkeit notwendig sind, getroffen werden.⁹⁵ Der abkommensrechtliche Begriff «Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung» ist mit dem Begriff des interkantonalen und internationalen Steuerrechts der Schweiz «Ort der tatsächlichen Verwaltung» gleichzusetzen.⁹⁶

⁸⁹ Ziffer 2 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

⁹⁰ Ziffer 2 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

⁹¹ Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017.

⁹² Art. 50 DBG.

⁹³ Art. 52 Abs. 1 DBG.

⁹⁴ Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2014.

⁹⁵ Ziffer 24 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2014.

⁹⁶ Art. 20 Abs. 1 StHG und Art. 50 Abs. 1 DBG. *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019, 301; *Peter Mäusli*, Basler Kommentar, 2015, Art. 4 OECD-MA N 182.

Die OECD hat im Jahr 2017 die Prioritätsregel (*tie-breaker rule*) mit einer neuen Vorschrift ersetzt, wonach sich die Vertragsstaaten bemühen sollen, den Konflikt der Doppelansässigkeit durch Verständigung zu lösen.⁹⁷ Die Vertragsstaaten haben dabei verschiedene Indizien zu berücksichtigen, insbesondere der Ort, an dem die Sitzungen des Verwaltungsrates bzw. Aufsichtsrates gewöhnlich abgehalten werden, der Ort, an dem die Geschäftsführungsmitglieder (*chief executive officers, senior executives*) gewöhnlich tätig sind, der Ort, an dem das Tagesgeschäft der obersten Geschäftsführungsebene stattfindet, der Ort, an dem sich das Hauptquartier befindet, etc.⁹⁸

5.4.2. Home Office während der Corona-Pandemie

Es sind alle Umstände zu berücksichtigen, um festzustellen, wo sich der gewöhnliche Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, und nicht nur Umstände, die aufgrund einer ausserordentlichen Lage vorübergehend bestehen. Die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen von Geschäftsführungsmitgliedern führen somit grundsätzlich nicht zu einer Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung juristischer Personen in einen anderen Staat.⁹⁹

5.5. Besteuerung von Arbeitnehmern

Die Corona-Pandemie hat Staaten weltweit dazu gezwungen, Massnahmenpakete zur Abfederung der wirtschaftlichen Folgen zu beschliessen. Dazu gehören auch Leistungen an Arbeitnehmer in der Form von Entschädigungen bei Erwerbsausfall. Es handelt sich dabei in der Regel um Ersatz Einkünfte des Arbeitnehmers, welche an die Stelle des Erwerbseinkommens treten.

5.5.1. Entsendung von Arbeitnehmern und internationale Wochenaufenthalter

5.5.1.1. Voraussetzungen

Ein Arbeitnehmer, der für einen Arbeitgeber die Tätigkeit zeitweise nicht in seinem Wohnsitzstaat, sondern in einem anderen Staat ausübt, kann im anderen Staat für sein anteiliges Erwerbseinkommen besteuert werden, wenn sich der Arbeitnehmer während eines Zeitraums von 12 Monaten mehr als 183 Tage im anderen Staat aufhält.¹⁰⁰ Diese Vorschrift ist insbesondere für die Entsendung von Arbeitnehmern zu ausländischen Kunden und die Entsendung von Arbeitnehmern im Konzern von Bedeutung (sog. Monteurklausel).¹⁰¹

Der Arbeitgeber kann seinen Sitz im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers oder in einem Drittstaat haben. Wird das Gehalt bzw. der Lohn jedoch von einem Arbeitgeber (formelle oder wirtschaftliche Betrachtungsweise) mit Sitz im Tätigkeitsstaat gezahlt, wechselt das Besteuerungsrecht vom Ansässigkeitsstaat zum Tätigkeitsstaat und die 183-Tage Regel ist nicht anwendbar. Das Gehalt bzw. der Lohn für die im anderen Vertragsstaat ausgeübte Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich von der Schweizer Einkommenssteuer befreit (Freistellungsmethode).¹⁰²

⁹⁷ Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017.

⁹⁸ Ziffer 24.1 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

⁹⁹ Ziffer 3 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

¹⁰⁰ Art. 15 OECD-MA 2017.

¹⁰¹ Siehe dazu die Beispiele in den Ziffern 8.16 zu Art. 15 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

¹⁰² *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019. 591.

5.5.1.2. Ersatzeinkünfte bei Erwerbsausfall

Die Ersatzeinkünfte sind vergleichbar mit Abgangsentschädigungen.¹⁰³ Die von einem Staat ausgerichteten Ersatzeinkünfte sollten für die Zwecke des Abkommensrechts gleichbehandelt werden wie das Erwerbseinkommen, an dessen Stelle sie treten.¹⁰⁴ Ein Arbeitnehmer, der für sein anteiliges Erwerbseinkommen im Tätigkeitsstaat quellensteuerpflichtig ist, ist somit auch auf den Ersatzeinkünften, die an die Stelle des Erwerbseinkommens treten, quellensteuerpflichtig.

5.5.1.3. Home Office während der Corona-Pandemie

Die Arbeitgeber in der Schweiz waren bisher verpflichtet, vom Erwerbseinkommen internationaler Wochenaufenthalter die Quellensteuer einzubehalten und an die zuständige Steuerbehörde abzuliefern.¹⁰⁵ Die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen von Arbeitnehmern im ausländischen Wohnsitzstaat können zum einen dazu führen, dass die Schweiz als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für das Arbeitseinkommen teilweise verliert. Zum anderen können die Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat auf dem Erwerbseinkommen für die nunmehr im Wohnsitzstaat ausgeübte Arbeitstätigkeit teilweise steuerpflichtig werden. Das Sekretariat der OECD hat darauf hingewiesen, dass die aussergewöhnliche Lage eine Koordination zwischen Vertragsstaaten erfordert, um die administrativen Kosten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu mildern.¹⁰⁶

5.5.2. Grenzgänger

5.5.2.1. Voraussetzungen

Die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen von Arbeitnehmern im ausländischen Wohnsitzstaat werfen auch Fragen im Zusammenhang mit besonderen Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen für die Besteuerung von Grenzgängern auf. Die Schweiz hat mit Deutschland, Frankreich, Italien und Liechtenstein solche Vorschriften vereinbart.¹⁰⁷

Nach der sog. Monteurklausel hat der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht für Löhne und Gehälter, die ein Arbeitnehmer für die im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit erhält, wenn entweder die 183-Tage Schwelle überschritten wird oder die Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz im Tätigkeitsstaat gezahlt werden.¹⁰⁸ In Abweichung von der Monteurklausel behält nach den besonderen Vorschriften

¹⁰³ Ziffer 4 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

¹⁰⁴ Ziffer 2.6.1 zu Art. 15 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

¹⁰⁵ Art. 88 Abs. 1 und Art. 100 Abs. 1 DBG.

¹⁰⁶ Ziffer 4 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

¹⁰⁷ Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Deutschland), SR 0.672.913.62; Abkommen 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 (DBA-Frankreich), SR 0.672.934.91; Abkommen vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Italien), SR 0.672.945.41; Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Liechtenstein), SR 0.672.951.43.

¹⁰⁸ Art. 15 OECD-MA 2017.

für die Besteuerung von Grenzgängern der Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die ein Arbeitnehmer für die im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit erhält, obschon die die Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz im Tätigkeitsstaat gezahlt werden. Die besonderen Vorschriften setzen im Allgemeinen voraus, dass der Arbeitnehmer *regelmässig* nach Arbeitsende vom Tätigkeitsstaat in den Wohnsitzstaat zurückkehrt. Es wird insbesondere vorausgesetzt, dass der Arbeitnehmer eine bestimmte Anzahl Tage, an welchen der Arbeitnehmer nicht in den Wohnsitzstaat zurückkehrt (sog. Nichtrückkehr-Tage), nicht überschritten wird. Wird die Schwelle der maximal zulässigen Nichtrückkehr-Tage überschritten, entfällt die Grenzgängereigenschaft und das Besteuerungsrecht für das anteilige Erwerbseinkommen wechselt aufgrund der Monteurklausel vom Wohnsitzstaat zum Tätigkeitsstaat.

5.5.2.2. Nicht-Rückkehrtage nach dem DBA-Deutschland

Nach der besonderen Vorschrift für die Besteuerung von Grenzgängern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland hat der Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für Löhne und Gehälter, die ein Arbeitnehmer für die im Tätigkeitsstaat ausgeübte Arbeit erhält. Auch der Tätigkeitsstaat hat ein Besteuerungsrecht, wobei der Steuersatz auf 4.5% begrenzt ist.¹⁰⁹ Zur Vermeidung der rechtlichen Doppelbesteuerung wenden die beiden Vertragsstaaten als Wohnsitzstaaten zwei verschiedene Methoden an: Die Schweiz setzt bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens den Bruttobetrag der Vergütung um einen Fünftel herab.¹¹⁰ Deutschland rechnet die schweizerische Einkommenssteuer an die deutsche Einkommensteuer an (Anrechnungsmethode).¹¹¹

Die abkommensrechtliche Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn der Arbeitnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen nicht in den Wohnsitzstaat zurückkehrt.¹¹² Für die Berechnung der Nicht-Rückkehrtage werden Nicht-Rückkehrtage berücksichtigt, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen oder nicht zumutbar ist. Gemäss der Konsultationsvereinbarung vom 12. Oktober 2018 zwischen der Schweiz und Deutschland betreffend Nichtrückkehr eines Grenzgängers gilt, dass bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz nicht zumutbar ist, wenn die kürzeste Strassenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 Kilometer beträgt und bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, wenn die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt.¹¹³ Wochenaufenthalter, welche unter der Woche am Arbeitsort wohnen und am Wochenende an den Wohnort zurückkehren, werden somit trotzdem als Grenzgänger besteuert, sofern beide Schwellen nicht überschritten werden.

Wird die Schwelle der 60-Nicht-Rückkehrtage überschritten, entfällt die Grenzgängereigenschaft und das Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen wechselt aufgrund der Monteurklausel vom Wohnsitzstaat zum Tätigkeitsstaat. Die Schweiz und Deutschland wenden bei der Monteurklausel

¹⁰⁹ Art. 15a Abs. 1 DBA-Deutschland.

¹¹⁰ Art. 15a Abs. 3 Bst. b DBA-Deutschland.

¹¹¹ Art. 15a Abs. 3 Bst. a DBA-Deutschland.

¹¹² Art. 15a Abs. 2 DBA-Deutschland.

¹¹³ *Peter Brandis*, in Wassermeyer, DBA, 147. EL Oktober 2019, Art. 15 a DBA Schweiz N 47d.

zur Vermeidung der rechtlichen Doppelbesteuerung die gleiche Methode. Beide Vertragsstaaten stellen das Erwerbseinkommen für die im anderen Vertragsstaat ausgeübte Erwerbstätigkeit von der Einkommenssteuer frei (Freistellungsmethode).¹¹⁴

5.5.2.3. Verständigungsvereinbarung zum DBA-Frankreich

Das Sekretariat der OECD hat darauf hingewiesen, dass die aussergewöhnliche Lage eine Koordination zwischen Vertragsstaaten erfordert, um die administrativen Kosten für Arbeitgeber und Grenzgänger zu mildern.¹¹⁵

Die Schweiz und Frankreich haben am 13. Mai 2020 im Zusammenhang mit COVID-19 eine Verständigungsvereinbarung zur Grenzgängerbesteuerung bei Home Office abgeschlossen, um Rechtssicherheit zu gewährleisten.¹¹⁶ Nach der Vereinbarung gelten die Besteuerungsregeln wie bisher, solange die COVID-19-Ausnahmeregelungen gelten. Grenzgänger, die zu Hause arbeiten, unterliegen somit denselben Besteuerungsregeln, wie wenn sie physisch an ihrem bisherigen Arbeitsort im anderen Vertragsstaat tätig wären.

Die Bestimmungen der Vereinbarung traten am 14. März 2020 in Kraft und galten bis zum 31. Mai 2020. Die Vereinbarung ist ab diesem Zeitpunkt am Ende jedes Monats stillschweigend verlängerbar und tritt ausser Kraft, wenn die beiden Vertragsstaaten ihre Ein- und Ausreisebeschränkungen oder die entsprechenden Empfehlungen, welche die Freizügigkeit natürlicher Personen einschränken, aufgehoben haben.

5.5.2.4. Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland

Am 11. Juni 2020 haben die Schweiz und Deutschland im Zusammenhang mit COVID-10 eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Arbeitnehmern abgeschlossen.¹¹⁷

Nach der Konsultationsvereinbarung gilt während den COVID-19-Massnahmen für die Monteurklausel in Art. 15 Abs. 1 DBA-D und den Grenzgängerbegriff in Art 15a Abs. 2 DBA eine steuerrechtliche Fiktion, wonach die Arbeitstage als in dem Vertragsstaat verbracht gelten, in dem sich der Arbeitsort ohne die COVID-19-Massnahmen befunden hätte. Zu den COVID-19-Massnahmen gehören insbesondere Ein- und Ausreisebeschränkungen sowie Beschränkungen oder Auflagen für betriebliche Abläufe.

¹¹⁴ Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d bzw. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-Deutschland.

¹¹⁵ Ziffer 4 der Analyse vom 3. April 2020 des Sekretariats der OECD.

¹¹⁶ En application du paragraphe 3 de l'article 27 de la Convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, les autorités compétentes des deux Etats contractants ont conclu un accord amiable concernant les dispositions applicables aux revenus visés au 1 de l'article 17 de la Convention (« l'Accord ») à la suite des mesures prises dans le contexte de lutte contre la propagation du COVID-19, 13 mai 2020.

¹¹⁷ Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020 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 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie.

- Tage, an denen ein Arbeitnehmer die Tätigkeit am Wohnsitz ausübt, und Tage, an denen ein Arbeitnehmer unter Lohnfortzahlung aufgrund der COVID-19-Massnahmen ohne Tätigkeitsausübung am Wohnsitz verbleibt, können vom Arbeitnehmer als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage geltend gemacht werden, in dem sich der Arbeitsort ohne die COVID-19-Massnahmen befunden hätte. Es wird dabei vorausgesetzt, dass der Arbeitslohn in dem Vertragsstaat, in dem der Arbeitnehmer die Tätigkeit ohne COVID-19-Massnahmen ausgeübt hätte, besteuert wird. Macht der Arbeitnehmer keinen Gebrauch von der Wahlmöglichkeit, gelten die allgemeinen Regeln des Abkommens. Arbeitslohn für Arbeitstage ohne Tätigkeitsausübung können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer ohne die COVID-19-Massnahmen tätig geworden wäre.
- Zum einen gelten Tage, an welchen ein Grenzgänger die Tätigkeit am Wohnsitz ausübt, und Tage, an denen ein Grenzgänger unter Lohnfortzahlung ohne Tätigkeitsausübung am Wohnsitz verbleibt, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort ohne die COVID-19-Massnahmen befunden hätte. Zum anderen gelten Arbeitstage, an denen ein Grenzgänger im Vertragsstaat des Arbeitsortes verbleibt und für welche der Arbeitgeber die Wohn- und Übernachtungskosten trägt, nicht als Nicht-Rückkehrtage. Es wird in beiden Fällen eine arbeitstägliche Rückkehr an den Wohnsitz unterstellt. Der Zeitraum, in dem ein Grenzgänger von den COVID-19-Massnahmen betroffen ist und die Konsultationsvereinbarung gilt, wird bei der Berechnung der Nicht-Rückkehrtage nicht berücksichtigt, so dass eine proportionale Kürzung des übrigen Zeitraums des Kalenderjahres vorzunehmen ist.

Die in der Schweiz ausbezahlte Kurzarbeitsentschädigung und ähnliche Vergütungen, die aufgrund der COVID-19-Massnahmen vom Staat ausgerichtet und vorübergehend das Erwerbseinkommen ersetzen sollen, gelten als Vergütungen für unselbständige Arbeit im Sinne von Art. 15 und Art. 15a DBA-Deutschland und sind somit in der Schweiz steuerbar. Besteuert die Schweiz diese Ersatzeinkünfte nicht oder besteuert die Schweiz diese Ersatzeinkünfte zu einem reduzierten Steuersatz, kann Deutschland die Ersatzeinkünfte besteuern.

Die Vereinbarung findet Anwendung auf Vergütungen für den Zeitraum vom 11. März bis zum 30. Juni 2020. Die Vereinbarung verlängert sich jeweils um einen Kalendermonat, sofern sie nicht von einem Vertragsstaat mindestens eine Woche vor Beginn des nächstfolgenden Kalendermonats gekündigt wird.

5.5.2.5. Home Office während der Corona-Pandemie

Die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen von Arbeitnehmern im ausländischen Wohnsitzstaat können dazu führen, dass die Grenzgängereigenschaft aufgrund des Überschreitens der Schwelle der Nicht-Rückkehrtage entfällt und das Besteuerungsrecht aufgrund der Monteurklausel vom Wohnsitzstaat zum Tätigkeitsstaat wechselt.¹¹⁸

¹¹⁸ Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 1. Oktober 2019 (2C_215/2009) den Grenzgängerbegriff in Art. 5 Abs. 2 des alten Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Liechtenstein (SR 0.672.951.43, AS 1997 891) im Lichte des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten (SR 0.142.112.681) erweitert ausgelegt und festgehalten, dass der Grenzgängerbegriff in Art. 5 Abs. 2 alt-DBA-Liechtenstein nicht voraussetzt, dass ein Grenzgänger ausnahmslos an jedem Arbeitstag an seinen Wohnort zurückkehrt, sondern eine regelmässige

Aufgrund eines solchen Wechsels könnten Grenzgänger im Wohnsitzstaat auf dem Erwerbseinkommen nicht mehr steuerpflichtig sein und Arbeitgeber in der Schweiz verpflichtet werden, vom Erwerbseinkommen von Grenzgängern mit Wohnsitz im Ausland eine höhere Quellensteuer einzubehalten und an die zuständige Steuerbehörde abzuliefern.¹¹⁹

5.6. Ansässigkeit natürlicher Personen

Es stellt sich die Frage, ob die Reisebeschränkungen, die Ein- und Ausreisebeschränkungen und das Festsitzen natürlicher Personen zur Begründung eines Aufenthaltsortes in einem anderen Staat führen können. Eine natürliche Person könnte im internationalen Verhältnis am Aufenthaltsort ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig werden.

5.6.1. Voraussetzungen

Im internationalen Steuerrecht wird die Ansässigkeit natürlicher Personen an die persönliche Zugehörigkeit im nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten angeknüpft.¹²⁰ Eine natürliche Person ist in der Schweiz persönlich zugehörig, wenn sich entweder steuerrechtlicher Wohnsitz oder steuerrechtlicher Aufenthalt in der Schweiz befindet.¹²¹ Eine natürliche Person hat einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz insbesondere dann, wenn sie sich in der Schweiz mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, und einen steuerrechtlichen Aufenthalt, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt. Die persönliche Zugehörigkeit bewirkt grundsätzlich eine unbeschränkte Steuerpflicht.¹²²

Die Prioritätsregel (*tie-breaker rule*) im internationalen Steuerrecht verwendet abkommensrechtliche Anknüpfungsmerkmale, die in einer Rangfolge zueinanderstehen.¹²³ Die Prioritätsregel räumt demjenigen Vertragsstaat den Vorrang ein, in dem die natürliche Person über eine ständige Wohnstätte verfügt. Jede Wohngelegenheit kann eine Wohnstätte begründen (z.B. Haus, Wohnung, möbliertes Zimmer, etc.). Eine ständige Wohnstätte setzt voraus, dass sie *dauerhaft* (d.h. nicht bloss vorübergehend) verfügbar ist. Die natürliche Person muss sich die Wohnstätte zur dauerhaften Benutzung («*permanent use*») zur Verfügung halten.¹²⁴ Die ständige Wohnstätte ist abzugrenzen von einem Ort, an dem sich eine natürliche Person mit der Absicht des kurzfristigen Verbleibens aufhält.¹²⁵ Die natürliche Person muss sich die Wohnstätte ständig und nicht nur gelegentlich zur Benutzung zur

Rückkehr genüge. Das Bundesgericht stellte fest, dass unabhängig davon, ob der Grenzgänger zu 100% von seinem Heimbüro in Liechtenstein aus für den Schweizer Arbeitgeber tätig ist oder zu 100% als eindeutiger Grenzgänger pendelt (mit zweimaligem Grenzübertritt an jedem Arbeitstag), Liechtenstein in beiden Konstellationen das volle Besteuerungsrecht zukäme. Siehe dazu *Duss/Kubaile*, Basler Kommentar, 2015, Art. 15 OECD-MA N 143.

¹¹⁹ Art. 88 Abs. 1 und Art. 100 Abs. 1 DBG.

¹²⁰ Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017.

¹²¹ Art. 3 Abs. 1 DBG.

¹²² Art. 6 Abs. 1 DBG.

¹²³ Art. 4 Abs. 2 OECD-MA 2017

¹²⁴ Ziffer 12 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2017; *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2019. 271; *Zweifel/Hunziker*, Basler Kommentar, 2015, Art. 4 OECD-MA N 109.

¹²⁵ Ziffer 12 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

Verfügung halten.¹²⁶ Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, gilt sie nur in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

5.6.2. Aufenthalt in einem Gaststaat während der Corona-Pandemie

Das Sekretariat der OECD unterscheidet in der Analyse vom 3. April 2020 zwei Fälle: Im ersten Fall hält sich eine natürliche Person vorübergehend ausserhalb des Wohnsitzstaates auf, zum Beispiel um Ferien zu verbringen oder zu arbeiten. Die natürliche Person bleibt aufgrund der Quarantäne- und Isolationsvorschriften bzw. der Ein- und Ausreisebeschränkungen im Gaststaat sitzen und begründet aufgrund des Aufenthalts nach dem nationalen Steuerrecht des Gaststaates persönliche Zugehörigkeit. Das nationale Steuerrecht des Gaststaates kann die persönliche Zugehörigkeit an eine bestimmte Anzahl von Tagen anknüpfen, welche sich eine natürliche Person im Staat aufhält.

Es liegt nahe, dass die natürliche Person aufgrund des vorübergehenden Aufenthalts im Gaststaat keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Selbst wenn die natürliche Person nach dem nationalen Steuerrecht des Gaststaates persönlich zugehörig werden würde, sollte sie nach der Prioritätsregel eines zwischen dem Wohnsitzstaat und dem Gaststaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens im Wohnsitzstaat ansässig bleiben. Zum einen wird die natürliche Person während des vorübergehenden Aufenthalts keine ständige Wohnstätte im Gaststaat zur Verfügung haben. Eine ständige Wohnstätte setzt voraus, dass sie dauerhaft (d.h. nicht bloss vorübergehend) verfügbar ist. Selbst wenn die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, würde sie aufgrund des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Wohnsitzstaat ansässig bleiben.

Im zweiten Fall hat eine natürliche Person im Tätigkeitsstaat Wohnsitz begründet. Aufgrund von COVID-19 kehrt die natürliche Person vorübergehend in den vormaligen Wohnsitzstaat (Gaststaat) zurück. Die natürliche Person begründet aufgrund des Aufenthalts nach dem nationalen Steuerrecht des Gaststaates persönliche Zugehörigkeit. Auch im zweiten Fall liegt es nahe, dass die natürliche Person aufgrund des vorübergehenden Aufenthalts im Gaststaat keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Selbst wenn die natürliche Person nach dem nationalen Steuerrecht des Gaststaat persönlich zugehörig werden würde, sollte sie nach der Prioritätsregel eines zwischen dem Wohnsitzstaats und dem Gaststaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens im Wohnsitzstaats ansässig bleiben. Hat die natürliche Person zu beiden Vertragsstaaten enge persönliche und wirtschaftliche Beziehungen und kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die natürliche Person den Mittelbunkt der Lebensinteressen hat, gilt sie nach der Prioritätsregel in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie den gewöhnlichen Aufenthalt hat. Den gewöhnlichen Aufenthalt hat die natürliche Person in dem Vertragsstaat, in dem sie sich gewöhnlich aufhält. Der gewöhnliche Aufenthalt ist in dem Vertragsstaat, in dem sich die natürliche Person üblicherweise und nicht nur vorübergehend aufhält. Nicht massgebend ist dabei, in welchem Vertragsstaat sich die natürliche Person häufiger aufhält.¹²⁷

¹²⁶ Ziffer 13 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

¹²⁷ Ziffer 19 zu Art. 4 des Kommentars zum OECD-MA 2017.

5.7. Verrechnungspreise im Konzern

5.7.1. Krisenbedingte Verluste

Die Corona-Krise hat zu Unterbrechungen in den Wertschöpfungsketten unabhängiger Unternehmen und innerhalb von Konzernen geführt. Diese Unterbrechungen können es notwendig machen, Funktionen innerhalb von Konzernen kurzfristig zu verlagern. Die kurzfristige Verlagerung von Funktionen kann wiederum Auswirkungen auf das Verrechnungspreissystem im Konzern haben.

Es stellen sich die Fragen, ob die Verrechnungspreise anzupassen sind und welche Gesellschaften im Konzern die krisenbedingten Verluste tragen muss (Vernichtung nicht absetzbarer Produkte aufgrund eingebrochener Nachfrage oder mangelnder Transportmöglichkeiten, vorübergehende Produktionsstilllegungen bzw. -verlagerungen, Lieferengpässe auf den Beschaffungsmärkten, Rückholaktionen von Mitarbeitern, etc.).

Im Zusammenhang mit der Corona-Krise ist somit neben der Sicherung der Liquidität und der kurzfristigen Finanzierung der Konzerngesellschaften auch eine Überprüfung der Verrechnungspreise für Geschäftsvorfälle zwischen Konzerngesellschaften notwendig.

5.7.2. Fremdvergleichsgrundsatz

Ein Vertragsstaat kann die Gewinne eines Unternehmens berichtigen, wenn die Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen nicht unter den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt werden.¹²⁸ Die Verrechnungspreismethoden, die angewendet werden können, um die Gewinne eines Unternehmens zu berichtigen, sind in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 detailliert beschrieben. Die Verrechnungspreismethoden stehen auf dem Boden des international anerkannten Standards des Fremdvergleichs (*dealing at arm's length*-Prinzip).¹²⁹ Ein zentrales Element der Analyse der Vergleichbarkeit von Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen ist die Funktionsanalyse.¹³⁰

Die Entschädigung bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen widerspiegelt in der Regel die von den beiden Unternehmen ausgeübten Funktionen, unter Berücksichtigung der genutzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken. Mit Hilfe der Funktionsanalyse ist mit Bezug auf den zu prüfenden Geschäftsvorfall eine Charakterisierung des beteiligten Unternehmens vorzunehmen, um festzustellen, ob es sich um eine funktions- und risikoschwache Konzerngesellschaft mit Routinefunktionen oder um eine funktions- und risikostarke Konzerngesellschaft mit Nichtroutinefunktionen handelt. Mit Hilfe der Funktionsanalyse ist dementsprechend mit Bezug auf den zu prüfenden Geschäftsvorfall zwischen nicht wertschöpfenden und wertschöpfenden Tätigkeiten zu unterscheiden:

- Eine Konzerngesellschaft, die Routinefunktionen ausübt (z. B. konzerninterne Dienstleistungen), die ohne weiteres am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden könnten, und nur in

¹²⁸ Art. 9 Abs. 1 OECD-MA 2017.

¹²⁹ Abschnitt 1.1 ff. des Kapitels I der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017

¹³⁰ Abschnitt 1.51 ff. des Kapitels I der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017.

geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzt und nur geringe Risiken trägt, erzielt bei üblichem Geschäftsablauf keine Verluste, sondern kleinere, aber regelmässige Gewinne.

- Einer Konzerngesellschaft, welche die für den Konzern Erfolg entscheidenden «Entrepreneur»-Funktionen ausübt, über die wesentlichen Wirtschaftsgüter verfügt und die wesentlichen Risiken übernimmt, steht in der Regel das Konzernergebnis zu, das nach Abgeltung von Routinefunktionen anderer Konzerngesellschaften verbleibt. Die Abgeltung der «Entrepreneur»-Funktionen bildet somit grundsätzlich eine Residualgrösse, für die sich mangels vergleichbarer Unternehmen keine Fremdvergleichsdaten ermitteln lassen.

5.7.3. Prinzipal-Strukturen

Kurzfristige Änderungen in der Wertschöpfungskette und in den Geschäftsmodellen der Konzerne haben Auswirkungen auf die Verrechnungspreissysteme. Das Verrechnungspreissystem bildet das Geschäftsmodell und die wirtschaftlichen Transaktionen innerhalb des Konzerns ab.

Multinationale Unternehmen haben in der Regel sog. Prinzipal-Strukturen umgesetzt. Innerhalb der Wertschöpfungskette werden einzelne Funktionen auf einzelne Konzerngesellschaften ausgegliedert (z.B. Auftragsforschung, Lohn- oder Auftragsfertigung, Finanzierungsfunktionen, Vertriebsfunktionen, etc.). Üben diese Konzerngesellschaften nicht wertschöpfende Routinefunktionen aus, werden die erbrachten Funktionen mit kleineren, jedoch regelmässigen Vergütungen entschädigt.¹³¹ Es handelt sich hierbei um konzerninterne Dienstleistungsfunktionen mit geringer Wertschöpfung und Hilfsfunktionen, die nicht im Kerngeschäft des Konzerns liegen. Die einzelne Konzerngesellschaft übernimmt limitierte Risiken und limitierte Funktionen und hat limitierte Aktiven, um die Routinefunktionen zu erbringen.

Nach der Methode des Residual Profit Split verbleibt der Residualgewinn, d.h. der Konzerngewinn abzüglich der Entschädigungen für die von den Konzerngesellschaften erbrachten Routinetätigkeiten, bei den Entrepreneur-Konzerngesellschaften. Gibt es nur einen Entrepreneur im Konzern, steht diesem das ganze residuale Konzernergebnis zu. Der Prinzipal profitiert von steigenden Konzerngewinnen, muss jedoch im Gegenzug auch die finanziellen Risiken innerhalb der Wertschöpfungskette tragen.

5.7.4. Vertrags- und Verrechnungspreisanpassungen

Die Corona-Krise hat dazu geführt, dass Verträge zwischen unabhängigen Unternehmen aufgrund der wirtschaftlichen Auswirkungen überprüft, gekündigt, neu verhandelt oder angepasst werden, insbesondere werden Preise und Zahlungskonditionen angepasst. Im Lichte des Fremdvergleichsgrundsatzes sind auch Verträge zwischen Konzerngesellschaften und die Verrechnungspreise zu überprüfen, um festzustellen, ob Vertrags- und/oder Verrechnungspreisanpassungen notwendig sind.

Im Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Krise stellt sich die Frage, ob die Verrechnungspreise das Geschäftsmodell und die wirtschaftlichen Transaktionen innerhalb des Konzerns noch korrekt abbilden und welche Konzerngesellschaften nach dem Fremdvergleichsgrundsatz einen krisenbedingten Verlust tragen muss. Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017

¹³¹ Abschnitt 7.43 ff. des Kapitels VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017.

anerkennen, dass vorübergehende Verluste durch die Geschäftsstrategie eines Unternehmens gerechtfertigt sein können. Die Verrechnungspreisrichtlinien enthalten jedoch keine konkreten Hinweise über die Tragung von krisenbedingten Verlusten.

Zum einen hat jede Konzerngesellschaft diejenigen Verluste zu tragen, die aus den übernommenen Funktionen und Risiken entstehen. Zum anderen hat der Prinzipal diejenigen Verluste zu tragen, die aus der Ausübung der entscheidenden «Entrepreneur»-Funktionen und der Übernahme der wesentlichen Wirtschaftsgüter und der wesentlichen Risiken entstehen (z.B. Abnahmegarantien, Leerkostenübernahme bei Lohn- und Auftragsfertigung, etc.).

Erbringt eine Konzerngesellschaft gegenüber anderen Konzerngesellschaften Routinefunktionen, steht die Übernahme von krisenbedingten nicht ohne weiteres mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang. Nichtsdestotrotz ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine Konzerngesellschaft, die Routinefunktionen erbringt, auch in Krisenzeiten ein standardisierter Routinegewinn zugewiesen werden kann. Der Prinzipal trägt in Krisenzeiten einen Marktverlust und würde bei einer unveränderten Entschädigung der Routinetätigkeiten vollumfänglich den zusätzlichen Verrechnungspreisverlust tragen.

Im Einzelfall sind verschiedene Vorgehensweisen zu prüfen, um die kurzfristigen Auswirkungen der Corona-Krise auf die Verrechnungspreise im Konzern zu berücksichtigen. Der Verrechnungspreis könnte durch eine Verschiebung zu einem Wert an der unteren Bandbreite angepasst werden. Während der Corona-Krise könnte von einem standardisierten Gewinnaufschlag abgesehen werden, wobei anschließend während einer etwa gleich langen Zeitperiode ein entsprechen höher standardisierte Gewinnaufschlag verrechnet wird (Vorteilsausgleich). Von einem Vorteilsausgleich könnte abgesehen werden, wenn die Entschädigung vor und nach der Corona-Krise im Durchschnitt innerhalb der Bandbreite liegt. Nach dem Konzept des Residual Loss Split könnten Konzerngesellschaften, die Routinefunktionen erbringen, einen Anteil des Residualverlusts des Prinzipals, d.h. der Konzerngewinn abzüglich der Entschädigungen für die von den Konzerngesellschaften erbrachten Routinetätigkeiten, zugewiesen werden. Die Steuerbehörden stehen gegenüber solchen Anpassungen der konzerninternen Verträge und Verrechnungspreise zurückhaltend gegenüber. Im Lichte des Fremdvergleichsgrundsatzes ist jedoch festzuhalten, dass ein Unternehmen, welches seine Zulieferer und Abnehmer behalten möchte, kurzfristig bereit ist, Vertragsänderungen zuzustimmen und kurzfristig Verluste mitzutragen.

Lizenzgebühren werden in der Regel nach Umsatzerlösen oder Stückzahlen bemessen, so dass eine krisenbedingte Reduktion in der Nutzung der immateriellen Werte automatisch in einem geringeren Verrechnungspreis berücksichtigt wird und somit in der Regel keine Vertragsanpassung notwendig ist.

Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob Vertrags- und Verrechnungspreisanpassungen aufgrund der Corona-Krise notwendig und sachgerecht sind oder das Verrechnungspreissystem trotz der Corona-Krise das Geschäftsmodell und die wirtschaftlichen Transaktionen innerhalb des Konzerns mittel- und langfristig korrekt abbilden und somit unverändert beibehalten werden kann.

Führende Schweizer Wirtschaftsanwaltskanzlei

FRORIEP wurde 1966 in Zürich gegründet und ist heute eine führende und international ausgerichtete Schweizer Wirtschaftsanwaltskanzlei. Wir sind mit eigenen Büros in der deutsch- und französischsprachigen Schweiz, Zürich, Zug und Genf und im Ausland in London und Madrid präsent. Rund 60 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte setzen sich in ihren Fachbereichen an den einzelnen Standorten für unsere Klienten ein. Dazu gehören national und international tätige Unternehmen und Privatklienten aus dem In- und Ausland.

ZÜRICH

Bellerivestrasse 201
CH-8034 Zurich
Tel. +41 44 386 60 00
Fax +41 44 383 60 50
zurich@froriep.ch

GENEVA

4 Rue Charles-Bonnet
CH-1211 Geneva 12
Tel. +41 22 839 63 00
Fax +41 22 347 71 59
geneva@froriep.ch

ZUG

Grafenastrasse 5
CH-6302 Zug
Tel. +41 41 710 60 00
Fax +41 41 710 60 01
zug@froriep.ch

LONDON

17 Godliman Street
GB-London EC4V 5BD
Tel. +44 20 7236 60 00
Fax +44 20 7248 02 09
london@froriep.ch

MADRID

Antonio Maura 10
ES-28014 Madrid
Tel. +34 91 523 77 90
Fax +34 91 531 36 62
madrid@froriep.ch

© FRORIEP Legal AG 2020. This Memorandum contains general information on legal developments in Switzerland and does not provide advice in specific matters. The reproduction is authorised, provided the source is acknowledged.