

April 2019/ Nr. 70



Zuger Steuer Praxis

Neue Arbeitsformen

Editorial	5
<u>Neue Arbeitsformen</u>	
Christian Kehler und Juliane Richter: Arbeitswelt 4.0	7
Michèle Stutz und Raffael Blattmann: Arbeits- und Sozialversicherungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit neuen Arbeitsformen	15
Pascal Zraggen und Michel Barrot: Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Home Office als neue Arbeitsform	25
<u>Aktuell</u>	
Markus Metzger: Aktuelle Entwicklungen bei der MWST, insbesondere Neuerungen 2019	33
Katja Lötscher und Reto Giger: Fahrlässige Nichtdeklaration einer Dividende: Änderung betreffend die Verrechnungssteuer	41

Herausgeberin

Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV) Zug

mit Unterstützung von:

Advokatenverein des Kantons Zug
Zuger Treuhändervereinigung (ZTV)
Zuger Wirtschaftskammer

Redaktionskommission

Werner A. Räber, Vorsitz
Dr. Urs Felder
Philipp Moos
Dr. Frank Lampert
Dr. Guido Jud
Christian Lingg
Lukas Wadsack

unter ständiger Mitarbeit
der Kantonalen Steuerverwaltung Zug

Gestaltungskonzept

Speck Medien AG, Zug

Zeichnungen

Rolf Rüegg

Manuskripte und Rezensionsexemplare
sind zu adressieren an das Sekretariat
der Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV) Zug,
Bahnhofstrasse 7, 6301 Zug.

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur
mit Zustimmung der Redaktion und mit
Quellenangabe gestattet. Anfragen sind
an deren Vorsitzenden zu richten.

Verlag

Speck Medien AG, Zug

Druck

Druckerei Camenzind
Tramweg 35, 6414 Oberarth

Abonnemente

Speck Medien AG
Poststrasse 14, 6300 Zug
Telefon 041 729 78 78
Fax 041 729 78 88

Jahresabonnement inkl. Online-Abonne-
ment Fr. 75.–, inkl. MwSt.

Die Zuger Steuer Praxis erscheint
3x jährlich im April, August und Dezember.

Redaktionsschluss

je Ende Februar, Juni und Oktober.

Inserate/Preise

1/1 Seite farbig, letzte Seite Umschlag
Grösse 148 x 210 mm **Fr. 1000.–**

1/1 Seite farbig, Innenteil
Grösse 148 x 210 mm **Fr. 800.–**

1/2 Seite farbig, Innenteil
Grösse 148 x 105 mm **Fr. 450.–**

Anzeigenverwaltung

Speck Medien AG
Poststrasse 14, 6300 Zug
Telefon 041 729 78 78
Fax 041 729 78 88



Liebe Leserin, lieber Leser

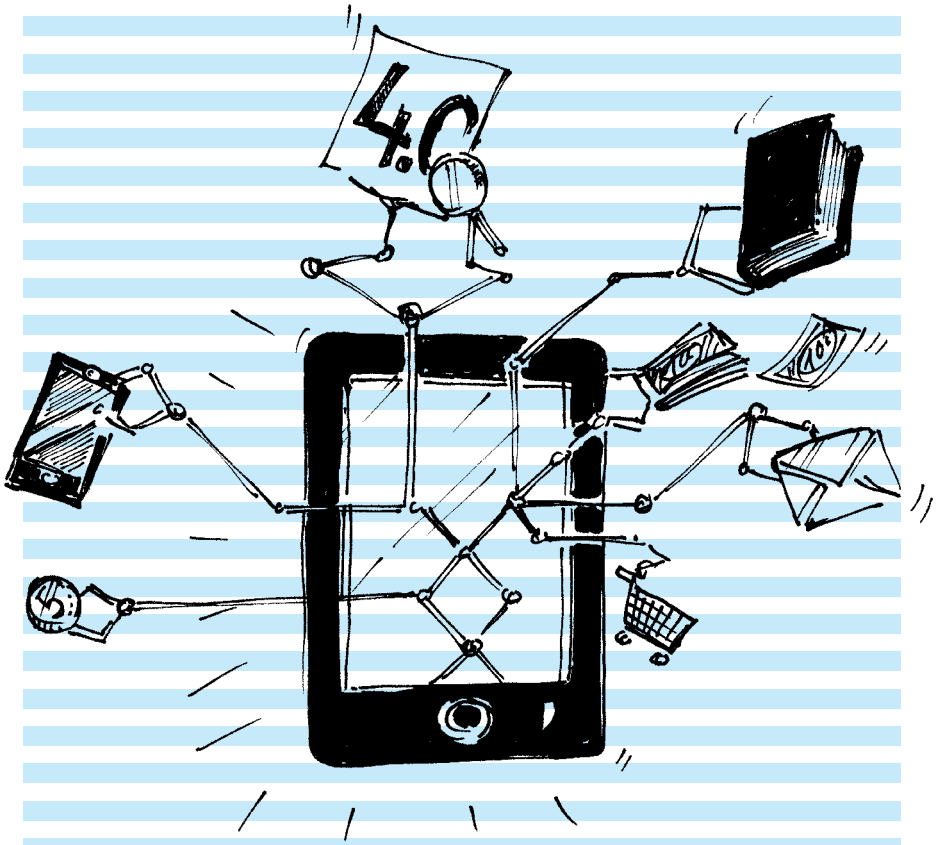
Im Sommer 1996 bin ich zum Gründungsteam der Zuger Steuer Praxis dazu gestossen und habe bei der Gestaltung der Nr. 2 bereits aktiv mitgeholfen. Damals war es noch so, dass die Redaktionskommission die meisten Beiträge selber verfasste. Erst später gelang es dann nach und nach, externe Autoren für die junge Steuerpublikation zu gewinnen.

Im Oktober 2000 übertrug mir die Redaktionskommission den Vorsitz. Mit der gleichen Ausgabe Nr. 14 stiess Dr. Urs Felder zum Team, bereits mit der Nr. 15 folgte Philipp Moos. Im Dezember 2002 verabschiedeten sich die beiden Gründungsmitglieder Heinz Huber und Guido Rensch und machten Platz für Heinz Klauz, Dr. Guido Jud und Dr. Frank Lampert, die 2003 zu uns stiessen. Erst 2010 gab es die nächste Änderung, als Heinz Klauz firmenintern an Christian Lingg übergab.

Im Dezember 2015 nahm Hans Wadsack als letztes Gründungsmitglied seinen Abschied, brachte mit seinem Sohn Lukas Wadsack aber einen würdigen Nachfolger, der auch gleichzeitig für eine deutliche Verjüngung sorgte. Es ist für mich besonders erfreulich, dass sich Lukas Wadsack nun bereit erklärt hat, ab der Nr. 71 mein Amt als Redaktionsvorsitzender zu übernehmen, womit ich mich ins zweite Glied zurückziehen kann.

Ich möchte mich hiermit bei allen Mitgliedern der Redaktionskommission, aber gleichzeitig auch bei allen Autorinnen und Autoren, dem Illustrator Rolf Rüegg und nicht zuletzt den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Speck Medien AG für die jahrelange gute Zusammenarbeit bedanken.

Ihr Werner A. Räber



Arbeitswelt 4.0

Dr. Christian Kehler
Head of HR, KPMG AG, Zürich
ckehler@kpmg.com

Juliane Richter
HR Business Partner, Tax & Legal KPMG AG, Zürich
julianerichter@kpmg.com



Dr. Christian Kehler



Juliane Richter

Die Arbeitswelt 4.0: Geprägt von fortschreitender Digitalisierung, einem globalen Wettbewerbsumfeld, anhaltenden Veränderungsprozessen und dem Ruf nach mehr «Agilität».

Technologische Innovationen verändern weite Bereiche der Arbeitswelt und führen in vielen Branchen zu Automatisierung, zunehmender digitaler Vernetzung und einer Flexibilisierung von traditionellen Arbeitsorten und Arbeitszeiten.

Auch der Arbeitsinhalt verändert sich. Berufsbilder verschwinden und neue Tätigkeitsfelder tun sich auf. Die Leistung kann flexibler erbracht werden. Modelle wie Teilzeit, Job-Sharing, virtuelles Arbeiten und Auftragsver-

hältnisse mit Selbständigen oder Freiberuflern sind auf dem Vormarsch. Die wachsende «Gig Economy», bei welcher Arbeitskräfte über Online-Plattformen vermittelt und je nach Auftrag (Gig) bezahlt werden, ist Teil dieser Entwicklung. Dieser Trend aus den USA macht sich auch immer deutlicher in Europa bemerkbar. Laut McKinsey-Report arbeitet in den USA und in den EU-15-Staaten bereits jeder Fünfte bis jeder Dritte – insgesamt 162 Millionen Menschen – in unabhängigen Arbeitsverhältnissen. Rund 30 Prozent davon beziehen daraus ihr Haupteinkommen.

Insbesondere Dienstleistungsunternehmen stehen vor der Herausforde-

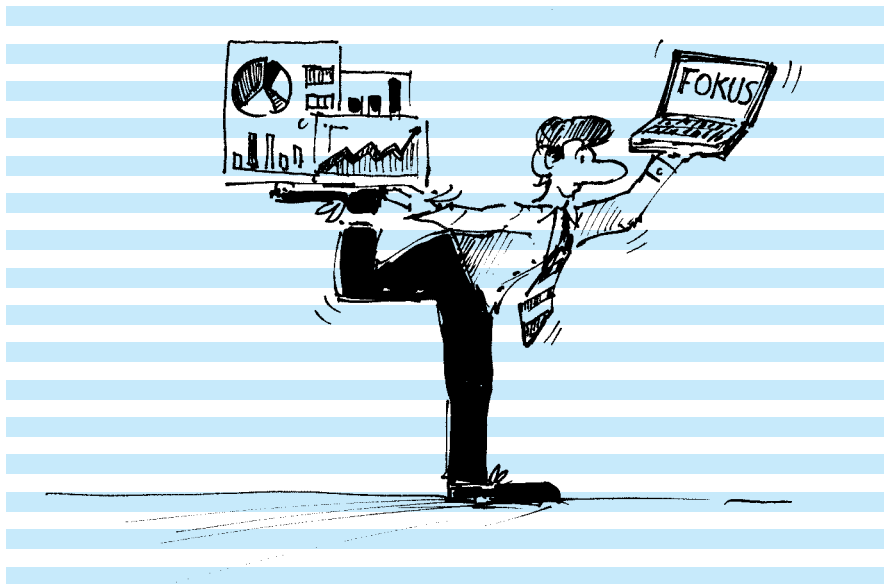
rung, auf diese Veränderungen und Einflüsse entsprechend zu reagieren und ihre Mitarbeitenden optimal einzusetzen, um wettbewerbsfähig zu bleiben.

Der Mitarbeitende 4.0

Nicht nur das Arbeitsumfeld verändert sich, sondern auch die Mitarbeitenden. Hier spielen Faktoren wie die demographische Entwicklung, der Wertewandel und die zunehmende Individualisierung eine entscheidende Rolle.

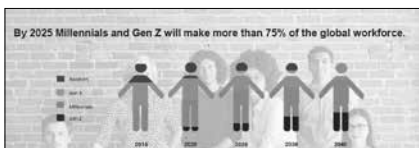
Ein Arbeitgeber beschäftigt heute bis zu fünf verschiedene Generationen parallel. Diese haben höchst unterschiedliche Erwartungen an ihren Arbeitgeber, ihren Vorgesetzten und

ihre Tätigkeiten. Aspekte wie Job-Sicherheit, Vergütung, Karrierechancen, Führungsstil und Kommunikation innerhalb des Unternehmens werden unterschiedlich gewertet. Zwei wachsende Mitarbeitenden-Gruppen sind die sogenannten Millennials, oder auch Gen Y (geboren 1980–1994), und die Generation Z (geboren ab 1995). Bis 2020 werden die Millennials rund 35% und Gen Z 24% der globalen Workforce ausmachen und damit mehr als die Hälfte aller Arbeitskräfte stellen. Arbeitgeber sollten sich also schnell auf die Ansprüche dieser dominierenden Arbeitnehmergruppe einstellen. Studien zeigen auf, dass sie mehr Selbstbestimmung, Flexibilität und Abwechslung im beruflichen All-



tag erwarten. Abwechslung kann auch ein regelmässiger Wechsel des Arbeitgebers heissen. Der «job for life» hat ausgedient. Aufgewachsen mit Tablet, Smartphone und Social Media sehen diese Mitarbeitenden keinen Grund, warum ihre Arbeit nicht im Coworking Space, von unterwegs oder zu «nicht Bürozeiten» erledigt werden könnte.

Dass die Vorstellungen der Mitarbeitenden ändern, belegt auch die im 2018 durchgeführte Studie von Universum (grösste Studentenumfrage der Schweiz) zum Thema «attraktivste Arbeitgeber». Die Umfrage zeigt auf, dass Work Life Balance eine zentrale Rolle für die Millennials und die Generation Z spielt. Die Vereinbarkeit von Beruf und Privatem, sowie die Möglichkeit, autonom und unabhängig in einem kreativen und innovativen Umfeld zu arbeiten, bekommen einen höheren Stellenwert als Aufstiegschancen, Image und Prestige. Somit sind Arbeitgeberangebote wie Teilzeit, unbezahlter Urlaub, Home Office oder Jahresarbeitszeit für diese Mitarbeiter ein entscheidendes Kriterium in der Arbeitgeberwahl.



Quelle: Universum, 2016

Der Arbeitgeber in der Arbeitswelt 4.0

Sinkende Margen und immer schnellere Veränderungen beschreiben das heutige Wettbewerbsumfeld. Um erfolgreich zu sein, müssen Unternehmen flexibler und schneller auf die sich ändernden Kundenbedürfnisse und Marktverhältnisse reagieren.

Optimal gesteuerte personelle Ressourcen können ein entscheidender Wettbewerbsvorteil sein – gleichzeitig sind sie eine besondere Herausforderung.

Unternehmen beschäftigen sich daher heute vermehrt mit der Flexibilisierung ihrer Belegschaft und kommen somit unbewusst dem Wunsch der Arbeitnehmer nach mehr Freiheit und Flexibilität entgegen: Ziel ist, Mitarbeitende schnell für sich zu gewinnen, sie zur richtigen Zeit einzusetzen und bei fehlendem Bedarf Möglichkeiten zu haben, den Mitarbeiterbestand zügig und kostengünstig abzubauen. Gleichzeitig gilt es, eine hohe Leistungsfähigkeit sicher zu stellen, diese Mitarbeitenden zu motivieren und deren Fähigkeiten zu fördern. Gelingt es Unternehmen, diese unterschiedlichen Herausforderungen zu balancieren, so trägt dies massgeblich zur Konkurrenzfähigkeit bei und ist insbesondere in der Dienstleistungsbranche für den langfristigen Erfolg des Unternehmens relevant.

Der wachsende Druck auf Unternehmen, Ressourcen agiler einzusetzen, zeigt sich auch in der jüngsten Debatte um die Flexibilisierung der Arbeitszeiten in der Schweiz. Konkret werden von den Arbeitgebern eine Lockerung des Gesetzes in Bezug auf die wöchentliche Höchstarbeitszeit, aber Einhaltung der 45-Stunden-Woche im Jahresdurchschnitt, Ruhepausen und die Erfassung von Arbeitszeit gefordert. Welchen Einfluss eine solche Anpassung auf die Einführung von flexiblen Arbeitsmodellen in der Schweiz tatsächlich hat, wird sich zeigen.

Flexible Arbeitsmodelle im Fokus

Arbeitsmodelle, welche nicht dem traditionellen «nine to five» entsprechen, sind in vielen Branchen kein neues Phänomen. Sei es Nachtarbeit im Gesundheitswesen, saisonale Verträge in der Gastwirtschaft oder das Home Office im Aussendienst.

Die Statistik zeigt jedoch, dass insbesondere die Flexibilisierung in Bezug auf die *Arbeitszeit* (z.B. Teilzeitmodelle), den *Arbeitsort* (Home Office) und *Arbeitsvertrag* (Freelancer) auf dem Vormarsch ist. (BFS, 2019)

Teilzeitmodelle

Teilzeiterwerbstätigkeit ist in der Schweiz etabliert. Mehr als 36% der Erwerbstätigen arbeiteten 2017 in Teilzeit, Tendenz insbesondere bei

Männern steigend. Dies erlaubt den Mitarbeitenden, an ihren freien Tagen anderen Verpflichtungen oder Interessen nachzugehen – sei es Familie, Studium oder Freizeitaktivitäten. Teilen sich mehrere Personen eine solche Teilzeitstelle, spricht man vom Job-Sharing. Die Vorteile liegen auf der Hand: Die Möglichkeit, Arbeit und Privates zu vereinbaren, erhöht die Zufriedenheit und steigert die Bindung an das Unternehmen. Der Arbeitgeber wiederum kann mit Teilzeitmodellen die Ressourcen an die Kundennachfrage anpassen. In Umfeldern mit saisonalen Schwankungen ist es möglich, das Pensum für einen bestimmten Zeitraum zu erhöhen oder zu reduzieren.

Die Zahlen sprechen für sich, eine Win-Win-Situation für mehr als $\frac{1}{3}$ der Arbeitskräfte. Jedoch zeigen die Zahlen auch, dass Teilzeit auf Führungsebene deutlich seltener ist. Nicht jede Tätigkeit lässt sich in 60% der Arbeitswoche erledigen. Der Planungsaufwand erhöht sich mit steigender Anzahl von Teilzeitmitarbeitern, insbesondere in kleinen Teams. Erhöhte Verwaltungskosten entstehen ebenfalls, beispielsweise beim Job-Sharing. Wie entscheidet der Vorgesetzte, wer Teilzeit arbeiten darf? Was, wenn jeder Mitarbeiter Mittwoch oder Freitag als freien Tag wählt? Nicht selten haben Vollzeitmitarbeiter in einem Team mit

mehreren Teilzeitkollegen das Gefühl, deren Abwesenheit kompensieren zu müssen. Dies muss vom Vorgesetzten frühzeitig erkannt und thematisiert werden.

Je weniger planbar, je kurzfristiger und dynamischer das Aufgabenfeld, desto anspruchsvoller ist es für beide Seiten, ein Teilzeitmodell erfolgreich umzusetzen.

In der Praxis gilt, das flexible Arbeitsmodell auch «flexibel» zu leben. Der Mitarbeitende sollte bereit sein, bei dringenden Angelegenheiten als Ansprechpartner zur Verfügung zu stehen oder wenn möglich den freien Tag zu verschieben. Der Arbeitgeber auf der anderen Seite stellt sicher, dass der Arbeitsaufwand innerhalb des vereinbarten Pensums geleistet werden kann und dass die Unternehmenskultur Teilzeitarbeit fördert und unterstützt. Dazu gehören klare Rahmenbedingungen für Teilzeitarbeit, eine offene Kommunikation und insbesondere die Fähigkeit der Chefetage, anhand von Ergebnissen und nicht von Präsenzzeit zu führen.

«Zu Hause, im Cafe, im Zug...»

Nicht nur wieviel, sondern auch wo man arbeitet verändert sich im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung. Insbesondere in vielen Knowledge Industries kann die Arbeit heutzutage räumlich unabhängig erbracht wer-

den. Die Arbeit von zu Hause (Home Office), unterwegs (z.B. im Zug) oder vermehrt auch im Coworking Space ist in vielen Berufen möglich. Ein Tag im Home Office erspart den Arbeitsweg und erlaubt konzentriertes Arbeiten mit weniger Ablenkung.

Durch die Unterstützung von z.B. Home Office profitieren Unternehmen in erster Linie von zufriedeneren Mitarbeitenden und zusätzlich von einer Optimierung der vorhandenen Arbeitsplätze. Braucht nicht jeder Mitarbeiter seinen eigenen Arbeitsplatz, so ergibt sich ein erhebliches Kosteneinsparungspotential.

Ähnlich wie beim Teilzeitmodell bedarf es zur erfolgreichen Gestaltung von Home Office bestimmter Voraussetzungen. Zwingend notwendig ist ein eingerichteter Arbeitsplatz zu Hause oder Zugang zu einem Coworking Space.

Dies bezieht sich auf die Räumlichkeiten als auch auf die technische Ausstattung des «Office». Dass Home Office nicht mit Kinderbetreuung vereinbar ist, liegt auf der Hand. Das Arbeiten ohne vorgegebene Struktur wie im Büro erfordert hohe Eigenmotivation und Disziplin. Nicht jedem Mitarbeiter ist dies gegeben.

Oft wird beim sogenannten Smart Working bemängelt, dass Teamgeist und Unternehmenskultur schwieriger zu pflegen seien. Der Koordinations-

aufwand erhöht sich, die Erreichbarkeit der Mitarbeiter ist eine Herausforderung und teilweise reduziert sich der zufällige informelle Austausch mit Kollegen. Insbesondere Personen mit Führungsverantwortung sollten für Fragen oder Anliegen ihrer Mitarbeiter verfügbar sein.

Neben den organisatorischen Aspekten gibt es bei Home Office auch verwaltungstechnische Fragen. Wie ist die Unfallversicherung geregelt? Was ist zu bedenken, wenn das Home Office nicht in der Schweiz ist? Zahlt das Unternehmen für eine Büroausstattung im Home Office?

Des Weiteren gilt es sicherzustellen, dass bei virtuellen Arbeitsmodellen (insbesondere im Coworking Space) die Sicherheit von Geschäftsdaten und vertraulichen Dokumenten gewährleistet ist. Diese Punkte sollten im Unternehmen klar geregelt und an die Mitarbeiter kommuniziert werden.

Ausschlaggebend für den Erfolg ist letztendlich das Vertrauen des Vorgesetzten in den Mitarbeitenden und deren Selbstmanagement. Die Kontrolle der Arbeit kann nicht anhand der physischen Präsenz stattfinden und erfordert somit einen leistungsorientierten Führungsstil. Ähnlich wie bei Teilzeitmodellen sollten die Erwartungen der Parteien hinsichtlich mobilem Arbeiten klar kommuniziert und regelmässig überprüft werden.

Agile Anstellungsverträge

Je dynamischer das Tätigkeitsfeld, desto schneller müssen Unternehmen auf Kundenbedürfnisse und sich ändernde Marktverhältnisse reagieren können. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, setzen Unternehmen vermehrt auf flexible Anstellungsverhältnisse. Hierzu zählen temporäre Verträge, Freelancer Arrangements oder die Zusammenarbeit mit externen Dienstleistern.

Wer es als Unternehmen schafft, einen Pool von – teilweise hocherfahrenen – Mitarbeitenden mit strategisch wertvollem Know-how zu schaffen, spart Zeit und Kosten bei der Rekrutierung von Fachkräften. Bei regelmässigem Einsatz eignen sich diese Mitarbeitenden relevantes Unternehmenswissen an, beherrschen oftmals die notwendigen Tools und Programme und kennen die Unternehmenskultur. Dadurch entfällt eine längere Einarbeitungszeit und die Ressourcen können schneller zum Geschäftsergebnis beitragen.

Für den Mitarbeiter ergibt sich so die Möglichkeit, mehrere Arbeitsverhältnisse gleichzeitig einzugehen und für sie besonders interessante Aufträge abzuwickeln. Freelancer berichten über mehr Spass an der Arbeit sowie eine Effizienzsteigerung und gewisse Distanz zum Unternehmen, da sie von diversen unternehmensinternen Prozessen ausgenommen sind.

Zu bedenken ist, dass Freelancer gegenüber dem Unternehmen weniger Loyalität und Zugang zu wichtigen Daten oder Informationen haben. Die Integrität solcher Mitarbeiter sollte dementsprechend sorgfältig geprüft werden. Traditionelle Anreizsysteme wie Beförderung, persönliche Entwicklung oder Bonuszahlungen sind für diese Mitarbeiter nicht wirkungsvoll, was wiederum anspruchsvoll für die jeweiligen Vorgesetzten sein kann. Gleichzeitig sollte auf die Integration dieser Ressourcen im Team von Festangestellten ein besonderes Augenmerk gelegt werden. Schlussendlich ist auch ein gut strukturiertes Knowledge Management System wichtig, um den Verlust von Wissen dieser Projekt-basierten Mitarbeiter zu vermeiden.

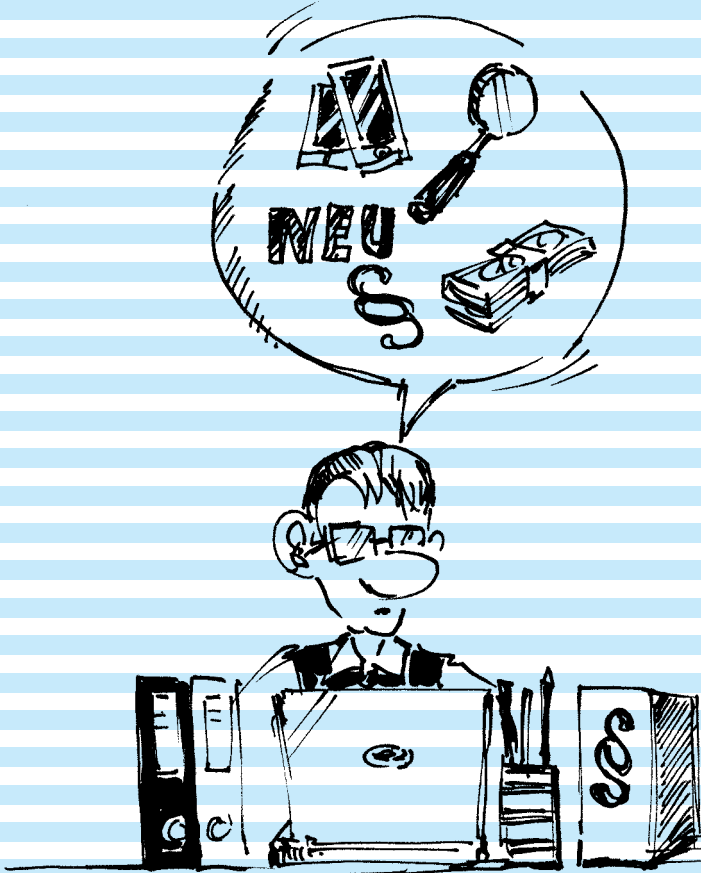
Fazit

Eine derart flexibilisierte Arbeitswelt ist charakterisiert durch multiple Möglichkeiten von Anstellungsverhältnissen. Seien dies Mehrfachanstellungsverhältnisse, neuartige Hybridmodelle oder ein höherer Anteil von temporären Mitarbeitenden. Ein besonderes Augenmerk muss dabei auf das Risikomanagement gelegt werden. Sind sozialversicherungsrechtliche Fragen geklärt? Wie sieht es mit der Haftung aus? Mit diesen Fragen muss sich ein Unternehmen zwingend auseinander-

setzen, was eine Zunahme des operativen Aufwands und der Komplexität bedeutet.

Die Flexibilisierung der Arbeitskräfte hat viele Vorteile für beide Seiten und wird künftig vermehrt zum entscheidenden Wettbewerbsfaktor werden. Die Generationen, welche in naher Zukunft die Mehrheit der Belegschaft in Unternehmen ausmachen, haben den Anspruch, ihre Arbeit autonom, flexibel und im Einklang mit ihren persönlichen Werten und privaten Interessen zu leisten.

Die Veränderungen stellen Unternehmen vor grosse Herausforderungen. Nicht nur die Führungsmodelle und Planungsansätze müssen überdacht und reformiert werden, es braucht auch Investitionen in Technologien. Und die wohl grösste Herausforderung sind die Anforderungen an uns Menschen als Mitarbeitende und Führungskräfte. Wir werden unsere Art zu arbeiten, zu führen und Herausforderungen zu lösen radikal überdenken und neue Wege gehen müssen.



Arbeits- und sozial- versicherungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit neuen Arbeitsformen

Raffael Blattmann
Legal Associate, MME Legal Tax Compliance, Zürich
raffael.blattmann@mme.ch
www.mme.ch

Michèle Stutz
LL.M., Fachanwältin SAV Arbeitsrecht
Legal Partner, MME Legal Tax Compliance, Zürich
michele.stutz@mme.ch
www.mme.ch



Raffael Blattmann



Michèle Stutz

I. Einführung

Die Arbeitswelt steht im Wandel, doch damit ist sie nicht allein – vielmehr ist sie eine von zahlreichen Lebensbereichen, die von der Digitalisierung durchflossen und verändert wird. Dabei prägen seit einigen Jahren Begriffe wie «Gig-Economy», «Crowdwork» oder «Collaborative Economy» das öffentliche Interesse. Eine eindeutige Definition dieser Begriffe fehlt und deren Ausgestaltung nimmt vielfältige Formen an. Doch nicht nur die Digitalisierung verändert die Arbeitswelt, ganz allgemein bringt der Wunsch nach mehr Flexibilität neue Arbeitsformen und -modelle hervor. Diese Formen sind in das bestehende

rechtliche Konstrukt einzugliedern. Im Vordergrund steht dabei oftmals die Frage, ob es sich um eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit handelt – mithin, ob die arbeitsrechtlichen Regelungen oder die (zumeist) auftrags- oder werkvertragsrechtlichen Regelungen zu beachten sind. Vorweg gilt festzuhalten, dass diese Beurteilung nicht in globo möglich ist, sondern eine Einzelfallbetrachtung notwendig ist. Das Ergebnis der Qualifizierung hat weitreichende Folgen – sowohl für die Leistungserbringer als auch für die Auftraggebenden.

II. Was sind «neue Arbeitsformen»?

Die schweizerische Rechtsordnung

und insbesondere das Arbeitsrecht gingen ursprünglich von einem auf Dauer angelegten Arbeitsverhältnis aus, wobei ein Arbeitnehmer auf unbefristete Dauer für eine einzige Arbeitgeberin, eingegliedert in deren Betrieb, im Vollzeitpensum arbeitet und wirtschaftlich von ihr abhängig ist. Obwohl dieses klassische Modell auch heute noch weit verbreitet ist, haben sich schon seit längerem neue Arbeitsformen herausgebildet. Zu erwähnen sind beispielsweise die befristete Arbeit, die Teilzeitarbeit oder etwa die Temporärarbeit. Diese Arbeitsformen haben sich schon längst etabliert und gelten keineswegs mehr als neu. Vielmehr geht es heute um Arbeitsformen, die unter den Begriff der «Gig-Economy» subsumiert werden können.

Der Begriff «Gig-Economy» ist der Musikwelt entnommen und beschreibt im Grunde kurze Arbeitseinsätze, wie wenn ein Musiker mit verschiedenen Auftritten («Gigs») seinen Lebensunterhalt bestreitet. Diese Arbeitseinsätze können im Auftrag desselben Auftraggebers erfolgen oder aber sie werden für unterschiedliche Auftraggeber ausgeführt.

Nicht selten erfolgt die Kontaktaufnahme über Internetplattformen, die als «Vermittler» auftreten. Ziel dieser neuen Arbeitsformen ist eine grössere Flexibilität sowohl auf Seiten der

Auftraggebenden als auch der Leistungserbringer.

Die Ausprägungen der «Gig-Economy» sind vielfältig und können nach unterschiedlichen Kriterien eingeteilt werden. Zum einen wird unterschieden zwischen

- nachträglichem erfolgsbezogenen Crowdfunding: die Auswahl des Leistungserbringers erfolgt nach der Arbeitsleistung einer Vielzahl von Teilnehmenden aus deren Kreis; und
- vorgängigem tätigkeitsbezogenen Crowdfunding: die Auswahl des Leistungserbringers erfolgt vor der Arbeitsleistung.¹

Die OECD ordnet die Internetplattformen (und damit indirekt auch die Arbeitsleistungen) nach:

- der Ressourcenintensität: kapital- oder arbeitsintensiv
- der Art der Leistungserbringung: physisch oder digital
- dem Routinegrad: Routine- oder Nichtroutinearbeiten²

TaskRabbit ist beispielsweise eine Internetplattform für Reparatur- und Handwerksdienstleistungen. Die Arbeiten sind dabei arbeitsintensiv und werden physisch erbracht. Es kann sich um Routine- als auch um Nichtroutinearbeiten handeln.

Eine vom SECO in Auftrag gegebene Studie wiederum unterscheidet zwischen:

- Crowdwork: ortsunabhängig, ohne physischem Kontakt zwischen Auftraggeber und -nehmer, online erbracht; und
- Work-on-Demand via Apps/Internet: ortsabhängig, physisch erbracht³

Die Versuche, die neuen Arbeitsformen zu kategorisieren und gegeneinander abzugrenzen, sagen noch nichts über deren rechtliche Einordnung. Eine solche ist aufgrund dieser Kategorien auch nicht möglich. Vielmehr bedarf es wiederum einer Analyse des Einzelfalls.

III. Selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit?

Zentrale Frage bei den neuen Arbeitsformen ist, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Da diese Unterscheidung nicht erst seit dem Aufkommen neuer Arbeitsformen relevant und oft strittig ist, gibt es diesbezüglich eine reichhaltige Praxis. Liegt eine unselbständige Erwerbstätigkeit vor, führt das grundsätzlich zur Anwendung der arbeitsrechtlichen Schutzbestimmungen (es liegt ein Arbeitsvertrag i.S.v. Art. 319 ff. OR vor) und es müssen Sozialversicherungsbeiträge entrichtet werden. Wichtig ist, dass die Qualifizierung im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht auseinanderfallen kann. Mit anderen Worten besteht die Mög-

lichkeit, dass ein Vertragsverhältnis aus vertragsrechtlicher Sicht nicht als Arbeitsvertrag eingestuft wird (sondern zum Beispiel als Auftrag), aber aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht wird eine unselbständige Erwerbstätigkeit attestiert.

A. Arbeitsrechtliche Betrachtungsweise

1. Das Vorliegen eines Arbeitsvertrages

Der Arbeitsvertrag wird in Art. 319 OR definiert. Die begriffsnotwendigen Elemente sind die folgenden:

- Arbeitsleistung: geschuldet ist die Arbeitsleistung, nicht ein bestimmter Arbeitserfolg.
- Entgeltlichkeit: die Arbeitsleistung wird entlohnt.
- Subordinationsverhältnis: der Arbeitnehmer gliedert sich in die Arbeitsorganisation der Arbeitgeberin ein, die Arbeitgeberin hat ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer.
- Privatrechtliches Dauerschuldverhältnis: der Arbeitnehmer verpflichtet sich zur dauernden Arbeitsleistung während einer bestimmten oder unbestimmten Dauer. Eine Minimaldauer kennt das Gesetz allerdings nicht, so dass auch sehr kurze Einsätze bei Vorliegen der üblichen Voraussetzungen als Arbeitsvertrag eingestuft werden können.

In der Praxis steht oftmals die Abgrenzung eines Arbeitsvertrages zu einem Werkvertrag oder einfachen Auftrag im Vordergrund. Der Anschaulichkeit halber werden nachfolgend auch die begriffsnotwendigen Elemente dieser Vertragstypen aufgelistet.

Werkvertrag:

- Herstellung eines Werks: ein Arbeitserfolg ist geschuldet; und
- Entgeltlichkeit

Einfacher Auftrag:

- Arbeitsleistung: geschuldet ist das sorgfältige Tätigwerden, nicht ein bestimmter Arbeitserfolg.
- In unabhängiger Position

Während auch bei den neuen Arbeitsformen die Arbeit für gewöhnlich gegen Entgelt erfolgt, kann fraglich sein, ob die restlichen Elemente gegeben sind. Ist beispielsweise ein IT-Spezialist, der über eine Internetplattform seine Dienste anbietet und darauf einige Male für ein Unternehmen kleinere Aufträge übernimmt, in einem Dauerschuldverhältnis mit diesem Unternehmen? Wie bereits erläutert, kann für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses die Zeitspanne, in welcher der IT-Spezialist Arbeit für das Unternehmen verrichtet, kurz sein. Klarer wäre der Fall allerdings, wenn er während einigen Monaten hauptsächlich für das Unternehmen tätig ist. Doch ist er überhaupt in dessen Arbeitsorganisation eingegliedert?

Örtlich kann ein IT-Spezialist problemlos getrennt vom Unternehmen arbeiten – das ist auch bei der Telearbeit nicht anders. Es liegt sodann auch in der Natur des Vertragsverhältnisses, dass das Unternehmen Anordnungen erteilt – doch wie weit gehen die? Ist der «Auftragnehmer» noch in unabhängiger Stellung tätig, oder ist er dem Unternehmen untergeordnet und erhält detaillierte Weisungen? Das Beispiel zeigt anschaulich, dass die Verhältnisse des Einzelfalls genau analysiert und die einzelnen Elemente in einer Gesamtbetrachtung gewichtet werden müssen.

2. Scheinselbständigkeit⁴

Viele Personen verrichten ihre Arbeit gestützt auf ein privatrechtliches Vertragsverhältnis, ohne dass alle begriffsnotwendigen Elemente eines Arbeitsvertrages vorliegen und dennoch sind sie in persönlicher oder wirtschaftlicher Abhängigkeit vom Auftraggebenden. Solche Personen werden untechnisch als Scheinselbständige oder arbeitnehmerähnliche Personen bezeichnet. Problematisch ist dabei, dass solche Scheinselbständige Gefahr laufen, dass ihnen der Sozialschutz des Arbeitsrechts verwehrt bleibt, obwohl sie wegen ihrer Abhängigkeit darauf angewiesen wären. Auf Scheinselbständige sind deshalb teilweise die arbeitsrechtli-

chen Schutzvorschriften anwendbar. Währenddem der erhöhte Schutz dieser Personen zu begrüssen ist, folgt damit auch eine gewisse Rechtsunsicherheit, da jeweils nur schwer abschätzbar ist, welche Schutzvorschriften genau Anwendung finden. Die Gerichte prüfen im Einzelfall, welche dieser Schutzvorschriften sich auf das konkrete Vertragsverhältnis übertragen lassen, wobei das Ausmass und die Art der Abhängigkeit der schwächeren Partei massgebend sind.

B. Sozialversicherungsrechtliche Betrachtungsweise

Im Sozialversicherungsrecht ist für die Abgrenzung selbständige/unselbständige Erwerbstätigkeit das AHVG massgebend. Das AHVG nimmt die Abgrenzung über das Entgelt vor und nicht über die Person. Als «massgebender Lohn» gilt demnach jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit (Art. 5 Abs. 2 AHVG). Der Begriff des «massgebenden Lohns» im Sozialversicherungsrecht ist weiter als derjenige des Lohnes im Arbeitsvertragsrecht. Während der Lohn gemäss Arbeitsvertragsrecht immer auch «massgebender Lohn» ist, können auch Entgelte aus einem Auftrag oder Werkvertrag als «massgebender Lohn» eingestuft werden.

Hauptmerkmale zur Unterscheidung sind im Sozialversicherungsrecht das Unternehmerrisiko und das Abhängigkeitsverhältnis. Die Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML) beschreibt die unselbständige Stellung wie folgt: «In unselbständiger Stellung ist grundsätzlich erwerbstätig, wer kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt und von einer Arbeitgeberin oder einem Arbeitgeber in wirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist.»⁵

Die Merkmale für das Bestehen eines Unternehmerrisikos sind gemäss WML namentlich:

- das Tätigen erheblicher Investitionen,
- die Verlusttragung,
- das Tragen des Inkasso- und Delkredererisikos,
- die Unkostentragung,
- das Handeln in eigenem Namen und auf eigene Rechnung,
- das Beschaffen von Aufträgen,
- die Beschäftigung von Personal,
- eigene Geschäftsräumlichkeiten.

Das wirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeitsverhältnis kommt insbesondere zum Ausdruck durch das Vorhandensein:

- eines Weisungsrechts,
- eines Unterordnungsverhältnisses,
- der Pflicht zur persönlichen Aufgabenerfüllung,

- eines Konkurrenzverbots,
- einer Präsenzpflicht.

Den Hauptmerkmalen Unternehmerrisiko und Abhängigkeitsverhältnis werden je nach Umständen unterschiedliche Bedeutung zugemessen. Fordern beispielsweise gewisse Tätigkeiten kaum erhebliche Investitionen, tritt das Abhängigkeitsverhältnis in den Vordergrund. Umgekehrt bringen gewisse Auftragsverhältnisse naturgemäss ausführliche Anordnungen mit sich – hier wird dafür das Unternehmerrisiko stärker gewichtet. Irrelevant ist hingegen die von den Parteien gewählte Rechtsnatur der vertraglichen Zusammenarbeit. Auch Abreden der Vertragsparteien über die AHV-rechtliche Stellung eines Auftragnehmers sind irrelevant. Hilfreich kann diesbezüglich ein von den Sozialversicherungsanstalten zur Verfügung gestellter Fragebogen mit diversen Kriterien sein, wie ihn die SVA Zürich zur Verfügung stellt.⁶

IV. Folgen

Die neuen Arbeitsformen der «Gig-Economy» verleiten dazu, dass Parteien vermehrt ein Vertragsverhältnis eingehen, von dem sie annehmen, es handle sich um einen einfachen Auftrag (oder allenfalls um einen Werkvertrag), das aber nachträglich von einem Gericht oder den Behörden im Rahmen einer Kontrolle als Arbeits-

vertrag bzw. eine unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert wird. Möglich ist auch, dass das Vorliegen eines Arbeitsvertrags zwar verneint wird, aber dennoch gewisse arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen angewendet werden (Scheinselbständigkeit). Ein solcher Entscheid hat für Arbeitgeber (und Arbeitnehmer) weitreichende Folgen. Einige davon werden nachfolgend exemplarisch aufgezeigt:

- **Ferien:** bei regelmässiger Arbeit hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ferien in natura. Bei sehr unregelmässiger Arbeit können die Ferien finanziell abgegolten werden.
- **Überzeit/Überstunden:** die zwingenden Bestimmungen zur Höchst-arbeitszeit des Arbeitsgesetzes sind zu beachten. Allfällige Überstunden und Überzeit sind zu entschädigen und zwar für gewöhnlich mit einem Lohnzuschlag von 25%.
- **Auflösung des Arbeitsverhältnisses:** die Vorschriften über den Kündigungsschutz kommen zur Anwendung. Im Gegensatz zum einfachen Auftrag, wo die Vertragsbeendigung sehr liberal ausgestaltet ist, wird der Arbeitnehmer durch zahlreiche Vorschriften geschützt (Kündigungsfrist, Schutz vor missbräuchlicher Kündigung, Sperrfristen).
- **Lohnfortzahlung bei Arbeitsunfähigkeit.**

- Einschränkung des Gerichtsstands: der Arbeitnehmer kann nicht zum Voraus oder durch Einlassung auf die gesetzlichen Gerichtsstände verzichten.
- Schiedsgerichtsbarkeit: es können nur jene Ansprüche Gegenstand eines Schiedsverfahrens sein, auf welche der Arbeitnehmer gemäss Art. 341 Abs. 1 OR rechtswirksam verzichten kann.
- Ausländisches Recht: wenn ein Arbeitnehmer hauptsächlich im Ausland tätig wird, kann gar ausländisches Recht zur Anwendung gelangen. Dabei ist insbesondere



zu bedenken, dass die Stellung des Arbeitnehmers beispielsweise in Deutschland stärker geschützt ist als in der Schweiz.

Lohn- und Entschädigungszahlungen müssen dabei auch rückwirkend geleistet werden.

Wird ein Vertragsverhältnis aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht im Nachhinein als unselbständige Erwerbstätigkeit eingestuft, muss die Arbeitgeberin Sozialversicherungsbeiträge rückwirkend für die Dauer des Vertragsverhältnisses (maximal fünf Jahre zurück) entrichten. Dabei gilt das gleiche wie im Arbeitsvertragsrecht: oftmals deklarieren die Parteien ein Vertragsverhältnis als selbständige Erwerbstätigkeit und die Ausgleichskassen entscheiden, dass eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt.

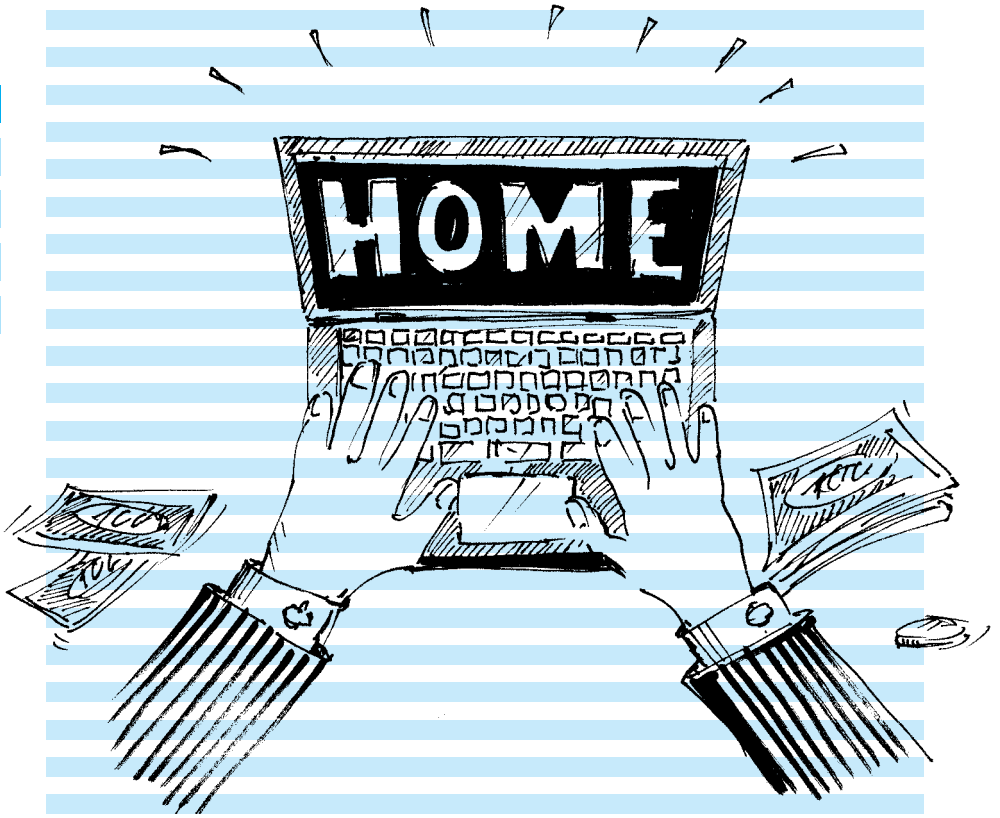
V. Fazit

Die neuen Arbeitsformen der «Gig-Economy» bieten den Vertragsparteien mehr Flexibilität. Diese wird als grosse Errungenschaft der modernen Arbeitswelt der «Gig-Economy» angesehen. Doch die Flexibilität hat auch ihren Preis. So wird oftmals angeprangert, dass das Unternehmerisiko auf die Arbeitnehmer abgewälzt wird. Andererseits besteht zuweilen eine gewisse Rechtsunsicherheit, wie ein Vertragsverhältnis zu qualifizieren

ist. Deshalb wird von gewissen Autoren auch gefordert, dass sowohl im Arbeits- als auch im Sozialversicherungsrecht Revisionen ins Auge gefasst werden müssen. Der Bundesrat hat anlässlich seines Berichts vom 8. November 2017 «Auswirkungen der Digitalisierung auf Beschäftigung und Arbeitsbedingungen – Chancen und Risiken» das EDI beauftragt, in Zusammenarbeit mit dem WBF, dem EJPD und dem EFD bis Ende 2019 die Notwendigkeit von Flexibilisierungen im Bereich der Sozialversicherungen vertieft zu prüfen. Der Bericht ist noch ausstehend und bis tatsächlich eine Gesetzesrevision vollzogen wird, sind die neuen Arbeitsformen dem bestehenden rechtlichen Konstrukt unterzuordnen. Zentral ist dabei die Frage, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt – sowohl im arbeitsrechtlichen als auch im sozialversicherungsrechtlichen Rahmen. Die Folgen einer nachträglichen Neuqualifizierung durch Gerichte oder Behörden hat für die beteiligten Parteien weitreichende Folgen.

Daher tun sie gut daran, frühzeitig, das heisst vor Vertragsschluss, die Parameter der Zusammenarbeit zu bestimmen und gestützt darauf eine realistische (und nicht einfach eine günstigere) Klassifizierung vorzunehmen.

- ¹ Bericht des Bundesrats «Auswirkungen der Digitalisierung auf Beschäftigung und Arbeitsbedingungen – Chancen und Risiken» vom 8. November 2017, S. 39
- ² New Forms of Work in the Digital Economy, Digital Economy Papers No. 260, Paris, OECD Publishing
- ³ Ecoplan, die Entwicklung atypisch-prekärer Arbeitsverhältnisse in der Schweiz, Nachfolgestudie zu den Studien von 2003 und 2010, unter Berücksichtigung neuer Arbeitsformen
- ⁴ zum Ganzen vgl. STREIFF ULLIN/VON KAENEL ADRIAN/RUDOLPH ROGER, Arbeitsvertrag – Praxis-kommentar zu Art. 319–362 OR, 7. Auflage, Art. 319 N 2
- ⁵ zum Ganzen vgl. Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 1018 ff.
- ⁶ SVA Zürich, Selbständige Erwerbstätigkeit: Checkliste mit Abgrenzungskriterien



Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Home Office als neue Arbeitsform



Pascal Zraggen

Pascal Zraggen
MLaw, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Bratschi AG, Zürich
pascal.zraggen@bratschi.ch



Michael A. Barrot

Michael A. Barrot
lic. iur., Rechtsanwalt, LL.M., dipl. Steuerexperte,
Bratschi AG, Zürich
michael.barrot@bratschi.ch

A. Einführung

Aufgrund der technischen Entwicklung kann die Arbeit vermehrt auch ausserhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers – beispielsweise im Home Office – ausgeführt werden. Die Entwicklung betrifft im Zeitalter der fortschreitenden Digitalisierung insbesondere den Dienstleistungssektor. Der Arbeitstätigkeit kann heute vielfach ortsungebunden nachgegangen werden. Bei der Ausgestaltung des Home Office finden sich in der Praxis unterschiedliche Ausprägungen unter anderem hinsichtlich der zeitlichen Nutzung von Home Office, der Verfügbarkeit von Arbeitsplätzen beim Arbeitgeber, der Entschädigung

des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für die Nutzung des Home Office oder auch dem Kreis der anspruchsberechtigten Arbeitnehmer.

Die Vorteile der neuen Arbeitsform Home Office sind insbesondere die Entlastung der Verkehrsinfrastruktur, Reduktion der Bürofläche und damit der Mietkosten beim Arbeitgeber, Reduktion des Energiebedarfs und eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie. Aufgrund dieser Vorteile bieten mittlerweile zahlreiche Unternehmen den Mitarbeitenden Home Office als neue Arbeitsform an.

Bei der Home Office Tätigkeit des unselbständig Erwerbstätigen – einer Ausprägung dieser modernen Ar-

beitsform – wird ein Teil der Arbeit zuhause erledigt. In diesem Zusammenhang stellen sich indessen zahlreiche steuerliche Fragen insbesondere in Bezug auf die Begründung einer Betriebsstätte und der Abzugsfähigkeit der Kosten für ein privates Zimmer vom Einkommen.

B. Steuerliche Aspekte des Home Office

1. Betriebsstätte

Bei der Home Office Tätigkeit des unselbständig Erwerbstätigen stellt sich die Frage der Begründung einer Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit bzw. Begründung einer Betriebsstätte in interkommunaler, interkantonaler und internationaler Hinsicht. Aufgrund der internationalen und interkantonalen Unterschiede bei der Höhe der Gewinnsteuerbelastung bzw. der Zuweisung des Betriebsstättengewinnes zur Besteuerung ist die Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch die Home Office Aktivität für die Unternehmen von wesentlicher Bedeutung. Für die Beantwortung dieser Frage ist hauptsächlich die Tätigkeit und Funktion des Arbeitnehmers und die Form der Home Office Aktivität von Relevanz. Art. 51 Abs. 2 DBG definiert die Betriebsstätte im internationalen Verhältnis als eine feste Geschäftsein-

richtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Im Grundsatz ist der verwendete Begriff der Betriebsstätte im Inbound-Verhältnis und Outbound-Verhältnis einheitlich.¹ Bei der Annahme einer Betriebsstätte sind allfällige Einschränkungen des Völkerrechts bzw. der Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund einer abweichenden Begriffsdefinition zu berücksichtigen.

Bei der festen Geschäftseinrichtung muss es sich um körperliche Anlagen handeln, welche die Voraussetzungen hinsichtlich der örtlichen Festigkeit, der zeitlichen Festigkeit und der Verfügungsmacht erfüllen. Eine örtliche Festigkeit liegt bei einer Home Office Tätigkeit vor, da es sich um Räumlichkeiten mit einer Beziehung zu einem gewissen Punkt zur Erdoberfläche handelt. Die Voraussetzung der zeitlichen Festigkeit ist bei Home Office Tätigkeiten in der Regel bei einer Tätigkeitsdauer von 12 Monaten erfüllt.² Um als feste Geschäftseinrichtung zu qualifizieren, muss der Betreiber der Anlage oder Einrichtung zudem eine Verfügungsmacht haben.³

Für das Vorliegen der Verfügungsmacht wird nach Lehre und Rechtsprechung vorausgesetzt, dass die Geschäftseinrichtung dem Unternehmen mittelbar oder unmittelbar dient, wobei das Eigentum als auch

ein obligatorisches Nutzungsrecht genügt, um die Anforderungen zu erfüllen. Die Verfügungsmacht ist bei der Home Office Tätigkeit regelmäßig das entscheidende Kriterium für die Begründung einer Betriebsstätte. In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass für das Vorliegen der Verfügungsmacht zwischen der durch den Arbeitgeber angeordneten (bzw. geduldeten) Home Office Tätigkeit und der freien Wahl der Home Office Tätigkeit durch den Arbeitnehmer differenziert werden muss.⁴ Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers ist anzunehmen, wenn die Home Office Tätigkeit einen Arbeitsplatz im Büro für längere Zeit vollständig (z.B. im Falle der Nichtzurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes durch den Arbeitgeber, obwohl die Tätigkeit des Arbeitnehmers einen entsprechenden Arbeitsplatz voraussetzt) ersetzt.⁵ Hingegen fehlt es bei gelegentlicher Nutzung des Home Office und Beibehaltung eines Arbeitsplatzes an der für die Begründung der Betriebsstätte notwendigen Verfügungsmacht des Arbeitgebers. Diese Auffassung entspricht der Kommentierung des OECD-Musterabkommens, welche festhält, dass eine Home Office Tätigkeit nicht automatisch zur Annahme einer Betriebsstätte führen sollte, sondern eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen ist.⁶ Bei einer regel-

mässigen und kontinuierlichen Nutzung und einer aus den Umständen ersichtlichen Aufforderung zur Home Office Tätigkeit (z.B. aufgrund der Nichtzurverfügungstellung eines Büros) ist von einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers auszugehen.⁷ Die unbefugte Tätigkeit im Home Office dürfte indessen die Anforderungen an die Verfügungsmacht grundsätzlich nicht erfüllen.⁸

Das Vorliegen einer Betriebsstätte setzt neben der festen Geschäftseinrichtung eine Geschäftstätigkeit voraus, die dem Unternehmen zuzurechnen ist. Gestützt auf das Subordinationsverhältnis ist die Tätigkeit des unselbständig Erwerbstätigen stets dem Unternehmen zuzurechnen. Der Begriff der Geschäftstätigkeit umfasst alle betrieblichen Tätigkeiten, die zur Erfüllung des unternehmerischen Zweckes beitragen. Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten begründen indessen keine Betriebsstätte.⁹ Insbesondere in interkantonalen Fällen wird vorausgesetzt, dass ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs vollzogen wird. Das Bundesgericht legt die Voraussetzungen der qualitativen und quantitativen Erheblichkeit weit aus.¹⁰ Eine Abgrenzung zwischen einer qualifizierenden Unternehmens-tätigkeit (z.B. Ausübung von Leitungsfunktionen, Verkaufstätigkeiten etc.)

und einer Hilfs- und Vorbereitungstätigkeit ist in der Praxis schwierig und gestützt auf eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen, wobei bei Generierung einer massgebenden Wertschöpfung für das Unternehmen eine entsprechende Geschäftstätigkeit vorliegen dürfte.

Die Home Office Tätigkeit begründet damit insbesondere eine Betriebsstätte, wenn dem Mitarbeiter trotz Notwendigkeit kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird und dieser für eine unbestimmte längere Zeit mittels dieser Tätigkeit einen wesentlichen und massgeblichen Beitrag zur unternehmerischen Leistung leistet.

2. Abzug der Kosten für ein privates Arbeitszimmer

2.1 Voraussetzungen des Abzugs der Kosten

Bei der modernen Arbeitsform des Home Office wird ein Teil der Arbeit im privaten Arbeitszimmer erledigt. Die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten nach Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Kosten nach Art. 9 Abs. 1 StHG können bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit als Gewinnerzielungskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

Die Abzugsfähigkeit der Kosten für das private Arbeitszimmer als für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten bzw. eine Umqualifikation von vormals nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten ist in der Praxis häufig umstritten. Die abzugsfähigen Kosten sind grundsätzlich auf die Aufwendungen für ein privates Arbeitszimmer beschränkt. Die Kosten des Arbeitszimmers sind zudem in der Pauschale für die übrigen Berufskosten enthalten. Bei einem separaten Abzug für das Arbeitszimmer kann der Pauschalabzug deshalb nicht mehr gewährt werden.¹¹

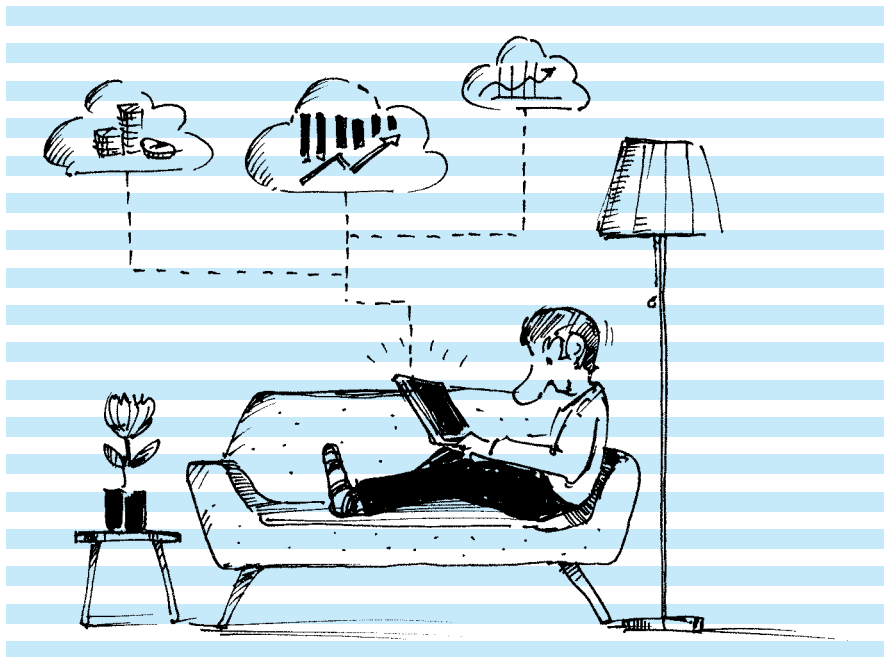
Für den Abzug der Kosten als Berufskosten sind grundsätzlich die nachfolgenden Voraussetzungen zu erfüllen und insbesondere im Zweifel zu belegen (z.B. durch Bestätigungen des Arbeitgebers).¹²

- Ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit muss regelmässig im privaten Arbeitszimmer erledigt werden;
- Der Arbeitgeber stellt selber keinen geeigneten Raum zur Verfügung, in welchem die berufliche Arbeit erledigt werden kann;
- Der Raum in der Privatwohnung muss der beruflichen Tätigkeit und nicht privaten Zwecken dienen.

Um die Kosten für das private Arbeitszimmer als Berufskosten abzuziehen, ist es zwingend, dass äussere Umstände zur Benützung des entspre-

chenden (Wohn-)Raumes führen. Die entsprechenden Voraussetzungen sind insbesondere bei flexiblen Arbeitsplätzen (z.B. «Smart-working», wo den Mitarbeitern im Unternehmen (nur) flexible Arbeitsplätze zur Verfügung stehen) und fehlendem eigenem (Dauer-)Arbeitsplatz nicht erfüllt.¹³ In der Regel wird beim Home Office nur während eines kleinen Teils der Arbeitszeit zu Hause gearbeitet und für diese Benützung des privaten Arbeitszimmers kann deshalb kein entsprechender Abzug geltend gemacht werden (in der Praxis ist für die Geltendmachung der Kosten teilweise ein Pensum von 40% notwendig).

Bei Gebrauch eines Geschäftsfahrzeuges gelten Home Office Tage als Aussendiensttage, die im Lohnausweis unter Ziffer 15 zu bescheinigen sind. Die Tatsache, dass der Arbeitnehmer für geschäftliche Zwecke ausserhalb der normalen Arbeitszeiten erreichbar zu sein hat, rechtfertigt indessen noch keinen Abzug für ein privates Arbeitszimmer. Zudem sind Kosten für das Arbeitszimmer nicht abziehbar, wenn der Arbeitstätigkeit im Home Office aus Gründen der Bequemlichkeit oder aufgrund des Wunsches, in der Nähe der Angehörigen zu arbeiten, nachgegangen wird.



Bei der Voraussetzung der Zurverfügungstellung eines geeigneten Raumes durch den Arbeitgeber stellt sich die Frage der Zumutbarkeit der Ausübung der Erwerbstätigkeit in den entsprechenden Räumlichkeiten. Die Zumutbarkeit der Ausübung der Erwerbstätigkeit ist beispielsweise nicht gegeben, wenn ein einziges Lehrzimmer für die Vorbereitungsarbeiten einer ganzen Schule zur Verfügung steht und dieses gleichzeitig als Pausen- und Besprechungsraum dient.¹⁴ Mit der Voraussetzung, dass der Raum in der Privatwohnung zur Hauptsache der beruflichen Tätigkeit und nicht privaten Zwecken dient, wird sichergestellt, dass auch tatsächlich ein privater Raum für Berufsarbeiten vorhanden ist und dieser nicht mehr im wesentlichen Umfang für private Zwecke gebraucht wird.¹⁵ Bei Kleinwohnungen, bei welchen aufgrund der kleinen Fläche eine Auscheidung eines Arbeitsraumes nicht vorgenommen werden kann, können die Kosten grundsätzlich nicht abgezogen werden.

2.2 Höhe des Abzugs der Kosten

Bei Erfüllung der Voraussetzungen für den Abzug der Kosten für das private Arbeitszimmer sind die anteiligen Kosten steuerlich abzugsfähig. Die Kosten umfassen insbesondere auch einen Anteil an den Nebenkosten der

Wohnung und stellen entweder die effektiven anteiligen Mietkosten oder bis zu einem Systemwechsel bei der Besteuerung des Eigenmietwertes einen Anteil am steuerlich massgebenden Eigenmietwert dar.

Grundsätzlich ist bei der Berechnung der Höhe des Abzuges der Kosten analog der Berechnung des Unternutzungsabzuges vorzugehen.¹⁶ Grundlage für die Berechnung ist in vielen Kantonen prinzipiell der Mietzins oder Mietwert inkl. Nebenkosten pro Jahr ÷ (Anzahl Zimmer plus 2).¹⁷

C. Abzug der Aufwände für die Entschädigung des Home Office durch den Arbeitgeber

Die Mietzinsaufwände des Arbeitgebers können unter der Voraussetzung, dass es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt, steuerlich zum Abzug gebracht werden. Nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen.¹⁸

Bei den Aufwänden des Arbeitgebers für die Home Office Aktivitäten handelt es sich deshalb in der Regel um geschäftsmässig begründeten Aufwand. Entschädigungen für die Nutzung privater Arbeitszimmer sind

zum Bruttolohn des Arbeitnehmers zu addieren.¹⁹

D. Fazit

Aufgrund der vielfältigen Steuerfolgen des Home Office und der zahlreichen Gestaltungsmöglichkeiten ist insbesondere bei der Implementierung als neue Arbeitsform in einem Unternehmen eine detaillierte steuerrechtliche Analyse, die der spezifischen Ausgestaltung Rechnung trägt, angezeigt. Bei der Arbeitstätigkeit in der Form von Home Office sind zudem weitere Fallstricke auf der Stufe des Mitarbeiters und Unternehmens zu meistern (z.B. die Auswirkung einer entrichteten Entschädigung an den Arbeitnehmer auf das steuerbare Einkommen, die Auswirkung auf die übrigen effektiven und pauschalen Abzüge wie z.B. die auswärtige Verpflegung, der Ort der Versteuerung des Entgelts für die Home Office Aktivität in einem vom Standort des Unternehmens abweichenden Ort, etc.). Im Übrigen sind auch Konsequenzen hinsichtlich der Sozialversicherungsabgaben zu berücksichtigen.

Die Home Office Tätigkeit kann bei entsprechender Ausgestaltung des Weiteren zur Annahme einer Betriebsstätte führen. Die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte ist gestützt auf eine Einzelfallbetrachtung zu beantworten. Dem Kanton bzw.

dem Staat, auf dessen Territorium eine Betriebsstätte begründet wird, steht das Besteuerungsrecht der Gewinne dieser Betriebsstätte zu. Dabei sind die Unterschiede bei der Höhe der Gewinnsteuerbelastung relevant. Bei der Begründung der Betriebsstätte mittels Home Office Tätigkeit ist auf internationaler Ebene zudem ein Trend zur Verschärfung der Praxis festzustellen.

Die Kosten für das private Arbeitszimmer als Berufskosten können vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, wenn ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit regelmässig im privaten Arbeitszimmer erledigt werden muss, der Arbeitgeber selber keinen geeigneten Raum zur Verfügung stellt, in welchem die berufliche Arbeit erledigt werden kann und der Raum in der Privatwohnung hauptsächlich der beruflichen Tätigkeit und nicht privaten Zwecken dient. Die Praxis der Steuerverwaltungen zum Abzug der Kosten für das private Arbeitszimmer ist streng und setzt die Erfüllung der vorgenannten Kriterien zwingend voraus. Der Steuerpflichtige kann zwischen dem Pauschalabzug für die Berufskosten und dem Abzug der effektiven Kosten wählen. Der Abzug für ein privates Arbeitszimmer ist eine durch die steuerpflichtige Person nachzuweisende steuermindernde Tatsache.

- ¹ Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 51 DBG N 16.
- ² Vgl. Rohner/Maas, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: SJZ 111/2015, S. 330.
- ³ Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 51 DBG N 29.
- ⁴ Rohner/Maas, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: SJZ 111/2015, S. 331.
- ⁵ Rohner/Maas, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: SJZ 111/2015, S. 331.
- ⁶ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, Article 5 Ziff. 18f..
- ⁷ Vgl. Rohner/Maas, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: SJZ 111/2015, S. 331f..
- ⁸ Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 51 DBG N 29.
- ⁹ Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 51 DBG N 33.
- ¹⁰ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.2.
- ¹¹ Vgl. Zuger Steuerbuch Nr. 16.5.2.3.
- ¹² Urteil des Bundesgerichts 2C_1033/2017 vom 31. Mai 2018 E. 3.1.
- ¹³ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1033/2017 vom 31. Mai 2018 E. 3.3.
- ¹⁴ Knüsel/Suter, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 26 DBG N41.
- ¹⁵ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_682/2008, 2C_681/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.5.1.
- ¹⁶ Vgl. Zürcher Steuerbuch Nr. 21.2.
- ¹⁷ Vgl. Zuger Steuerbuch Nr. 16.5.2.3.
- ¹⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_795/2015 vom 3. Mai 2015 E. 2.2.
- ¹⁹ Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung SSK/ESTV 2019, Ziff. 50.

Aktuelle Entwicklungen bei der MWST, insbesondere Neuerungen 2019

Markus Metzger
Betriebsökonom FH, dipl. Steuerexperte,
MWST-Experte FH, eMBA Uni Zürich, Partner Tax Team AG, Cham
markus.metzger@tax-team.ch



Markus Metzger

Nach der Teilrevision des MWSTG mit Inkrafttreten per 01.01.2018 halten sich die Neuerungen per 2019 in Grenzen. Als einzige Änderung aus dieser Teilrevision des MWSTG trat die Versandhandelsregelung per 01.01.2019 «verspätet» in Kraft.

Eine wichtige Neuerung per 2019 ist sicherlich die Unternehmensabgabe RTVG, die nun erstmals im 2019 durch die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung MWST, in Rechnung gestellt worden ist.

Aufgrund der Überarbeitung der verschiedenen Publikationen der ESTV im Zuge der Teilrevision MWSTG können immer wieder Praxisänderungen zusätzlich einfließen.

A. Versandhandelsregelung

Der Gesetzgeber hat mit dem neuen in der Teilrevision des MWSTG aufgenommenen Artikel 7 Abs. 3 lit. b MWSTG festgelegt, dass bei der Lieferung eines Gegenstandes vom Aus-

land ins Inland der Ort als im Inland gelegen ist, sofern der Leistungserbringer mit Gegenständen, die nach Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG aufgrund des geringfügigen Steuerbetrages von der Einfuhrsteuer befreit sind, mindestens einen Umsatz von CHF 100 000 pro Jahr erzielt. Ein geringfügiger Steuerbetrag liegt vor, wenn der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als CHF 5.00 beträgt¹.

Aufgrund der damit verbundenen Komplexität hatte der Bundesrat entschieden, diesen Artikel erst per 01.01.2019 in Kraft zu setzen.

Bis Ende 2018 galt für alle Lieferungen aus dem Ausland (mit geringfügigem Steuerbetrag oder mit Einfuhrsteuer) der Ort der Lieferung als im Ausland gelegen. Folglich lag aufgrund solcher Umsätze keine obligatorische MWST-Pflicht für Versandhändler vor. Bei Lieferungen mit einem Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung von mehr

als CHF 5.00 wurde die Einfuhrsteuer fällig, die jedoch durch den Käufer als Importeur beglichen worden ist (siehe auch Abbildung 1).

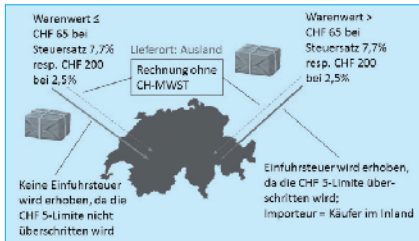


Abbildung 1: Rechtslage bis 31.12.2018 und ab 01.01.2019 bei Versandhändlern mit einem Jahresumsatz von weniger als CHF 100 000 aus Kleinsendungen (Quelle: ESTV)

Überschreitet nun ein Versandhändler die Umsatzschwelle von CHF 100 000 mit Lieferungen mit einem geringfügigen Steuerbetrag verlagert sich der Ort dieser Lieferungen vom Ausland ins Inland und zwar nach Art. 4a MWSTV bereits auf den Folgemonat sowie für alle seine Lieferungen. Liegt der Ort der Lieferungen im Inland, liegt auch gleichzeitig eine obligatorische MWST-Pflicht nach Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG vor² und der Versandhändler hat sich unverzüglich³ im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen zu registrieren. Hat ein Versandhändler bereits im 2018 die vorgenannte Um-

satzschwelle für die Verlagerung des Lieferortes ins Inland überschritten, musste er sich bereits per 01.01.2019 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen eintragen⁴.

Nach erfolgter Registrierung muss der nun steuerpflichtige Versandhändler sämtliche Lieferungen im Inland mit schweizerischer MWST in Rechnung stellen und bei Lieferungen mit einem Steuerbetrag pro Veranlagungsverfügung von mehr als CHF 5.00 als Importeur auftreten und folglich die Einfuhrsteuer begleichen (siehe Abbildung 2).

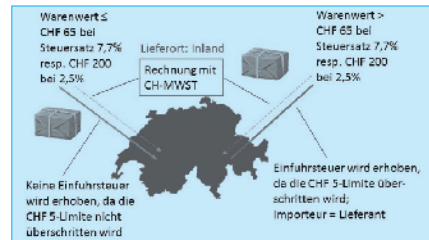


Abbildung 2: Rechtslage seit dem 01.01.2019 bei Versandhändlern mit einem Jahresumsatz von mindestens CHF 100 000 aus Kleinsendungen (Quelle: ESTV)

Es gilt noch festzuhalten, dass ein Versandhändler ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland zur Registrierung im MWST-Register einen inländischen Steuervertreter bestellen muss⁵.

Die ESTV publiziert auf ihrer Homepage die aktuell bei der Schweizer MWST registrierten Versandhändler⁶. Auffallend ist dabei, dass es sich gemäss dieser bisher publizierten Liste um mehrheitlich Versandhändler aus dem europäischen Raum handelt. Wenn man den Zeitungsnachrichten glauben kann, nimmt der Versandhandel aus dem asiatischen Raum jedoch explosionsartig zu.

B. Unternehmensabgabe RTVG

Ebenfalls per 01.01.2019 wurde die Unternehmensabgabe RTVG eingeführt. So wurden im Januar 2019 erstmals 133 000 Rechnungen an die entsprechenden mehrwertsteu-

erpflichtigen Unternehmungen versandt. Die Unternehmensabgabe ist innert 60 Tagen zu bezahlen. In den Folgejahren findet der Versand der Rechnungen dann in den Monaten Februar bis Oktober statt, sobald die Bemessungsgrundlage bei der ESTV vorhanden ist.

Abgabepflichtig sind alle mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen, die mindestens einen Umsatz von CHF 500 000 erreichen, ausser mehrwertsteuerpflichtige Unternehmungen *ohne* Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Inland⁷.

Der Bundesrat hat einen Tarif festgelegt, der mehrere Stufen beinhaltet (siehe Abbildung 3).

Tarif	Abgabe pro Jahr	Unternehmen*
bis CHF 499 999	keine Abgabe	
CHF 500 000 bis CHF 999 999	CHF 365	49 455
CHF 1 000 000 bis CHF 4 999 999	CHF 910	64 110
CHF 5 000 000 bis 19 999 999	CHF 2 280	16 999
CHF 20 000 000 bis 99 999 999	CHF 5 750	5 510
CHF 100 000 000 bis CHF 999 999 999	CHF 14 240	1 658
ab CHF 1 000 000 000	CHF 35 590	367

Abbildung 3: Tarif RTVG mit Angaben über die Anzahl der Unternehmungen (* Quelle ESTV)

Massgebend für die Tariffestsetzung ist der von einem Unternehmen erzielte, gemäss MWSTG zu deklarierende Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer, unabhängig von seiner mehrwertsteuerlichen Qualifikation. Bei Anwendung der Gruppenbesteuerung ist der Gesamtumsatz der Mehrwertsteuergruppe massgebend⁸.

Beim zu deklarierenden Gesamtumsatz handelt es sich um die Ziffer 200 in den MWST-Abrechnungen einer Steuerperiode. Diese Zahl kann pro Steuerperiode bei den steuerpflichtigen Personen massiv schwanken und folglich jeweils auch Tarifstufenanstiege oder -abstiege bei der Unternehmensabgabe bedeuten. Verkauft bspw. eine mehrwertsteuerpflichtige Unternehmung in einem Jahr eine Liegenschaft, so ist dieser Ertrag in jedem Fall unter anderem auch in der 200 der MWST-Abrechnung zu erfassen.

Das gleiche gilt auch für bspw. den Verkauf eines Unternehmensteils im Meldeverfahren, bei dem der «Umsatz» ebenfalls in der Ziffer 200 der MWST-Abrechnung erfasst werden muss.

Im ersten Jahr der Verrechnung der Unternehmensabgabe⁹ wurden ausnahmsweise die deklarierten Gesamtumsätze aus der Steuerperiode 2017 verwendet. In den nachfolgen-

den Jahren dienen jeweils die deklarierten Gesamtumsätze aus den Vorjahren als Basis für die Tariffestsetzung.

Die steuerpflichtigen Personen müssen also vermehrt darauf achten, dass die deklarierten Gesamtumsätze vollständig und korrekt deklariert werden, ansonsten werden Differenzen, die zu einer Veränderung im Tarif der Unternehmensabgabe führen, nachverrechnet und mit einem Verzugszins von aktuell 5% in Rechnung gestellt.

Es empfiehlt sich auch, dass der deklarierte Gesamtumsatz für die Steuerperiode 2017 nochmals detailliert geprüft wird und allfällige Differenzen der ESTV nachgemeldet werden.

C. Praxisänderung zu den Subventionen

Die ESTV hat am 14.02.2019 den 2. Entwurf einer Praxisanpassung im Bereich der Subventionen und Spenden publiziert. Ein zweiter Entwurf bedeutet, dass die Praxis-Konsultation durch das Konsultativgremium sowie die definitive Verabschiedung durch die Leitung der Hauptabteilung MWST bereits stattgefunden haben und lediglich nur noch die Übersetzungen vorgenommen werden. Gemäss diesem Entwurf soll die entsprechende Praxisänderung per 01.07.2019 in Kraft treten.

Bei dieser Praxisanpassung geht es um die Berechnung der Vorsteuerkürzungen aufgrund des Erhaltens von Subventionen¹⁰ bei einer Unternehmung, die auch noch gleichzeitig Spenden vereinnahmt.

In der bisherigen Praxis der ESTV waren bei der Berechnung der Vorsteuerkürzungsquoten bei subjektbezogenen Subventionen die Spenden beim Gesamtumsatz nicht miteinzubeziehen¹¹.

Mit der vorliegenden Praxisänderung sind die Spenden nun beim Gesamtumsatz mitzuberechnen. Es ist aber darauf zu achten, dass diese Praxisänderung lediglich bei den Spenden gilt, alle anderen Nicht-Entgelte¹² sind im Gesamtumsatz nicht zu berücksichtigen.

Aufgrund dieser Praxisänderung werden die Vorsteuerkürzungsquoten in den vorstehend beschriebenen Fällen kleiner als bisher, was das nachstehende Beispiel aufzeigt:

Ein mehrwertsteuerpflichtiger nach der effektiven Abrechnungsmethode abrechnender Verein, welcher ein Hallenbad betreibt, kann mit seinen Einnahmen (Eintritte und Spenden) die Aufwendungen nicht finanzieren und erzielt deshalb jährlich einen Verlust.

Die örtliche Gemeinde übernimmt jeweils den Verlust in Form einer Subvention.

Die Ertragsseite sieht wie folgt aus:

	CHF
Eintritte	800000
Subventionen	200000
Spenden	500000
Total Einnahmen	1500000

In der nachstehenden Tabelle ist die Veränderung der Vorsteuerkürzungsquote aufgrund der Praxisänderung ersichtlich:

	Ohne Einbezug Spenden	Mit Einbezug Spenden
Vorsteuerkürzungsquote	20.00%	13.33%

Die Vorsteuerkürzung wird also aufgrund der Praxisänderung der ESTV kleiner. Hat der Verein beispielweise Vorsteuern in der Höhe von insgesamt CHF 50000 in einem Jahr bezahlt, reduziert sich die Vorsteuerkürzung aufgrund der geänderten Praxis von CHF 10000 um rund CHF 3300 auf CHF 6700.

Bei dieser Praxisänderung, die gemäss 2. Entwurf per 01.07.2019 in Kraft treten soll, handelt es sich um eine Praxisänderung, die für die steuerpflichtige Person günstiger ist. Folglich kann dann diese Praxisänderung gemäss MWST-Info 20¹³ Ziffer 3.3 auch rückwirkend angewandt werden, sofern die Steuerforderungen noch nicht rechtskräftig geworden

oder verjährt sind. Sollte eine steuerpflichtige Person davon Gebrauch machen und von einem höheren Vorsteuerabzug profitieren können, hat sie diese gegenüber der ESTV in Form von Korrekturabrechnungen geltend

zu machen. Spenden dürfen bei der Berechnung von Vorsteuerkorrekturen¹⁴ nach dem Umsatzschlüssel jedoch weiterhin nicht im Gesamtumsatz berücksichtigt werden.



¹ Verordnung des EFD über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (SR 641.204)

² Umsatzschwelle für eine MWST-Pflicht ist erreicht

³ Zu Beginn des Folgemonats nach Überschreiten der Umsatzschwelle mit den Lieferungen mit geringfügigem Steuerbetrag

⁴ Art. 166b MWSTV

⁵ Art. 67 MWSTG

⁶ http://www.estv2.admin.ch/versandhaendler/public/Versandhaendler_Publikation.pdf

⁷ Gemäss dem erläuternden Bericht zur Teilrevision der Radio- und Fernsehverordnung (RTVV) würde die Erhebung der Unternehmensabgabe RTVG bei diesen Steuerpflichtigen gegen Völkerrecht und laufende vertragliche Verpflichtungen verstossen

⁸ Art. 70 Abs. 3 RTVG

⁹ 2019

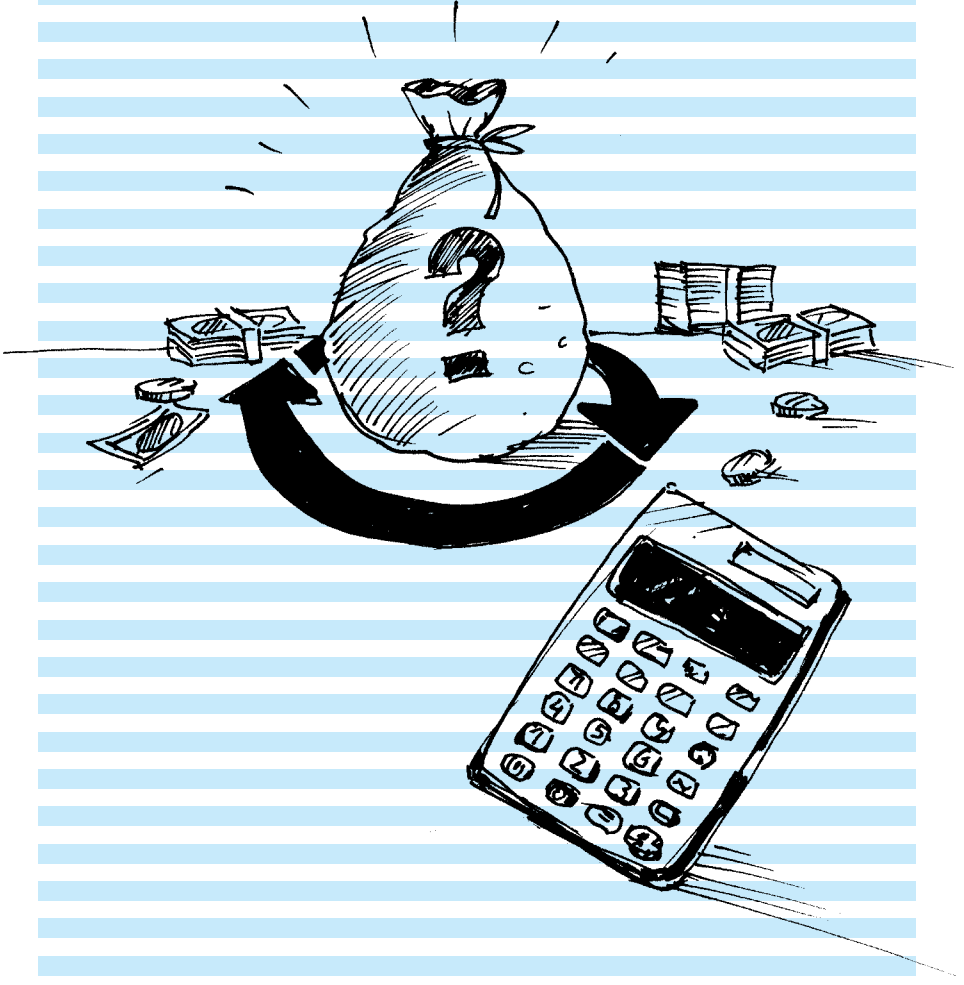
¹⁰ Art. 33 Abs. 2 MWSTG verlangt eine Vorsteuerkürzung aufgrund des Erhalts von Subventionen

¹¹ Art. 75 Abs. 3 MWSTV schreibt vor, dass in diesen Fällen die Vorsteuerkürzung im Verhältnis der Subventionen zum Gesamtumsatz (exkl. MWST) zu berechnen ist.

¹² Art. 18 Abs. 2 lit. e bis I MWSTG

¹³ Zeitliche Wirkungen von Praxisfestlegungen

¹⁴ Bspw. aufgrund gemischter Verwendung nach Art. 30 MWSTG



Fahrlässige Nichtdeklaration einer Dividende: Änderung betreffend die Verrechnungssteuer

Katja Lötscher
GHM Partners AG
Senior Associate, eidg. dipl. Steuerexpertin und
eidg. dipl. Wirtschaftsprüferin

Reto Giger
GHM Partners AG
Partner, lic. iur., eidg. dipl. Steuerexperte



Katja Lötscher

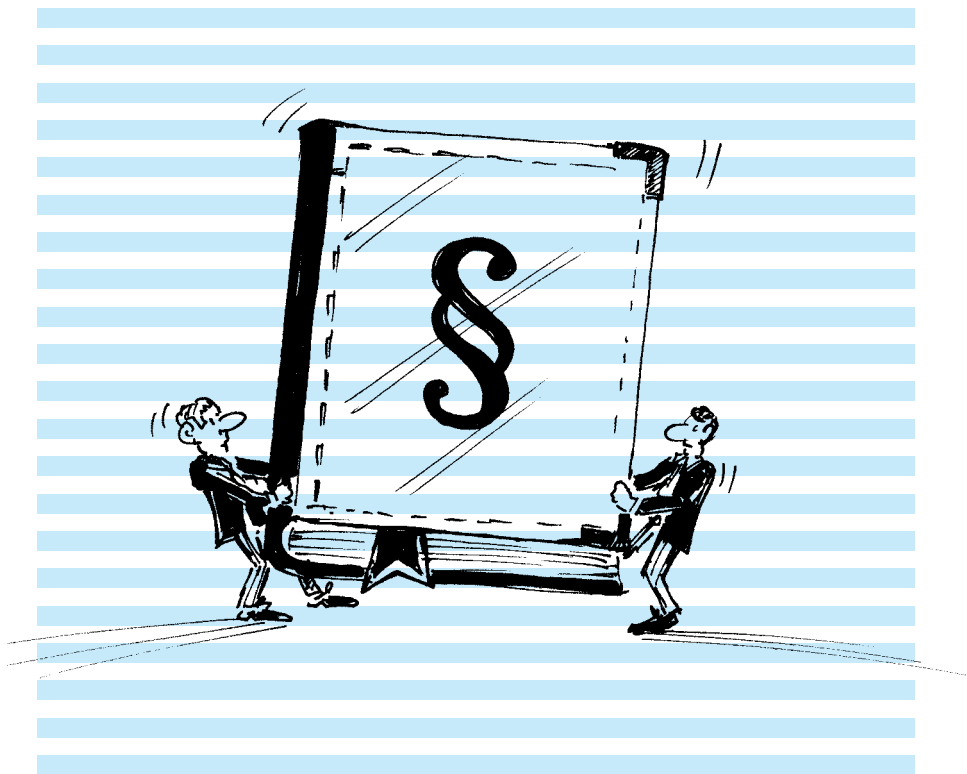


Reto Giger

Das Parlament hat eine Gesetzesänderung beschlossen, mit der bei fahrlässiger Nichtdeklaration eine Doppelbelastung durch die Einkommens- und Verrechnungssteuer vermieden werden soll. Der neue Artikel 23 Absatz 2 des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) ist rückwirkend per 01. Januar 2019 in Kraft getreten.

Nachdem das Bundesgericht in zwei Urteilen in den Jahren 2011 und 2013 die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Deklaration von Einkünften aus beweglichem Vermögen präzisiert hat, ist die Praxis für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die Steuerverwaltungen verschärft worden. In vielen Fällen führte

diese Praxisverschärfung dazu, dass die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet und damit zu einer definitiven Steuerbelastung wurde, zusätzlich zur Einkommenssteuerbelastung. Da die Verrechnungssteuer primär als Sicherungssteuer für die Einkommenssteuer ausgestaltet worden war, ist diese doppelte Belastung bei der Verrechnungssteuer und Einkommenssteuer aus steuersystematischer Sicht insbesondere bei fahrlässig nicht korrekter Deklaration stossend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung plant, ein Kreisschreiben zu erlassen, welches das bisherige Kreisschreiben Nr. 40 zur Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rück-

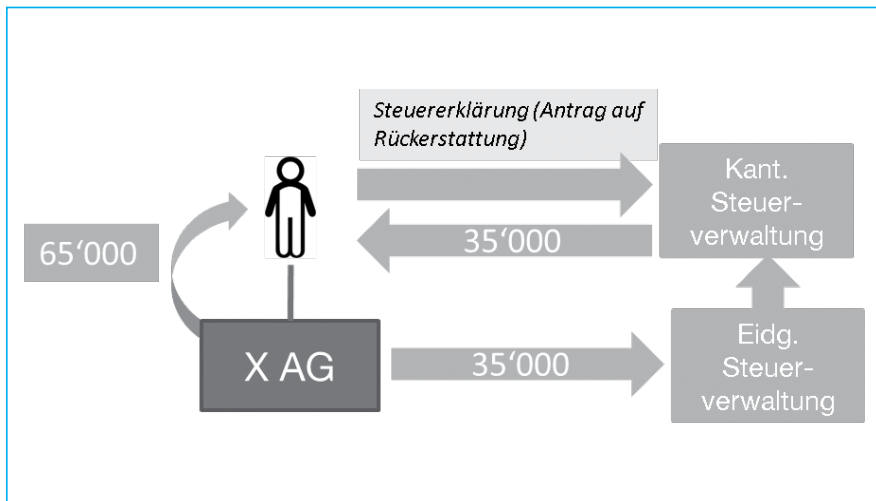


erstattung der Verrechnungssteuer ersetzt. Mit den entsprechenden Vorbereitungsarbeiten wurde begonnen. Der erste Entwurf des neuen Kreis Schreibens soll im Herbst 2019 vorliegen.

Nachfolgend wird zunächst die Grundkonzeption der Verrechnungssteuer erläutert. Danach werden die gesetzliche Neuerung, welche am 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist, und die Übergangsbestimmungen für noch nicht rechtskräftige Fälle erläutert.

1. Grundkonzeption der Verrechnungssteuer und -entlastung

Die Funktionsweise der Verrechnungssteuer und deren Entlastung sei an einem Beispiel erläutert: Die X AG beschliesst am 24.12.2018 eine Dividende von CHF 100 000 an ihren Alleinaktionär, welcher in Zug steuerpflichtig ist, auszuschütten. Die X AG bezahlt die Verrechnungssteuer von CHF 35 000 an die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV und überweist ihrem Alleinaktionär die Nettodividende von CHF 65 000.



Der Alleinaktionär deklariert in seiner Einkommenssteuererklärung 2018 im Wertschriftenverzeichnis seine qualifizierte Beteiligung an der X AG und die Bruttodividende von CHF 100000. Die

Verrechnungssteuer von CHF 35000 wird durch die Steuerverwaltung an den Aktionär zurückerstattet, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

Voraussetzungen zur Rückerstattung	Gesetzliche Grundlage	Prüfung
Der Alleinaktionär hat seinen Wohnsitz am 24.12.2018 im Inland.	Art. 22 Abs. 1 VStG	✓
Der Alleinaktionär hat am 24.12.2018 das Recht zur Nutzung der Aktien an der X AG.	Art. 21 Abs. 2 VStG	✓
Es liegt keine Steuerumgehung vor.	Art. 21. Abs. 2 VStG	✓
Der Alleinaktionär hat in der Steuererklärung 2018 die Dividenden form- und fristgerecht deklariert.	Art. 23 VStG	✓
Die Rückerstattung wurde mit der Steuererklärung 2018 bei der kant. Steuerverwaltung beantragt.	Art. 29 Abs. 1 VStG	✓
Der Antrag wurde fristgerecht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die steuerbare Leistung fällig wurde (in casu 2018) gestellt.	Art. 32 VStG	✓
Fazit: Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von CHF 35000 erfüllt.		

2. Gesetzliche Änderung ab 1.1.2019

Am 28. September 2018 haben die Eidgenössischen Räte eine Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) verabschiedet. Die in Artikel 23 VStG erwähnte Deklarationspflicht als Voraussetzung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt zwar unverändert bestehen, jedoch wurde in Absatz 2 der Begriff der ordentlichen Deklaration mit einer zeitlichen und einer auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person bezogenen Schranke näher umschrieben:

*²Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung **fahrlässig** nicht angegeben wurden und in einem noch **nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:***

- a. nachträglich angegeben werden; oder*
- b. von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.*

Falls nun der Steuerpflichtige in der Steuererklärung die Dividende nicht deklariert, erhält er mit der eingeführten Gesetzesänderung die Verrechnungssteuer zurück, falls die Nichtdeklaration fahrlässig war und

die Aufrechnung oder Nachdeklaration in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren erfolgt. Ob der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde die Korrektur vornimmt, ist nicht entscheidend. Im Weiteren wird auch bei Selbstanzeigen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich möglich – jedoch nur bei fahrlässiger Nichtdeklaration.

Diesbezüglich stellt sich die Frage, was als «fahrlässig» gilt. Aus strafrechtlicher Sicht handelt jemand fahrlässig, wenn er die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder nicht erkennen kann. Fahrlässigkeit liegt i.d.R. auch dann vor, wenn die steuerpflichtige Person von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ihrer Angaben keine Kenntnis hatte und in Anbetracht ihres Wissensstandes nicht kennen konnte. Gemäss langjähriger Gerichtspraxis ist jedoch zu beachten, dass die Fachkenntnisse von Beratern dem Wissensstand des Steuerpflichtigen angerechnet werden. Es ist zu vermuten, dass die Veranlagungsbehörden oder das Bundesgericht zu präzisieren haben, in welchen Fällen eine Nichtdeklaration eines steuerbaren Vermögensertrags als fahrlässig gilt und in welchen Fällen eine eventualvorsätzliche, versuchte

oder vollendete Steuerhinterziehung anzunehmen ist.

Im Rahmen der straflosen Selbstanzeige wurde die Rückerstattung der inländischen Verrechnungssteuer bislang verwehrt. Mit der Gesetzesänderung ist nun die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch in Fällen der straflosen Selbstanzeige grundsätzlich möglich, wobei auch in diesen Fällen die Prüfung des Tatbestands der Fahrlässigkeit notwendig ist. Dieser «Nebenschauplatz» ist aufgrund der jüngst publizierten Zahlen über Nachdeklarationen auch im Kanton Zug nicht unwesentlich.

3. Übergangsbestimmung für noch nicht rechtskräftige Fälle

Parallel zu der erwähnten Gesetzesänderung in Artikel 23 VStG wurde folgende Übergangsbestimmung in Art. 70d VStG verankert:

Art. 23 Absatz 2 gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

Diese Übergangsbestimmung führt dazu, dass Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für steuerbare Erträge, welche im Jahr 2014 oder später fällig geworden sind

und die per 01.01.2019 noch nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheids waren, neu beurteilt werden.


Dies umfasst namentlich Sachverhalte, bei denen:

- die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zuständige kantonale Steuerbehörde noch keinen Entscheid über den Rückerstattungsanspruch erliess, oder
- gegen den Entscheid dieser Steuerbehörde Einsprache erhoben wurde und noch kein Einspracheentscheid vorliegt oder dieser bei Inkrafttreten des neuen Rechts noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist.

Auch in diesen Fällen muss jedoch sichergestellt werden, dass die in Artikel 32 VStG vorgeschriebenen Fristen (3 Kalenderjahre nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung oder 60 Tage bei Fällen, bei welchen die Verrechnungssteuer aufgrund Beanstandung der ESTV entrichtet worden ist) eingehalten werden. Es ist folglich wesentlich, wie sich ein Sachverhalt zeitlich präsentiert.

4. Ausblick

Die per 1.1.2019 in Kraft getretene Gesetzesänderung bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist aus Sicht der Steuerpflichtigen sehr zu begrüssen. Eine Nicht-



Deklaration einer Dividende führt nun nicht mehr automatisch dazu, dass die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet wird – dies jedoch nur in Fällen, bei denen dies aus Fahrlässigkeit geschah und die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist. Dadurch rückt der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer für die Einkommenssteuer wieder mehr in den Vordergrund. Eine ganz andere Frage (welche vorliegend nicht behandelt

wird) hingegen ist, ob die Daseinsberechtigung der schweizerischen Verrechnungssteuer in der heutigen Ausgestaltung an sich noch sachgerecht ist. Gerade im internationalen Verhältnis bieten andere Standorte keine oder viel tiefere Quellensteuerbelastungen auf Dividendenausüttungen an. Für Investitionen oder Ansiedlungen ist die schweizerische Verrechnungssteuer im internationalen Vergleich nicht förderlich.

Kundenorientiert. Interdisziplinär. Erfahren.

MME bietet umfassende Beratung aus einer Hand. Wir verstehen Ihr Geschäft und haben pragmatische Antworten auf Ihre rechtlichen, steuerlichen und regulatorischen Fragen. Mit dem Neuzugang von Michèle Landtwing Leupi in die Partnerschaft verstärkt sich das ausgewiesene Expertenteam und erarbeitet für Sie weiterhin innovative, effiziente Lösungen.

MME – Ihr Partner für Unternehmen und Privatpersonen in der Zentralschweiz

Office Zürich

Zollstrasse 62
Postfach 1758
CH-8031 Zürich
T +41 44 254 99 66
F +41 44 254 99 60

Office Zug

Gubelstrasse 11
Postfach 7613
CH-6302 Zug
T +41 41 726 99 66
F +41 41 726 99 60

office@mme.ch
www.mme.ch

