

CORONA-PANDEMIE UND IMPLIKATIONEN FÜR DIE BESTEUERUNG NATÜRLICHER PERSONEN

Hinweise für die steuerliche Deklaration

Der Bundesrat hat am 16. März 2020 die ausserordentliche und am 19. Juni 2020 die besondere Lage wegen der Corona-Pandemie erklärt. Mittels Notrecht hatte der Bundesrat während des Lockdowns verschiedene Massnahmen zur Krisenbewältigung beschlossen. Die Corona-Krise und die ausserordentlichen Regelungen haben Auswirkungen auf steuerliche Belange der natürlichen Personen.

1. KURZARBEITSENTSCHÄDIGUNG

1.1 Allgemeines. Die Arbeitslosenversicherung deckt mit der Kurzarbeitsentschädigung den Arbeitgebern, die von Kurzarbeit betroffen sind, über einen gewissen Zeitraum einen Teil der Lohnkosten. Die Kurzarbeitsentschädigung soll verhindern, dass kurzfristige und unvermeidbare Arbeitsausfälle zu Kündigungen führen. Es kann jedoch nicht für sämtliche Arbeitnehmer, deren normale Arbeitszeit verkürzt oder deren Arbeit ganz eingestellt ist, die Kurzarbeitsentschädigung beantragt werden. Für Personen, die Gesellschafter oder am Betrieb beteiligt sind oder leitende Funktionen [1] haben sowie ihre mitarbeitenden Ehegatten besteht kein Anspruch auf Kurzarbeitsentschädigung [2].

Der Bundesrat hat am 20. März 2020 mit der COVID-19-Verordnung Arbeitslosenversicherung in Abweichung von Art. 31 Abs. 3 Bst. c AVIG beschlossen, dass auch Personen, die in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, als finanziell am Betrieb Beteiligte oder in leitender Stellung die Entscheidungen des Arbeitgebers bestimmen oder massgeblich beeinflussen können sowie ihre mitarbeitenden Ehegatten oder eingetragenen Partner Anspruch auf Kurzarbeitsentschädigung haben [3]. Dieser ausserordentliche Anspruch war bis Ende Mai 2020 befristet [4].

1.2 Steuerrechtliche Erwägung

1.2.1 Steuerbares Einkommen. Gemäss Art. 23 Bst. a DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG sind alle anderen Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, steuerbar. Ge-

mäss Praxis stellen Leistungen der Arbeitslosenversicherung, wie die Kurzarbeitsentschädigung, steuerbare Einkünfte im Sinne von Art. 23 Bst. a DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG [5] dar.

1.2.2 Bescheinigung. Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmern einen Lohnausweis auszustellen, in welchem sämtliche, auf dem Arbeitsverhältnis beruhenden und ausgerichteten Leistungen zu bescheinigen sind [6]. In Bezug auf Leistungen der Arbeitslosenversicherung, wie z. B. die Kurzarbeitsentschädigung, sieht die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises vor, dass diese Leistungen in Ziff. 7 des Lohnausweises zu deklarieren sind. Die Bescheinigung unter Ziff. 7 als Kurzarbeitsentschädigung ist für die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren ein Hinweis dafür, dass vom Steuerpflichtigen nicht die vollen Berufsauslagen geltend gemacht werden können. Allenfalls hat infolge des Arbeitsausfalls eine Kürzung zu erfolgen, weil in dieser Zeit keine Berufsauslagen angefallen sind.

Der Bundesrat hat am 12. August 2020 beschlossen, das summarische Verfahren [7] für die Abrechnung der Kurzarbeitsentschädigung bis zum 31. Dezember 2020 weiterzuführen. Das summarische Verfahren vereinfacht zwar die Geltendmachung der Kurzarbeitsentschädigung durch den Arbeitgeber, kann jedoch bei der Abrechnung auf die einzelnen Mitarbeiter zu Schwierigkeiten und Differenzen im Verhältnis zur Gesamtentschädigung führen. Ist der Arbeitgeber bereit, den Arbeitnehmer während der Kurzarbeit den vollen Lohn weiter zu bezahlen, so wird dieser in Ziff. 1



BRANKO BALABAN,
RECHTSANWALT,
NOTAR UND
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, TAX TEAM AG



MARKUS METZGER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
MWST-EXPERTE FH,
DIPL. BETRIEBSÖKONOM
FH, EMBA UNI ZH, MITGLIED
DER SUBKOMMISSION
MWST VON EXPERTSUISSE,
PARTNER, TAX TEAM AG

des Lohnausweises angegeben. Die Veranlagungsbehörde kann – im Gegensatz zu einer Angabe in Ziff. 7 – nicht erkennen, dass aufgrund der Kurzarbeit eine Kürzung der Berufsauslagen notwendig sein kann. Es stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber deshalb einen Hinweis betreffend die Kurzarbeit unter Ziff. 15 des Lohnausweises anbringen soll. Gemäss Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises [8] ist die Anzahl der Tage mit Erwerbsausfallentschädigungen unter Ziff. 15 des Lohnausweises anzugeben, wenn die entsprechenden Erwerbsausfallentschädigungen nicht durch den Arbeitgeber ausbezahlt werden und deshalb nicht im Bruttolohn gemäss Ziff. 8 des Lohnausweises enthalten sind. Einerseits handelt es sich bei der vorliegenden Konstellation nicht um eine Erwerbsausfallentschädigung, andererseits bescheinigt der Arbeitgeber die Leistungen in Ziff. 1, weshalb die Voraussetzungen für eine Bescheinigungspflicht der Kurzarbeit nicht gegeben sind. Auf der anderen Seite ist zu berücksichtigen, dass der Lohnausweis die notwendigen Informationen für eine speditive Veranlagung enthalten soll. Hinzu kommt, dass den Arbeitgeber bei Unklarheiten weitere Bescheinigungs- und Auskunftspflichten treffen können, welche mit zusätzlichem administrativem Aufwand verbunden sind. Macht der Arbeitgeber unter Ziff. 15 einen Hinweis auf Kurzarbeit, so kommt er seiner Deklarationspflicht nach.

Arbeitnehmende dürfen Kurzarbeit verweigern. Dies kann u. U. dazu führen, dass der Arbeitgeber den vollen Lohn weiter ausrichten muss, obwohl der Arbeitnehmer nicht in Vollzeit beschäftigt werden kann. In diesem Fall ist der Lohn in Ziff. 1 des Lohnausweises zu bescheinigen. In Bezug auf einen allfälligen Hinweis wegen der Teilbeschäftigung kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden.

2. ERWERBSAUSFALLENTSCHÄDIGUNG

2.1 Allgemeines. Der Bundesrat hat am 20. März 2020 die COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall erlassen und damit den Kreis der Personen, die während der Corona-Krise in den Genuss der Erwerbsausfallentschädigung kommen können, wie folgt ausgeweitet. So sind bspw. Eltern mit Kindern, die ihre Erwerbstätigkeit unterbrechen müssen, weil die Fremdbetreuung der Kinder nicht mehr gewährleistet ist, Selbstständigerwerbende, die wegen den Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus einen Erwerbsausfall erleiden, und selbstständig erwerbende Künstler, deren Engagements wegen den Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus annulliert wurden oder die einen eigenen Anlass absagen mussten, anspruchsberechtigt [9].

2.2 Steuerrechtliche Erwägung. Die ESTV hat am 6. April 2020 ein Rundschreiben betreffend die steuerliche Behandlung von Leistungen gemäss der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus publiziert. Darin sind die steuerliche Qualifikation der Taggelder, das Verfahren für die Besteuerung der Taggelder sowie die Folgen für quellensteuerpflichtige Personen geregelt [10].

2.2.1 Steuerbares Einkommen. Gemäss Rundschreiben vom 6. April 2020 sind die Taggelder, die aufgrund der COVID-

19-Verordnung Erwerbsausfall ausgerichtet werden, als steuerbare Einkünfte nach Art. 23 Bst. a DBG [11] zu qualifizieren. Dies steht im Einklang mit der geltenden Praxis, werden doch Leistungen der Erwerbsersatzordnung als steuerbar gestützt auf Art. 23 Bst. a DBG bezeichnet [12].

Ordentlich besteuerte Personen haben die Taggelder in Ziff. 3.4 (von Ausgleichskassen direkt ausbezahlte Kinder- und Familienzulagen oder Erwerbsausfallentschädigungen) der Steuererklärung für natürliche Personen für die direkte Bundessteuer (Formular 2) zu deklarieren. Dies gilt auch für Selbstständigerwerbende.

Was die Behandlung der quellensteuerpflichtigen Personen anbelangt, so wird auf die Ausführungen im Rundschreiben vom 6. April 2020 verwiesen.

2.2.2 Deklaration. Die Ausgleichskassen stellen den Leistungsbegünstigten Bescheinigungen zu. Gemäss Rundschreiben vom 6. April 2020 bringen die Ausgleichskassen auf den Bescheinigungen folgende Hinweise an:

- Die Taggelder unterstehen der Einkommenssteuer.
- Die ausgerichteten Leistungen werden den kantonalen Steuerbehörden gemeldet.
- Die anspruchsberechtigten Personen (Steuerpflichtige) müssen die Leistungsabrechnungen für Steuerzwecke aufzubewahren.

Dem Rundschreiben vom 6. April 2020 ist zu entnehmen, dass die Ausgleichskassen den kantonalen Steuerbehörden bis spätestens am 31. Januar des auf die Fälligkeit der Taggeldleistung folgenden Kalenderjahrs eine Liste mit allen Empfängern von ausgerichteten Taggeldern übermitteln, aus welcher mindestens folgende Angaben ersichtlich sind:

- Sozialversicherungsnummer (AHVN 13)
- Name und Vorname des Leistungsempfängers
- Adresse
- Land, Postleitzahl und Ort
- Zeitraum des Bezugs der Taggelder
- Höhe der Bruttoentschädigung
- Höhe der Nettoentschädigung
- Höhe des Quellensteuerabzugs (sofern anwendbar)

3. BERUFSAUSLAGEN

Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit gelten Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen [13].

3.1 Pauschalierung. Für verschiedene Berufsauslagen gelten Pauschalansätze, um aufwendige Abklärungen und Belegsammlungen für die Steuerbehörde und die Steuerpflichtigen zu vermeiden. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung [14] kommen bei der Ermittlung der Berufsauslagen anhand der Pauschalierung diverse natürliche Vermutungen zum Zug:

«Aufgrund von Sinn und Zweck der Pauschalierungen und aufgrund der durch die Steuerbehörden verlangten Deklaration (Anzahl Arbeitstage × Anzahl Kilometer × Pauschalansatz = abziehbare Kosten) ergibt sich, dass bei der Ermittlung dieser Kosten ver-

schiedene natürliche Vermutungen zum Zuge kommen: So ist davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitstage in der Regel am Arbeitsort verbringt, was vermuten lässt, dass er den Arbeitsweg an allen Arbeitstagen zurücklegt. Soweit die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nach der Praxis als unzumutbar erachtet wird, ist zudem zu vermuten, dass der Steuerpflichtige für die tägliche Fahrt zur Arbeit auch tatsächlich das Privatfahrzeug benutzt. Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde hat der Steuerpflichtige die Basis für diese Vermutungen als steuermindernde Tatsache ... nachzuweisen, ... insbesondere die Anzahl der Arbeitstage und die Unzumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (mittels Zeitvergleich). Ist dieser Nachweis aber erbracht und will die Veranlagungsbehörde trotzdem von den genannten Vermutungen abweichen, so braucht sie hierfür stichhaltige Gründe, wie etwa begründete Zweifel daran, dass die Arbeitstage nicht am Arbeitsort verbracht worden sind (beispielsweise bei Heimarbeit) oder dass der Arbeitsweg nicht täglich mit dem Privatfahrzeug zurückgelegt worden ist. ... Werden indes von der Veranlagungsbehörde keine Gründe für ein Abweichen vom vermuteten Sachverhalt ins Feld geführt, bestehen für den Steuerpflichtigen diesbezüglich keine weiteren beweisrechtlichen Obliegenheiten.»

Aufgrund der vorerwähnten Grundsätze besteht bei einem Vollzeitpensum die natürliche Vermutung, dass die möglichen Berufsauslagen voll ausgeschöpft werden können. Sofern während der Corona-Krise jedoch zu Hause gearbeitet wurde, gilt es bei der Deklaration den Grundsatz zu beachten, dass in dieser Zeit mangels Berufsauslagen bspw. keine Abzüge im Zusammenhang mit Fahrkosten und auswärtiger Verpflegung möglich sind.

Der Bundesrat hat während der ausserordentlichen Lage nach Epidemien-gesetz dazu aufgerufen, wenn möglich von zu Hause aus zu arbeiten. Hat die Steuerverwaltung Zweifel an der Begründetheit von deklarierten Berufsauslagen aufgrund von Pauschalen während der Corona-Krise, so hat sie stichhaltige Gründe dagegen vorzubringen. Einer dieser Gründe kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sein, dass Arbeitstage nicht am Arbeitsort, sondern zu Hause verbracht worden sind. Die Steuerbehörden können aufgrund der Mitwirkungspflicht solche Auskünfte von den Steuerpflichtigen verlangen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass der Abzug von zu hohen und nicht gerechtfertigten Berufsauslagen zu einer Steuerverkürzung führt.

3.2 Abzug Arbeitszimmer. Für Berufstätige, die während der Corona-Krise von zu Hause aus gearbeitet haben, stellt sich die Frage, ob die Kosten für ein privates Arbeitszimmer von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden können.

Es müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt werden, damit die Kosten für ein privates Arbeitszimmer geltend gemacht werden können [15]. Zunächst muss der Arbeitnehmer einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit in eigenen Räumen erledigen, weil am Arbeitsort kein Arbeitszimmer zur Verfügung steht oder die Nutzung nicht möglich oder unzumutbar ist. Weiter muss ein eigener Raum zur Verfügung stehen, welcher im Wesentlichen der Berufsausübung dient. Wurde

während der Corona-Krise Homeoffice praktiziert, so wurde ein wesentlicher Teil der Arbeit zu Hause erledigt. Die Unzumutbarkeit, das Arbeitszimmers am Arbeitsort zu benutzen, wird wohl ebenfalls gegeben sein. Der Bundesrat hat schliesslich infolge des Ansteckungsrisikos des Coronavirus an die Bevölkerung appelliert, wenn möglich von zu Hause aus zu arbeiten. Scheitern kann der Abzug für das Arbeitszimmer, wenn kein separater Raum zur Verfügung stand. Das Arbeiten auf dem Wohnzimmer- oder Küchentisch berechtigt nicht zu einem Arbeitszimmerabzug, weil es sich dabei nicht um einen separaten Raum für die Berufsausübung handelt.

Nebst dem Arbeitszimmer können die Kosten für die Anschaffung von Berufswerkzeugen (EDV, usw.) in Abzug gebracht werden. Bei teuren Anschaffungen werden i. d. R. die Kosten im Anschaffungsjahr nicht vollumfänglich zum Abzug zugelassen, sondern anhand der voraussichtlichen Nutzungsdauer. Verschiedene Autoren vertreten die Ansicht, dass diese Praxis fragwürdig ist, weil es im Privatvermögen keine Abschreibungen auf Vermögenswerten gibt [16].

Die Arbeitszimmerkosten gelten als übrige Berufskosten, welche im Grundsatz mit dem Pauschalabzug (direkte Bundessteuer: 3 % des Nettolohns, maximal CHF 4000) abgegolten sind. Der Nachweis und damit der Abzug höherer Kosten ist möglich. Es müssen durch das private Arbeitszimmer – und allenfalls weitere übrige Berufsauslagen – Kosten entstehen, die höher als der Pauschalabzug sind. Weiter ist zu berücksichtigen, dass der Pauschalabzug zu kürzen ist, wenn Erwerbstätigkeit nicht das ganze Jahr ausgeübt wird.

3.3 Praxis Kantonales Steueramt Zürich. Das Kantonale Steueramt Zürich hat am 09. 09. 2020 mitgeteilt, dass unselbstständig Erwerbende in der Steuererklärung 2020 ihre Berufskosten (Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung, Pauschalabzüge für übrige Berufskosten und Aus- und Weiterbildungskosten) so geltend machen, wie sie ohne Massnahmen zur Bekämpfung der COVID 19-Pandemie angefallen wären. Insbesondere werden diese Berufskosten nicht um die COVID-19 bedingten Home Office-Tage gekürzt. Diese Handhabung schliesst im Gegenzug einen Abzug für Home Office-Kosten aus [17].

4. HOME OFFICE ALS BETRIEBSSTÄTTE

Im Zusammenhang mit der Arbeitsausübung im Homeoffice wird darüber diskutiert, ob ein solches Homeoffice eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen kann. Was unter einer Betriebsstätte zu verstehen ist, wurde durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht wie folgt definiert:

- feste und dauernde Geschäftseinrichtung (die zivilrechtliche Nutzung [Eigentum, Miete, Gebrauchsüberlassung, usw.] ist nicht entscheidend),
- qualitativ und quantitativ wesentliche Geschäftsausübung.

Rein auf den Zeitraum der ausserordentlichen Lage während der Corona-Krise bezogen, kann eine Tätigkeit im Homeoffice nicht als dauerhaft bezeichnet werden. Zwar liegt in der Schweiz noch keine Rechtsprechung vor, jedoch sollte eine Tätigkeitsdauer von 6 bis 12 Monaten nicht ausreichend

sein, um von einer dauerhaften Tätigkeit zu sprechen. In der ausländischen Rechtsprechung findet man Fälle, bei welchen in einem Zeitraum von 12 bis 24 Monaten die Dauerhaftigkeit bejaht wurde. Diese Voraussetzungen dürften jedoch im Falle eines Homeoffice, das von einem Angestellten zeitlich begrenzt zwangsläufig aufgrund der aktuellen Situation ausgeübt wird, kaum gegeben sein.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass das Sekretariat der OECD am 3. April 2020 einen Leitfaden im Hinblick auf die Anwendbarkeit von internationalen Steuerabkommen vor dem Hintergrund der Corona-Krise publiziert hat [18]. Darin hat die OECD die Ansicht vertreten, dass eine Betriebsstätte aufgrund Homeoffice eines Arbeitnehmers nicht anzunehmen ist, weil dafür ein gewisser Grad der Dauerhaftigkeit und eine freie Verfügbarkeit zugunsten des Unternehmens erforderlich ist.

Es wird sich zeigen, ob in Zukunft vermehrt von Homeoffice aus gearbeitet wird. Liegt ein separates Arbeitszimmer vor, erfolgt die Tätigkeit dauerhaft und ist qualitativ sowie quantitativ wesentlich, so kann eine Betriebsstätte vorliegen. Werden hingegen im Homeoffice nur administrative Aufgaben erledigt, so wird es an der qualitativen Erheblichkeit fehlen.

5. EINKOMMEN AUS UNBEWEGLICHEM VERMÖGEN

5.1 Einkünfte. Verschiedene Vermieter haben während der Corona-Krise den Mietern von Geschäftsräumen die Mieten ganz oder teilweise erlassen oder gestundet, wenn die Mieter ihre Betriebe geschlossen halten mussten. Je nach Ausgang der politischen Diskussionen auf Bundesebene ist es möglich, dass es noch zu gesetzlich verordneten Mietzinserlassen kommt. Gemäss der in die Vernehmlassung geschickten Vorlage sollen für die Periode der angeordneten Schliessung oder Einschränkung der Tätigkeit die Mieter 40 % der Geschäftsmiete bezahlen, die Vermieter 60 % des Mietzinses tragen bzw. auf 60 % der Miete verzichten. Das Vernehmlassungsverfahren wurde am 4. August 2020 abgeschlossen.

Der Erlass von Mieten führt zu tieferen Einkünften aus unbeweglichem Vermögen. Fraglich ist, wie mit gestundeten Mieten sowie dem Szenario, dass über die Gesetzesvorlage über den generellen Mietzinserlass von Geschäftsräumen noch keine Klarheit herrscht, beim Ausfüllen der Steuererklärung umgegangen werden soll. Für Liegenschaften im Geschäftsvermögen kann eine Rückstellung gebildet und später erfolgswirksam aufgelöst werden. Bei Liegenschaften im Privatvermögen geht dies nicht. Es gilt das Realisierungsprinzip. Beim Ausfüllen der Steuererklärung 2020 wird zu beurteilen sein, wie hoch die Möglichkeiten sind, die Mietzinsen erhältlich zu machen, und die Deklaration daran auszurichten. Werden Mieten entgegen der Erwartung später bezahlt, ist eine nachträgliche Deklaration vorzunehmen.

5.2 Aufwendungen. Sofern die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen geringer sind, so dient als Basis für den Pauschalabzug dieser geringere Ertrag.

Muss für das Inkasso von Mietzinsen ein Anwalt beigezogen werden, so gilt der entsprechende Aufwand als abzugsfähige Unterhaltskosten [19].

6. INTERNATIONALE ASPEKTE

6.1 Besteuerung Grenzgänger. Vom Homeoffice waren auch Grenzgänger betroffen. Anstatt täglich über die Grenze zu fahren und im nahen Ausland der Erwerbstätigkeit nachzugehen, mussten auch diese Personen zu Hause bleiben und arbeiten.

Diese neue Situation löste diverse Fragen bei der Besteuerung der Grenzgänger aus (z. B. Arbeits- und Nichtrückreisetage, Zuständigkeit der Besteuerung). Die Schweiz hat mit Deutschland, Frankreich und Italien Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen, welche die Besteuerung während der ausserordentlichen Situation regeln. Zu den Einzelheiten wird auf die entsprechenden Vereinbarungen verwiesen.

6.2 Pauschale Zahlungen an US-Staatsangehörige. Die USA haben als Reaktion auf die Corona-Krise den sogenannten CARES Act (Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act) erlassen. Eine der Massnahmen ist, dass US-Staatsangehörige eine einmalige und pauschale Unterstützungszahlung erhalten [20].

Die ESTV hat auf ihrem Internetauftritt [21] publiziert, dass die Zahlungen nach dem CARES Act an US-Staatsangehörige mit unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz als steuerbares Einkommen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG (Einkommensgeneralklausel) zu qualifizieren sind.

7. SELBSTSTÄNDIGERWERBENDE

Natürliche Personen können einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Auch für diese stellen sich verschiedene steuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Corona-Krise, namentlich:

→ Mit Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen zu Ziff. 2. haben Selbstständigerwerbende u. U. für eine gewisse Zeit Erwerbsausfallentschädigungen erhalten. Diese gelten nicht als Erträge aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, sondern als steuerbare Einkünfte nach Art. 23 Bst. a DBG. Damit ist keine direkte Verrechnung mit Verlusten, welche ihren Grund in der Corona-Krise haben, möglich. Weil Selbstständigerwerbende Verluste aus der Geschäftstätigkeit – nachdem allfällige Einkünfte aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit genutzt sind – mit den übrigen Einkünften verrechnen können, ist eine indirekte Verrechnung der Verluste mit der Erwerbsausfallentschädigung möglich.

→ Verschiedene Kantone lassen in der Jahresrechnung 2019 sogenannte Corona-Rückstellungen zu. Dies gilt auch für Selbstständigerwerbende. Es sind die Praxen der einzelnen Kantone zu konsultieren.

→ Bei Mietzinsreduktionen gelten die üblichen steuerrechtlichen Grundsätze. Eine Mietzinsreduktion führt zu geringerem Aufwand, der zu einem höheren Gewinn oder tieferen Verlust führt.

Sofern Nahestehenden Mietzinsreduktionen gewährt werden, haben diese dem Drittvergleich zu entsprechen. Dies gilt auch für weitere Lieferungen und Leistungen unter Nahestehenden.

→ Gestützt auf die COVID-19-Verordnung berufliche Vorsorge vom 25. März 2020 kann der Arbeitgeber den Beitrag der Ar-

beitnehmer an die berufliche Vorsorge aus der ordentlichen Arbeitgeberbeitragsreserve vergüten.

→ Auch für den Bereich der MWST gibt es verschiedene Massnahmen und Erleichterungen, von welchen Selbstständigerwerbende profitieren können. Es wird auf die Publikation der ESTV verwiesen [22]. Insbesondere ist den MWST-Pflichtigen Selbstständigerwerbenden (und natürlich auch allen anderen MWST-Pflichtigen Unternehmungen) geraten, sich genau über die MWST-Folgen der verschiedenen Massnahmen und Erleichterungen zu informieren wie bspw. Vorsteuerkürzungen aufgrund zinsloser Darlehen oder à-fonds-perdu-Beiträgen usw.

8. VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE

8.1 Bundesebene. Der Bundesrat hat am 20. März 2020 die Verordnung 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 erlassen. Danach und gestützt auf das Rundschreiben der ESTV vom 24. März 2020 wird auf die Erhebung von Verzugszinsen auf der direkten Bundessteuer bis zum 31. Dezember 2020 verzichtet, wenn eine Steuerforderung zwischen dem 1. Dezember 2020 und 31. Dezember 2020 fällig geworden ist. Dies gilt auch für Steuerforderung von Vor-

perioden, sofern die Fälligkeit zwischen dem 1. März 2020 und 31. Dezember 2020 liegt. Zudem empfiehlt die ESTV im Rundschreiben vom 24. März 2020 eine wohlwollende Behandlung von Gesuchen um Zahlungserleichterungen.

8.2 Kantone und Gemeinden. Auch die Kantone und Gemeinden haben auf die Corona-Krise reagiert und verschiedene Massnahmen getroffen. So wurden Fristen für das Einreichen von Steuererklärungen und Zahlungsfristen grosszügig erstreckt. Sofern Quellensteuerpflichtige Tarifkorrekturen beantragen wollten, war dies bis zum 30. Juni 2020 möglich. Weiter wurde die ausserordentliche Lage grosszügig als Grund für eine Wiederherstellung einer verpassten Frist anerkannt.

Die kantonalen Steuerverwaltungen haben die Massnahmen auf ihren Internetauftritten publiziert. Es wird im Einzelnen auf diese Publikationen verwiesen.

9. FAZIT

Die Corona-Krise hat Auswirkungen im Steuerbereich für die natürlichen Personen. Dies ist jedoch mehr den ausserordentlichen Sachverhalten geschuldet als den steuerrechtlichen Regelungen. Diese sind, von punktuellen Massnahmen im Verfahrensbereich abgesehen, gleichgeblieben. ■

Fussnoten: **1)** Das Gesetz spricht von Personen, die als Mitglieder eines obersten betrieblichen Entscheidungsgremiums die Entscheidungen des Arbeitgebers bestimmen oder massgeblich beeinflussen können. **2)** Art. 31 Abs. 3 Bst. c AVIG. **3)** Art. 2 der COVID-19-Verordnung Arbeitslosenversicherung vom 20. März 2020 (SR 837.033; in der bis 31. Mai 2020 geltenden Fassung). **4)** Änderungen COVID-19-Verordnung Arbeitslosenversicherung vom 20.05.2020. **5)** Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 23 N 9; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1–48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 23 N 23. **6)** Art. 127 Abs. 1 Bst. a DBG, Art. 43 StHG. **7)** Nähere Informatio-

nen unter https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Arbeit/neues_coronavirus/kurzarbeit.html. **8)** Rz 64 zu Ziff. 15. **9)** Art. 2 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall vom 20. März 2020. **10)** Weitere Hinweise Fabienne Limacher, Leistungen bei Erwerbsausfall infolge COVID-19, StR 2020, 488 ff. **11)** Art. 7 Abs. 1 StHG für die Kantons- und Gemeindesteuern. **12)** Hunziker/Mayer-Knobel, (Fn. 5), Art. 23 N 9; Locher, (Fn. 5), Art. 23 N 23. **13)** Art. 1 Abs. 1 Berufskostenverordnung (SR 642.118.1). **14)** BGER 25.10.2011, 2C_343/2011 = StE 2012 B 22.3 Nr. 105. **15)** Knüsel/Suter, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 26 N 39. **16)** Knüsel/Suter, (Fn. 15), Art. 26 N 46. **17)** Mitteilung des Kantonalen Steueramts Zürich vom 09.09.2020 (<https://www.zh.ch/de/news-uebersicht/mitteilungen/2020/steuern-finanzen/steuern/berufskosten-und-corona-in-der-steuererklaerung-2020.html>). **18)** OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crises, publiziert unter <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcbo1/>. **19)** Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 N 9. **20)** USD 1200 für Erwachsene und USD 500 für Personen unter 18 Jahren. **21)** <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/covid19/news.html>. **22)** <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/covid19/news.html>.

www.zh.ch/de/news-uebersicht/mitteilungen/2020/steuern-finanzen/steuern/berufskosten-und-corona-in-der-steuererklaerung-2020.html. **18)** OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crises, publiziert unter <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcbo1/>. **19)** Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 N 9. **20)** USD 1200 für Erwachsene und USD 500 für Personen unter 18 Jahren. **21)** <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/covid19/news.html>. **22)** <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/covid19/news.html>.