



STEUERRECHT | März 2021

Bewährtes und Aktuelles aus dem Steuerrecht

In dieser Ausgabe des LEXpress beleuchten wir mit dem Steuerruling ein im Alltag von uns Steueranwälten wichtiges und bewährtes Instrument zur Klärung möglicher Steuerfolgen und zur Vermeidung von Steuerrisiken und strittigen Verfahren.

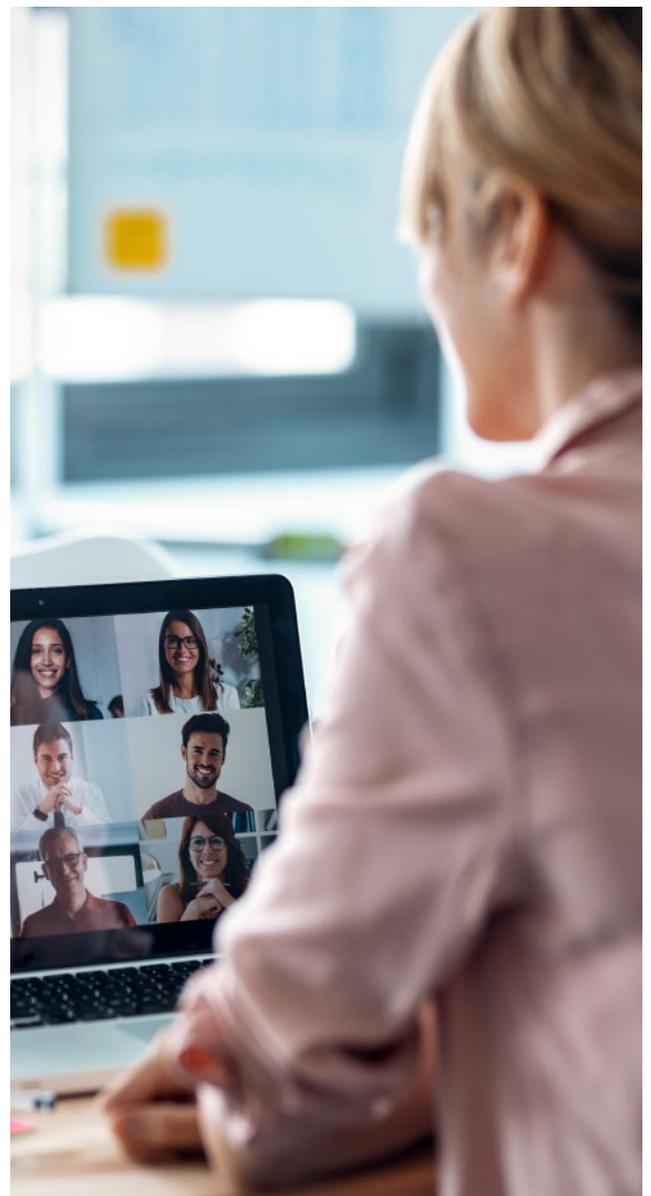
Zudem gehen wir auf drei aktuelle Themen aus dem Steuerrecht ein.

Zuerst befassen wir uns mit den Kosten, welche Arbeitnehmende in der Steuererklärung 2020 geltend machen können, wenn sie während der Coronapandemie ganz oder teilweise im Homeoffice gearbeitet haben.

Das nächste Thema betrifft alle, die Liegenschaften im Privatvermögen halten und umfassende Erneuerungsarbeiten planen. Hier besteht das Risiko, dass der Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten aufgrund der «Neubaupraxis» gesamthaft verweigert wird.

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat der Gesetzgeber vor einigen Monaten die strenge Praxis der Steuerbehörden korrigiert und neue Regeln erlassen. Mit diesen befassen wir uns im vierten und letzten Teil dieses LEXpress.

Wir hoffen, dass wir Ihr Interesse geweckt haben, und wünschen Ihnen viel Vergnügen beim Lesen.



1. Was ist ein Steuerruling?

Wer ein Vorhaben plant, das je nach rechtlicher Würdigung zu erheblichen Steuerfolgen führen kann, ist gut beraten, die Steuerrisiken rechtzeitig abzuklären und in die Planung miteinzubeziehen. Das gilt insbesondere für nicht alltägliche Sachverhalte wie den Verkauf oder die Umstrukturierung eines Unternehmens. Aber auch bei vermeintlich einfacheren Sachverhalten kann das Bedürfnis nach Rechtssicherheit zu den Steuerfolgen bestehen. Das Gesagte gilt erst recht dann, wenn die Steuerbehörden bei der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze über Ermessensspielraum verfügen. In solchen und ähnlichen Fällen empfiehlt es sich, die steuerliche Behandlung vor der Umsetzung des Vorhabens mit den Steuerbehörden verbindlich zu klären. Dies geschieht in einem sog. Steuerruling (oder steuerlichen Vorbescheid).

Steuerrulings haben verbindliche Wirkung. Wird der Sachverhalt so umgesetzt, wie er den Steuerbehörden in der Rulinganfrage unterbreitet worden ist, dann nehmen diese die Veranlagung ohne weitere Abklärungen so vor, wie sie es im Steuerruling zugesichert haben.

Ihre Grundlage haben die Steuerrulings nicht in den Steuergesetzen, sondern im verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bundesverfassung). Aus ihm ergeben sich auch die nachfolgenden Voraussetzungen, die eingehalten sein müssen, damit ein Steuerruling verbindliche Wirkung hat:

- In der Rulinganfrage an die Steuerbehörden wird der geplante Sachverhalt vollständig, korrekt und vorbehaltlos offengelegt;
- die Rulinganfrage wird von der zuständigen Steuerbehörde bearbeitet und schriftlich beantwortet;
- falls die erteilte Rulingantwort inhaltlich nicht richtig sein sollte, dürfte die Unrichtigkeit für die steuerpflichtige Person nicht ohne Weiteres erkennbar sein;
- die steuerpflichtige Person hat den Sachverhalt im Vertrauen auf die Rulingantwort umgesetzt und Dispositionen getroffen, die nicht ohne Weiteres rückgängig gemacht werden können;
- das anwendbare Steuergesetz hat seit der Erteilung des Steuerrulings keine Änderung erfahren.

Fazit: Die Steuerrulings enthalten verbindliche Zusicherungen über die steuerlichen Auswirkungen eines Vorhabens. Sie schaffen für alle Involvierten Rechtssicherheit. Wird ein Steuerruling eingeholt, wissen die Steuerpflichtigen, dass sie ihr Vorhaben ohne Steuerfolgen umsetzen können bzw. welche Steuerfolgen sich daraus ergeben. Steuerrulings schützen die Steuerpflichtigen vor negativen Überraschungen. Sie gehören zu einer umfassenden Steuerberatung und -planung.

2. Auswirkungen von Homeoffice auf die Steuererklärung

Viele Arbeitnehmende haben im Coronajahr 2020 ganz oder teilweise von zuhause aus gearbeitet. Für sie stellt sich die Frage, welche Berufskosten sie in der Steuererklärung 2020 in Abzug bringen können.

Wir wollen in einem ersten Schritt aufzeigen, wie die Frage nach dem geltenden Steuerrecht (ohne Spezialregelungen aufgrund der Coronapandemie) zu beantworten ist, bevor wir auf die speziellen Praxisregelungen einiger Kantone eingehen.

Die Berufskosten bestehen aus den Fahrtkosten zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsplatz, aus den Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und den übrigen Berufskosten. Während die Abzüge für die Fahrtkosten begrenzt sind und nachgewiesen werden müssen, gibt es für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und die übrigen Berufskosten Pauschalabzüge.

Wer im Homeoffice arbeitet, fährt nicht zur Arbeit und muss sich auch nicht auswärts verpflegen. Fahrtkosten und Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung können deshalb nach dem geltenden Steuerrecht an den Tagen, in denen im Homeoffice gearbeitet wird, nicht in Abzug gebracht werden.

Kann man dann wenigstens für das «Büro» in den eigenen vier Wänden einen Teil der Wohnkosten als übrige Berufskosten in Abzug bringen? Hier gilt es zu bedenken, dass die (gelegentliche) Benutzung der eigenen Räume und der eigenen Infrastruktur (Computerarbeitsplatz, Telefon- und Internetverbindung) für die berufliche Tätigkeit bereits durch die Pauschale für übrige Berufskosten abgedeckt ist. Wer die effektiven Kosten eines Arbeitszimmers in Abzug bringen will, muss dazu nach aktueller Rechtsprechung des Bundesgerichts folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Die Tätigkeit im Homeoffice muss wesentlich und regelmässig sein.
- Den Arbeitnehmenden darf kein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber zur Verfügung stehen.
- Es muss in der eigenen Wohnung ein separater Raum ausgeschieden sein, der tatsächlich und hauptsächlich als Arbeitsplatz genutzt wird. Wird der Raum auch privat genutzt, muss ein entsprechender Privatanteil ausgeschieden werden.

Nur wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, kann ein Teil der Wohnkosten (Mietzins bzw. Eigenmietwert sowie anteilige Nebenkosten) als effektive Berufskosten in Abzug gebracht werden. Wer die effektiven Kosten geltend macht, muss diese aber nicht nur nachweisen, sondern auch auf die Berufs-

kostenpauschale verzichten. Denn eine Kombination von Pauschalabzug und Abzug der effektiven Kosten ist unzulässig. Was für die steuerpflichtige Person attraktiver ist, ist im Einzelfall zu prüfen.

Viele Kantone haben aufgrund der Coronapandemie spezielle Praxisanweisungen zum Homeoffice erlassen. So gestatten es beispielsweise die Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Luzern, Solothurn und Zürich ausdrücklich, dass Personen, die aufgrund der Coronamassnahmen (teilweise) im Homeoffice gearbeitet haben, die Berufskosten so deklarieren dürfen, wie wenn sie am üblichen Arbeitsplatz gearbeitet hätten. Es können also trotz Homeoffice weiterhin die Fahrtkosten, die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und die Pauschale für die übrigen Berufskosten zum Abzug gebracht werden.

Diese pragmatische Lösung ist sinnvoll, weil sie den Steuerpflichtigen und den Steuerämtern einen erheblichen Mehraufwand bei der Deklaration und Kontrolle der Berufskosten erspart.

3. Neue Praxis zur Abzugsfähigkeit der Kosten umfassender Sanierungen von Liegenschaften

Wer Liegenschaften in seinem Privatvermögen hält, muss den Mietertrag oder den Eigenmietwert als Einkommen versteuern. Im Gegenzug können die mit der Liegenschaft verbundenen Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden.

Abzugsfähig sind werterhaltende Aufwendungen wie Instandhaltungskosten (z. B. Entkalken des Boilers), Instandstellungskosten (z. B. Reparatur des Gartenzauns) und Ersatzaufwendungen (z. B. den Ersatz eines Kühlschranks). Ebenfalls können bestimmte Betriebskosten wie die Kosten für die Verwaltung durch Dritte, für Serviceabos (z. B. für den Lift oder eine Brandmeldeanlage) sowie die Prämien der Gebäudeversicherung in Abzug gebracht werden.

Nicht abzugsfähig sind hingegen die Kosten für die Anschaffung und die Erstellung der Liegenschaft, also der Kaufpreis bzw. die Baukosten. Ebenso können wertvermehrnde Aufwendung grundsätzlich nicht als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht werden. Ausnahmen bilden hier einzig die Kosten für Massnahmen, die dem Energiesparen (z. B. Isolation der Gebäudehülle), dem Umweltschutz oder der Denkmal-

pflge dienen. Obwohl bautechnisch wertvermehrnd, sind diese Kosten aus lenkungspolitischen Überlegungen abzugsfähig.

Führt eine steuerpflichtige Person an ihrer Liegenschaft im Privatvermögen Renovationsarbeiten durch, dann wird normalerweise in einer Einzelfallbetrachtung für jede einzelne Aufwandsposition geprüft, ob diese als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht werden kann oder nicht. Dabei kann es auch sein, dass nur ein Teil der Kosten zum Abzug zugelassen wird. Das Kantonale Steueramt Aargau hat dazu das Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt (LUK)» (Stand 1. Juli 2020) herausgegeben, welches auf der [Webseite des Kantons](#) abgerufen werden kann. Darin wird anhand konkreter Beispiele erklärt, welche Renovationsarbeiten ganz oder teilweise als Liegenschaftsunterhalt in Abzug gebracht werden können.

Das Merkblatt beschreibt aber auch die vom Kanton Aargau angewandte «Neubaupraxis». Gemäss dieser werden Renovations- und Umbauarbeiten, die dazu führen, dass bautechnisch faktisch ein Neubau geschaffen wird, steuerrechtlich wie die Erstellungskosten für einen Neubau behandelt. Mithin beurteilt das Steueramt nicht das einzelne renovierte oder erneuerte Bauteil danach, ob es sich um werterhaltenden Unterhalt oder um eine wertvermehrnde Investition handelt, sondern es behandelt sämtliche Aufwendungen als nicht abzugsfähige Erstellungskosten. Dies gilt insbesondere auch für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen, die eigentlich abzugsfähig sind, obwohl sie bautechnisch eine wertvermehrnde Investition an einer bestehenden Baute darstellen.

Nach der bisherigen Neubaupraxis des Kantonalen Steueramtes Aargau musste eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt sein, damit es umfassende Renovations- und Umbauarbeiten wie einen Neubau beurteilte:

- Es wird mit hohen Kosten eine grundlegende Nutzungsänderung vorgenommen. Nach der Renovation liegt eine anders nutzbare Liegenschaft vor als vor der Renovation.
- Es liegt eine Gebäudeauskernung vor, bei der lediglich die Gebäudehülle bestehen bleibt.
- Ein Gebäude oder ein Gebäudeteil wird bis auf den Keller abgebrochen und anschliessend neu erstellt.
- Im Zuge einer Totalsanierung wird nebst dem gesamten Ausbau mehr als die Hälfte der bestehenden Gebäudekonstruktion abgebrochen oder umgebaut.

Das Bundesgericht hat diese Neubaupraxis in der Vergangenheit geschützt.

Das Kantonale Steueramt Aargau hat seine Neubaupraxis in den vergangenen Monaten verschärft und die aktuelle Ausgabe seines Merkblatts zum Liegenschaftsunterhalt um ein zusätzliches Kriterium erweitert:

- *Es wird mit hohen Kosten eine umfassende Instandstellung vorgenommen, bei welcher die wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen sind. Nebst der Erneuerung der Oberflächen werden beispielsweise auch Installationen, Fenster, Bedachungen oder die Fassaden erneuert. Sind bei einer umfassenden Instandstellung die wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen, bedarf es nicht zusätzlich noch wesentlicher Veränderungen der Raumaufteilung oder einer Nutzungsänderung, damit die Gesamtbetrachtung Platz greift.*

Neu soll die Neubaupraxis also bereits auch in den Fällen greifen, in denen eine steuerpflichtige Person eine Liegenschaft «lediglich» mit hohen Kosten totalsaniert. Mithin ist es denkbar, dass das Steueramt den Abzug von weitestgehend oder gar ausschliesslich werterhaltenden Liegenschaftsunterhaltskosten nur deshalb verweigert, weil die Renovationsarbeiten die gesamte Liegenschaft betreffen und betragsmässig hoch ausfallen.

Es ist zu befürchten, dass die Verwaltung mit diesen neuen Spielregeln die vom Gesetzgeber abgeschaffte sog. Dumont-Praxis durch die Hintertür wieder einführt und sogar noch ausdehnt. Dies wäre rechtsstaatlich bedenklich.

Ob die verschärfte Praxis vom Bundesgericht geschützt würde, darf zumindest bezweifelt werden. Bislang konnte das Bundesgericht nämlich erst einen Fall zur neuen Praxis beurteilen, bei dem auch bei einer Einzelfallbetrachtung nur die wenigsten Aufwendungen als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten qualifiziert worden wären.

4. Geltende Regelung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer ist für steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz als Sicherungssteuer angelegt. Wer eine der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung ausrichtet (z. B. eine Gesellschaft, die eine Dividende ausschüttet), bezahlt darauf die Verrechnungssteuer von 35 % (der Bruttodividende) an die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Nettoleistung von 65 % an die berechtigten Personen (Aktionäre). Die Steuerbehörden erstatten den berechtigten Personen die Verrechnungssteuer zurück, wenn sie alle Voraussetzungen für die Rückerstattung erfüllen (vgl. Art. 21 ff. Verrechnungssteuergesetz).

Von den natürlichen Personen wird verlangt, dass sie den Steuerbehörden die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte angeben, d. h. in ihren Steuererklärungen deklarieren. Andernfalls verirken sie den Rückerstattungsanspruch. Die Steuerbehörden haben zu dieser Deklarationspflicht über die Jahre eine (in der Sache zu) strenge Praxis entwickelt. Um diese zu korrigieren, hat der Gesetzgeber eine neue Bestimmung erlassen (Art. 23 Abs. 2 Verrechnungssteuergesetz). Er hat diese mit Wirkung für alle noch nicht abgeschlossenen Rückerstattungsverfahren für Verrechnungssteuern seit dem 1. Januar 2014 für anwendbar erklärt.

Die neue Bestimmung sieht vor, dass der Rückerstattungsanspruch dann nicht verwirkt ist, wenn (1.) die Einkünfte in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und (2.) in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerfahren nachträglich angegeben oder von den Steuerbehörden aus eigener Feststellung zu den Einkünften hinzugerechnet werden.

Wird nach dem Einreichen einer Steuererklärung festgestellt, dass darin verrechnungssteuerpflichtige Einkünfte nicht deklariert sind, muss im Einzelfall entschieden werden, ob die Nichtdeklaration auf ein fahrlässiges oder ein vorsätzliches Verhalten zurückzuführen ist.

Fahrlässig handelt, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Eine Unvorsichtigkeit gilt als pflichtwidrig, wenn jemand die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen (dazu gehören seine Ausbildung und seine beruflichen Erfahrungen) verpflichtet ist.

Von der Fahrlässigkeit abzugrenzen ist der sog. Vorsatz. Vorsätzlich handelt, wer in seiner Steuererklärung steuerbare Einkünfte mit Wissen und Willen nicht angibt (sog. direkter Vorsatz). Vorsätzliches Verhalten liegt aber auch vor, wenn jemand eine unvollständige Deklaration ernsthaft für möglich gehalten und in Kauf genommen hat (sog. Eventualvorsatz).

Im Gesetzgebungsverfahren wurde dazu ausgeführt, dass eine Nichtdeklaration, die auf ein Versehen oder auf Vergesslichkeit zurückzuführen ist, als fahrlässig einzustufen sei.

Gerichtsurteile zu dieser Frage liegen noch nicht viele vor. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug ist im Falle einer nicht deklarierten Dividende zum Schluss gelangt, dass (dem Steuervertreter) beim Ausfüllen der Steuererklärung ein Fehler unterlaufen sein müsse. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Gesellschaft auf der Dividende ordnungsgemäss Verrech-

nungssteuern deklariert und abgeliefert hat. Zudem hatte der Steuerpflichtige die Dividenden in den Vorjahren jeweils korrekt deklariert. Das Gericht hat ein fahrlässiges Verhalten bejaht und entschieden, dass die Verrechnungssteuern zurückzuerstatten sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zug vom 27. August 2019, A 2016 34).

Mit dieser begrüssenswerten Neuregelung wird erreicht, dass jene Steuerpflichtigen, die in der Steuererklärung versehentlich bestimmte Einkünfte nicht angegeben haben und deren Versehen sodann korrigiert wird, die Verrechnungssteuer zurück erhalten. Sie bezahlen auf diesen Einkünften nur Einkommenssteuern und nicht zusätzlich über eine verweigerte Rückerstattung auch noch Verrechnungssteuern.

VOSER RECHTSANWÄLTE

Dieter Egloff
Dr. Philip Funk
Barbara Sramek
Joachim Huber