

TaxObserver

September 2022 Nr. 3

Herausgeber: Provida Consulting AG, Schützengasse 12, 9001 St. Gallen

Nach einem heissen, sonnigen Sommer haben sich auch in diesem Jahr einige Änderungen im Steuerrecht ergeben. In dieser Ausgabe des TaxObservers werden einige Standpunkte näher betrachtet und diskutiert. Als «New Work» bekannt, ist das mobile Arbeiten zunehmend zu einem neuen Standard geworden. Diese neue Arbeitsform kann Steuerfolgen nach sich ziehen. Und: Durch die Klima-Debatte haben die Investitionen in Umweltvorhaben eine besondere steuerrechtliche Komponente.



Prof. Dr. oec. HSG Marco Gehrig
eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer,
Mitglied des
Provida-Verwaltungsrates

Der Klimawandel führt vor Augen, wie wichtig Investitionen in nachhaltige Energie- und Umweltaspekte sind. Auch die steuerrechtliche Behandlung dieser speziellen Investition bedarf einer genaueren Betrachtung. Martin Laube zeigt in seinem Beitrag ab Seite 2 auf, welche Folgen bei der Einkommens- und Gewinnsteuer bei sogenannten Umwelt- und Energieinvestitionen zu erwarten bzw. welche Abzüge möglich sind. Eine genauere Betrachtung zahlt sich aus.

neue «New Normal». Durch den Zugriff auf eine interne Plattform ist man (von fast) überall in der Lage, mobil zu arbeiten und zu agieren. Die neuen Arbeitsformen können neue Besteuerungsfragen nach sich ziehen. Die schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat hierzu wichtige Antworten auf praktische Fragen der Besteuerung geliefert. Benjamin Trunz beleuchtet in seinem Beitrag die Antworten und gibt Praxishinweise.

Das Kundenporträt der Somm AG aus Kreuzlingen zeigt auf, wie der Bauernhof «Schrofen» es ermöglicht hat, hochwertige Produkte in der Gastronomie zu etablieren und langfristige Kundenbeziehungen aufzubauen.

Und zu guter Letzt: In diesem Jahr hat das Bundesgericht zu zwei jüngeren Fällen die Praxis zur indirekten Teilliquidation bestätigt. Einerseits hat das Bundesgericht die Rolle des Verkäufers bestätigt, dass dieser sich aktiv um die Finanzierung zu erkundigen hat, um keine Steuerfolgen zu erwarten. Und andererseits ist auch der Begriff des Vermögensertrags um eine zeitnahe Absorption erweitert worden.

Inhalt

Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen
..... SEITE 2

Leidenschaft für erstklassige Lebensmittel
..... SEITE 4

Homeoffice / Remote Work – Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz
..... SEITE 6

Aus der Küche des Gerichts: Hinweise für die indirekte Teilliquidation
..... SEITE 8

Wo Praxis Schule macht.

Mit über 20 Kurz-Seminaren zu Finanz-, Steuer-, Buchhaltungs-, Digitalisierungs-, Personal-, Controlling- und Führungsthemen.

Informieren
und anmelden!
provida-academy.ch

PROVIDA
academy

academy@provida.ch • T 071 466 71 82

Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen

Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen sind bereits heute ein wichtiges Thema, dessen Bedeutung in Zukunft noch zunehmen dürfte. Nachfolgend erhalten Sie einen kurzen Einblick in die Behandlung solcher Investitionen bei den Gewinn- und Einkommenssteuern.



Martin Laube
eidg. dipl. Steuerexperte
und Jurist



1. Unternehmensbereich (einschliesslich selbstständige Erwerbstätigkeit)

Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen sind nur abziehbar, wenn sie das Privatvermögen betreffen.

Entsprechende Investitionen in das Geschäftsvermögen von juristischen und selbstständig erwerbstätigen Personen stellen zu aktivierende Anschaffungskosten dar (allenfalls mit der Möglichkeit der Sofortabschreibung, so z. B. im Kanton St. Gallen).

Alle Förderbeiträge für Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen und mit solchen Investitionen zusammenhängende Entschädigungen, wie z. B. Einspeisevergütungen, sind von den juristischen bzw. selbstständig erwerbstätigen Personen als steuerbare Erträge zu erfassen.

2. Privatbereich

In der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24.08.1992¹ sind die steuerlich vom Einkommen abzugsfähigen Kosten für Energiesparen und Umweltschutz aufgeführt. Es handelt sich dabei ausschliesslich um Aufwendungen im Zusammenhang mit bestehenden Gebäuden. Abzugsfähig sind dabei sowohl werterhaltende als auch wertvermehrnde Aufwendungen (Letztere sind normalerweise nicht abziehbar). Entsprechende Investitionen in Neubauten können dagegen nie abgezogen werden. Sie gelten vollumfänglich als Anlagekosten, die erst bei einer späteren Veräusserung bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können. Wann bzw. wie lange eine Baute

in dieser Hinsicht als «Neubau» gilt, ist kantonal unterschiedlich geregelt.

Gemäss besagter Verordnung sind im Wesentlichen folgende Kosten abzugsfähig:

- Kosten für Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle;
- Kosten für Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, einschliesslich der Kosten für Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien;
- Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte; sowie
- Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wobei diese Geräte im Gebäudewert eingeschlossen sein müssen.

Als zu fördernde und damit abziehbare erneuerbare Energien gelten laut Verordnung: Sonnenenergie, Geothermie, mit oder ohne Wärmepumpen nutzbare Umgebungswärme, Windenergie und Biomasse (inkl. Holz oder Biogas), nicht jedoch die Nutzung der Wasserkraft. Lärmschutzmassnahmen sind nicht in der Verordnung aufgeführt und damit steuerlich ebenfalls nicht abzugsfähig.

Die in der Verordnung erwähnten Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn die getroffenen Massnahmen tatsächlich dem Energiesparen bzw. der Umwelt und nicht bloss dem Wohnkomfort dienen. Durch die getroffenen Massnahmen muss der Energieverlust der Gebäudehülle gemindert werden oder die haustechnischen Anlagen auf eine rationelle Energienutzung umgerüstet werden (energetisch bessere Fenster, bessere Isolation, Fotovoltaikanlagen etc.).

Die abzugsfähigen Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen werden auf Bundesebene in der Liegenschaftskostenverordnung² und auf Ebene der Kantone in diversen Praxiserläuterungen weiter konkretisiert.

Die betreffenden Kosten sind für die Zwecke der direkten Bundessteuer und – mit einer Ausnahme – der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern den Liegenschaftsunterhaltskosten gleichgestellt und können als solche vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Einzig das Steuergesetz des Kantons Luzern kennt bislang keine entsprechende Regelung.³ In den Kantonen, welche eine derartige Gleichstellung von Kosten für Umweltschutz, Energiesparen mit Unterhaltskosten vorsehen, bindet dies nicht nur den Kanton, sondern auch die steuerpflichtigen Personen, weshalb eine spätere Berücksichtigung bzw. Nachholung als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht möglich ist.⁴

Für die Geltendmachung ist es notwendig, dass die Unterhaltskosten effektiv ausgewiesen werden. Wird in der Steuererklärung anstelle der tatsächlichen Unterhaltskosten der Pauschalabzug geltend gemacht, dürfen keine zusätzlichen Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen in Abzug gebracht werden.

Können abzugsfähige Investitionskosten für Energiesparen und Umweltschutz in der Steuerperiode, in der sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig abgezogen werden, weil das steuerbare Einkommen dazu nicht ausreicht, sind die nicht berücksichtigten Kosten seit der Steuerperiode 2020 auf maximal zwei nachfolgende Steuerperioden übertragbar.

Zudem lässt sich ein Bauvorhaben so planen, dass die Kosten in verschiedenen Bemessungsperioden anfallen.

Förderbeiträge, die für zum Abzug zugelassene Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen ausgerichtet werden, reduzieren die entsprechenden Unterhaltskosten. Werden die Förderbeiträge nicht in der gleichen Steuererklärung an die betreffenden Investitionskosten angerechnet, stellen die Beiträge steuerbares Einkommen dar. Allfällige weitere Entschädigungen, wie beispielsweise Einspeisevergütungen, die beim Betrieb einer Fotovoltaikanlagen ausgerichtet werden, gelten ebenfalls als steuerbares Einkommen. Ebenso sind Förderbeiträge für nicht abzugsfähige Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen als steuerbares Einkommen auszuweisen, wie z. B. Umstiegs- bzw. Förderprämien für die Anschaffung eines Elektrofahrzeugs.

1. SR 642.116.1



2. SR 642.116



3. Gemäss Luzerner Steuerbuch soll der Abzug als Unterhaltskosten nur dann möglich sein, wenn es sich um den Ersatz einer ähnlichen Anlage handelt.

4. BGE 2C_926/2019 vom 12.05.2020, E. 2.2.5



Leidenschaft für erstklassige Lebensmittel

Naturnahe Landwirtschaft, sorgfältige Verarbeitung und regionale Vermarktung: So hat sich der Schrofen-Hof von Kreuzlingen in den vergangenen 35 Jahren zu einer Anlaufstelle für Fleisch-Gourmets entwickelt. Dahinter stehen Klemenz und Jacqueline Somm mit einem Team von 16 Angestellten und vor allem die Leidenschaft, erstklassige Lebensmittel herzustellen.



1 Grosse Weiden ermöglichen den Tieren ausreichenden Auslauf. Das erhöht die Qualität des «Schrofen-Beef».
2 Blick auf den Schrofenhof oberhalb von Kreuzlingen mit dem Landwirtschaftsbetrieb und dem Hofladen.
3 Erstklassige Fleischerzeugnisse aus eigener Verarbeitung sind Hauptbestandteil des erlesenen Feinkostsortiments.

Meilensteine

1947 Gottfried Somm erwirbt zusammen mit seinem Bruder Alex das Schloss Schrofen oberhalb von Kreuzlingen.

1953 Fertigstellung des neuen Landwirtschaftsgebäudes. Der Betrieb konzentriert sich auf Milchwirtschaft und Viehhandel.

1954 Sohn Bruno Somm übernimmt den Hof.

1975 Umstellung auf die landwirtschaftliche Fleischproduktion und Bau eines neuen Maststalls.

1988 Klemenz Somm steigt in die Fleischverarbeitung ein.

1994 Neubau für die Fleischverarbeitung. Erste Restaurants werden beliefert.

1998 Klemenz Somm übernimmt den Betrieb in dritter Generation.

2000 Professionalisierung des Fleischverkaufs mit eigenem Verkäufer.

2007 Neubau des Hofladens, Ausbau des Personals und der Fleischverarbeitung.

2012 Beginn der Wurstherstellung führt zu zusätzlichen Anstellungen.

2020 Erstmals wird ein Lernender ausgebildet (Fleischfachmann mit Vertiefung Verarbeitung).

2022 Lancierung des Online-Shops.

Nach den Maximalwerten Ende der 1980er-Jahre hat sich der jährliche Fleischkonsum pro Kopf in der Schweiz bei gut 50 Kilogramm eingependelt. Dieses Niveau befindet sich leicht unter dem europäischen Durchschnitt, aber deutlich unter dem Pro-Kopf-Verzehr von Ländern wie Australien oder den USA. «Wir liegen in der Schweiz bei einem vernünftigen Fleischkonsum», beobachtet Klemenz Somm. Der gelernte Metzger ist vor über 30 Jahren in die Fleischverarbeitung eingestiegen und hat sein Geschäft für erstklassige Fleischerzeugnisse kontinuierlich ausgebaut.

Auch wenn der Appetit auf Fleisch in der Schweiz geringer ausfällt als in anderen Ländern, sei die Nachfrage gestiegen, vor allem wegen des Bevölkerungswachstums. «Der Markt wird uns nicht verloren gehen, trotz der berechtigten kritischen Diskussion über den Fleischkonsum», sagt der Unternehmer.

Eine Lebensmittelwerkstatt

Der Schrofen-Hof, den Klemenz und Jacqueline Somm in Kreuzlingen führen, setzt nicht nur auf ein vernünftiges Mass, sondern insbesondere auf eine naturnahe und tiergerechte Landwirtschaft. Ein Teil des beliebten «Schrofen-Beef» erzeugen sie selber, weiteres Fleisch liefern Bauern aus der Region. «Die Haltung der Tiere entspricht in jedem Fall unseren Anforderungen und den Vorgaben der «Besonders Tierfreundlichen Haltung» (BTS)», so das Credo des Unternehmerpaars. Grosse Weiden ermöglichen den Tieren ausreichenden Auslauf. Das soll man schliesslich im Geschmack des «Schrofen-Beef» merken. Auch das nach den Grundsätzen der integrierten Produktion erzeugte Futter, vor allem aus Mais und Getreide, trägt dazu bei. Gelagert und verarbeitet wird das Fleisch in der eigenen Lebensmittelwerkstatt. Edle Rindsnierstücke werden 21 Tage

lang am Knochen gereift. Zartheit und Aroma sollen sich so unverfälscht entwickeln und ein Naturerzeugnis der Extraklasse entstehen lassen, das «dry-aged» Schrofen-Beef. Ein wichtiger Meilenstein war die vor zehn Jahren erfolgte Investition in die hofeigene Wursterei. Damit setzte der Schrofen-Hof einen Kontrapunkt zum industrialisierten Massenfood – geschmackvoller statt immer billiger.

Gastronomie und Private

Zwei Drittel der «Schrofen-Beef»-Produktion gehen heute in die Gastronomie. Die Paragastronomie, Alterszentren, Rehakliniken, aber auch Spitäler oder beispielsweise Mittagstische von Kinderkrippen zählen dazu. Wichtig ist es laut Somm, den ganzen Mix an Fleischprodukten anbieten zu können, vom Gulasch über Geschnetzeltes bis zu Gehacktem, um gerade die Gemeinschaftsgastronomie bedienen und ganze Tiere verwerten zu können.

An Bedeutung gewonnen hat auch der Verkauf an Privatkunden. Ein wichtiger Schritt war 2007 der Neubau des Hofladens, der zeitgemäss die eigenen Fleischerzeugnisse und ein auserlesenes Feinkostsortiment mit Produkten aus der Region präsentiert. Der soeben lancierte Online-Shop soll die Vermarktung weiter fördern.

Anlaufstelle für Gourmets

Ein guter Kundenmix und vor allem der verstärkte Trend in Richtung «second cuts» eröffnen neue Möglichkeiten für die Lebensmittelwerkstatt. «So können wir zu moderaten Preisen ein sehr gutes Stück Fleisch bieten und uns damit gegenüber anderen Anbietern, vor allem Grossmärkten, abheben», illustriert Klemenz Somm. Die wichtigste Voraussetzung in dieser Branche sei die Freude am feinen Essen und

Kochen, am Ausprobieren und Tüfteln. «Wir verstehen uns als Anlaufstelle für Gourmets und sprechen Leute an, die den kulinarischen Genuss suchen.» Gleichzeitig gebe der Schrofen-Hof mit seinen Produkten das Versprechen mit, dass das Fleisch auf eine ökologisch gute Art produziert worden sei. Ökologie bedeute auch, dass mit Holz geheizt, die Abwärme der Kühlanlagen genutzt und rund 50 Prozent des benötigten Stroms aus eigenen Fotovoltaikanlagen gewonnen werden.

Näher zum Endverbraucher

Mittlerweile ist der Schrofen-Hof zu einem Betrieb mit 16 Angestellten angewachsen. Vor zwei Jahren wurde erstmals ein Lernender als Fleischfachmann mit Vertiefung Verarbeitung eingestellt. Inzwischen sind zwei weitere Lernende hinzugestossen, ein zweiter Fleischfachmann und eine Fleischfachfrau mit Vertiefung Feinkost und Veredelung. «Die jungen Leute bereichern unsere Betriebskultur, es gibt andere Gesprächsthemen und vor allem erhält das Handwerk mehr Gewicht», freut sich Klemenz Somm.

Zwei strategische Stossrichtungen habe das Unternehmen von Anfang an verfolgt. Einerseits das Ziel, immer näher an den Endkonsumenten zu gelangen, andererseits die Stärkung der Fertigungstiefe. Wesentliche Schritte auf diesem Weg waren die Wurstherstellung ab 2012 oder die Anstellung eines Kochs, der zum Beispiel Rotkraut, Sauerkraut oder Rehpfeffer zubereitet. Damit sei der Betrieb zwar komplexer und personalintensiver, aber auch wertschöpfungsstärker geworden, bilanziert der Unternehmer.

«Möglichst gute Lebensmittel»

«Das Wachstum hat sich ergeben, wir haben es nicht gesucht, sondern wir haben vielmehr den Zeitgeist getroffen»,

blickt Somm zurück, und er spricht von der Freude, den Betrieb weiterzuentwickeln und Gleichgesinnte zu finden, die die Produkte mit grosser Sorgfalt und Leidenschaft erzeugen, verarbeiten und weitergeben. Auf ein gutes Betriebsklima legt der Unternehmer besonderen Wert, denn «wir wollen als Scharnier zwischen der Landwirtschaft und der Gastronomie ein verlässlicher Partner sein».

Dass das «Schrofen-Beef» günstiger ist als vergleichbare Erzeugnisse beim Grossverteiler, dass nur Premiantiere geschlachtet werden und dass Wurstprodukte ständig besser gemacht werden, gehört zur Unternehmensphilosophie. «Wir wollen möglichst gute Lebensmittel produzieren und möglichst effizient arbeiten, bei bewusst beschränkten Margen.» Dieser Ansatz überzeugt offenbar auch andere Hofläden, Produkte des Schrofen-Hofs zu führen, und bereits lägen auch Anfragen aus dem Detailhandel vor.

Voller Neugier und Freude

Auf seinem unternehmerischen Weg wird der Schrofen-Hof, der als Somm AG firmiert, seit rund 20 Jahren von der Provida AG begleitet. Themen rund um Steuern und Lohnbezüge, aber auch Revisionsdienstleistungen und die Unterstützung bei strategischen Fragen stehen dabei im Vordergrund. Als «aussergewöhnlich gut» beurteilt Somm zudem die Mitwirkung von Provida-Vertreter Michael Arndt als Verwaltungsrat. Absatz- und Personalsorgen kennt der Unternehmer keine, und er dürfe sich auf ein hervorragendes Team verlassen. In naher Zukunft werde eine Nachfolgelösung anstehen, ist sich Somm bewusst. Er will auch nach 35-jähriger Tätigkeit weiterhin voller Neugier und Freude zur Arbeit gehen, zum Beispiel dann, wenn er seinen Wurstfachmann während dessen Ferien vertritt und am sogenannten Blitz Brät herstellt.



Klemenz Somm
Geschäftsführer/Inhaber

Somm AG

Fleisch & Comestibles
Schrofen
Langhaldenstrasse 45
8280 Kreuzlingen

T +41 (0)71 688 63 93
verkauf@schrofen.ch
www.schrofen.ch

Homeoffice / Remote Work – Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz



Benjamin Trunz
eidg. dipl. Steuerexperte

Durch die Corona-Pandemie wurde das Arbeiten von zu Hause aus salonfähig. Auch nach der Pandemie ermöglichen diverse Arbeitgeber ihren Mitarbeitenden das Arbeiten von zu Hause aus (Homeoffice) oder an einem frei wählbaren Ort (Remote Work).¹ Dieser Umstand bewog die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) im April 2022 dazu, eine Analyse zu publizieren zu den Auswirkungen von «Telearbeit» auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen.²



Thematisierte Problemstellungen in der SSK-Analyse

Die SSK ist ein Gremium aus Vorstehern von kantonalen Steuerverwaltungen und Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). In diesem Gremium werden steuerliche Themen diskutiert und die Schlussfolgerungen daraus in Form von Analysen publiziert. Derartige Analysen haben weder Gesetzescharakter noch sind sie Gerichtsentscheidungen gleichzusetzen. Aufgrund der namhaften Besetzung dieses Gremiums haben SSK-Analysen aber eine relativ hohe praktische Relevanz und sind mit den Kreisschreiben der ESTV zu vergleichen. Die SSK-Analyse zur «Telearbeit» setzt sich hauptsächlich mit den nachfolgenden zwei Problemstellungen auseinander: 1) Begründet Telearbeit eine steuerliche Betriebsstätte für das Unternehmen als Arbeitgeber? 2) Kann Telearbeit einen Ort der tatsächlichen Verwaltung für ein Unternehmen begründen?

Steuerliche Grundlagen

Die SSK definiert in ihrer Analyse den Begriff Telearbeit als «das Arbeiten von einem mit technischen Kommunikationsmitteln ausgestatteten Platz ausserhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers – in der Regel in einem privaten Lebensbereich».

Der steuerliche Begriff der Betriebsstätte wird gemäss ständiger Rechtsprechung definiert als «jede feste und dauerhafte Einrichtung, in der ein quantitativ und qualitativer bedeutender Teil der technischen und kommerziellen Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird». Wird eine Betriebsstätte in einem anderen Kanton bejaht, muss das Unternehmen im innerschweizerischen Verhältnis eine interkantonale Steuer-

ausscheidung erstellen. Dabei muss ein Teil des steuerbaren Gewinns und des steuerbaren Kapitals nach anerkannten Regeln dieser Betriebsstätte zugeordnet und am Ort der Betriebsstätte besteuert werden. Die Kernfrage ist somit, ob Homeoffice/Remote Work steuerlich dazu führt, dass das Unternehmen als Arbeitgeber einen Teil des steuerbaren Gewinns und des steuerbaren Kapitals am Wohnort des Mitarbeiters bzw. am Ort der Telearbeit versteuern muss.

Grundsätzlich befindet sich das Hauptsteuerdomizil (d. h. der primäre Ort der Besteuerung) eines Unternehmens am Ort seines Geschäftssitzes. Von diesem Grundsatz muss jedoch abgewichen werden, wenn die tatsächliche Verwaltung des Unternehmens an einem anderen Ort stattfindet. Die tatsächliche Verwaltung findet an dem Ort statt, an dem die wesentlichen Entscheidungen des Unternehmens getroffen werden bzw. an dem das Unternehmen den tatsächlichen, effektiven und wirtschaftlichen Mittelpunkt seiner Existenz hat. Die laufende Geschäftsführung unterscheidet sich somit einerseits von einfachen administrativen Tätigkeiten und andererseits von den Sitzungen des obersten Leitungsorgans (bei der AG der Verwaltungsrat), bei denen Grundsatzentscheidungen mit strategischem Charakter getroffen werden oder die laufende Geschäftsführung kontrolliert wird. Die Kernfrage in diesem Zusammenhang ist somit, ob ein Unternehmen seinen Ort der tatsächlichen Verwaltung an den Wohnort des Inhabers/Geschäftsführers bzw. an den Ort der Telearbeit verlegt, wenn dieser längere Zeit dort arbeitet.

Antworten der SSK

Bezugnehmend auf die obigen beiden Problemstellungen kommt die SSK zu folgenden Schlussfolgerungen:

- Aufgrund des mangelnden Verfügungsrechts des Unternehmens über die feste Einrichtung und aufgrund der mangelnden quantitativen Erheblichkeit begründen Telearbeitende am Ort der Telearbeit keine Betriebsstätten.
- Dies gilt auch dann, wenn mehrere Angestellte des Unternehmens im selben Kanton bzw. in derselben Gemeinde wohnhaft sind, da eine konsolidierte Betrachtung der Anzahl der Angestellten nicht angemessen ist. Selbst in einem Unternehmen mit einem vollständig dezentralisierten Geschäftsmodell, bei dem alle Mitarbeitenden zur Telearbeit verpflichtet sind und das Unternehmen keine Arbeitsmöglichkeiten in den eigenen Räumlichkeiten anbietet, begründen die Mitarbeitenden am Ort der Telearbeit keine Betriebsstätten.
- Der Ort der tatsächlichen Verwaltung bedingt nicht zwingend eine feste Geschäftseinrichtung mit einem freien Verfügungsrecht des Unternehmens über die Räumlichkeiten.
- In grösseren Unternehmen verlegt ein einzelner Mitarbeiter, der Telearbeit leistet, den Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht an den Ort der Telearbeit, selbst wenn es sich dabei um den Geschäftsführer handelt.
- In kleineren Unternehmen hingegen, in denen die operative Führung des Unternehmens in den Händen einer einzigen Person liegt, kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung durchaus am Ort der Telearbeit liegen.

Weiter macht die SSK in ihrer Analyse Ausführungen zur Zuordnung von Telearbeitenden zu bestehenden Betriebsstätten oder zum Hauptsitz. Zudem werden Überlegungen angestellt zur Telearbeit bei Inhabern von Einzelfirmen bzw. bei Gesellschaftern von Personengesellschaften. Darauf wird an dieser Stelle aber nicht näher eingegangen.

Beurteilung und Ausblick

In der SSK-Analyse werden keine grundlegend neuen Erkenntnisse publiziert und es wird auf bekannte bzw. vom Bundesgericht bestätigte Konzepte abgestellt. Dennoch ist die Analyse begrüssenswert, da sich in der Praxis vermehrt Unsicherheiten ergeben haben im Zusammenhang mit Homeoffice / Remote Work von Mitarbeitenden. Die Thematik ist mit der vorgestellten SSK-Analyse steuerlich aber noch lange nicht abgeschlossen. So sind bspw. die bekannten Berufskostenabzüge in der privaten Steuererklärung der Angestellten (Fahrkosten, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung) im Zeitalter von vermehrtem Homeoffice nicht mehr angemessen. In diesem Zusammenhang gibt es Bestrebungen, die Berufskostenabzüge grundlegend zu überdenken.³ Weiter scheint ein Arbeiten auf Bali oder in Marbella über längere Zeit (Stichwort Workation) zwar sehr verlockend, jedoch sollten dabei die Einkommenssteuerfolgen und die Folgen für die Sozialversicherungsabgaben nicht vollständig ausser Acht gelassen werden. Schliesslich gilt die vorgestellte SSK-Analyse nur innerhalb der Schweiz. In anderen Ländern kann auch Telearbeit eines einzelnen Mitarbeiters durchaus eine Betriebsstätte mit unschönen administrativen und steuerlichen Folgen für den Schweizer Arbeitgeber begründen.

Impressum

Redaktionelle Verantwortung: Susanne Stark, eidg. dipl. Steuerexpertin
Kontakt: Ivan Sedleger, ivan.sedleger@provida.ch,
Leiter Marketing & Kommunikation
Produktion: Heussercrea AG, St.Gallen
Druck: Niedermann Druck AG, St.Gallen

1. Vgl. anstelle vieler das St. Galler Tagblatt vom 6. Juli 2022 (S. 11). Gemäss diesem Artikel startet der Detailhändler Lidl ein Pilotprojekt, wonach die Verwaltungsangestellten bis auf Weiteres 100% mobil arbeiten können.



2. Vgl. Bericht der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingesetzten Ad-hoc-Arbeitsgruppe Bund und Kantone zur möglichen Neuregelung der Berufskosten von unselbstständig Erwerbenden. Abrufbar unter:



Aus der Küche des Gerichts: Hinweise für die indirekte Teilliquidation



Prof. Dr. oec. HSG Marco Gehrig
eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer,
Mitglied des
Provida-Verwaltungsrates

Den Aspekt der Mitwirkung hat ein Verkäufer in der Nachfolge besonders zu beachten. Das Bundesgericht bestätigt in den jüngsten Fällen die Bedeutung des Begriffs «Mitwirkung» in Bezug auf die Finanzierungsfrage

Einleitung

Im Rahmen von Nachfolgeregelungen hat die indirekte Teilliquidation eine besondere Bedeutung. Insbesondere die Umstände, dass die vorhandenen liquiden Mittel einer Übernahmegesellschaft für die Finanzierung des Übernahmepreises verwendet werden möchten, kann steuerrechtliche Folgen für den Verkäufer haben. Dabei gilt es, folgende Tatbestandsmerkmale zu beachten nach Art. 20a Abs. 1 DBG:

- Verkauf von mindestens 20 % am Anteil des Aktienkapitals
- Verkauf aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen
- Ausschüttung von nicht betriebsnotwendiger Substanz
- innert fünf Jahren nach dem Transaktionsdatum
- unter Mitwirkung des Verkäufers

Die Mitwirkung des Verkäufers ist nach Art. 20a Abs. 2 DBG so zu verstehen, dass der Verkäufer gewusst hat oder wissen sollte, dass eine Ausschüttung aus der Gesellschaft verwendet wird, um die Finanzierung sicherstellen zu können. Weiter spielt immer wieder die Frage eine wichtige Rolle, was nicht betriebsnotwendige Substanz in der Praxis darstellt.

Im Rahmen einer Nachfolgelösung sind daher diese Tatbestände zu beachten, um die Umqualifikation eines steuerfreien Kapitalgewinns in einen steuerbaren Vermögensertrag zu vermeiden.

Erkenntnisse aus neueren Entscheiden des Bundesgerichts

Zwei jüngere Entscheide des Bundesgerichts bestätigen die stetige Rechtsprechung zur Thematik der indirekten Teilliquidation. Im Fokus steht insbesondere die Mitwirkungspflicht des Verkäufers bzw. welche Informationspflichten bei dieser Person liegen.

Im Entscheid vom 19. November 2021 (2C-648/2020) umschreibt das Bundesgericht, dass der Verkäufer sich darum kümmern muss, wie der Käufer den Kaufpreis sicherstellt. Das heisst, der Verkäufer muss prüfen, ob der Käufer ohne Rückgriff auf die flüssigen Mittel oder Aktiven des Unternehmens den Kaufpreis finanzieren kann. Es ist nicht legitim, wenn sich der Verkäufer auf den Standpunkt stellt, er habe davon keine Kenntnis gehabt. Dies widerspricht gemäss Bundesgericht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Der Entscheid vom 2. März 2022 (2C_135/2021) bestätigt, dass der steuerbare Vermögenswert bei einer indirekten Teilliquidation als die kleinste Grösse aus Verkaufserlös, dem Ausschüttungsbetrag, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven und nicht betriebsnotwendiger Substanz bestimmt werden kann. Zu dieser Liste zählt gemäss diesem Entscheid auch, wenn eine Absorption der Zielgesellschaft mit der Käufergesellschaft mittels Fusion erfolgt. Auch dies stellt gemäss Bundesgericht eine Ausschüttung dar. Daher ist zu beachten, dass nicht nur offene, sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen sind.

Schlussfolgerungen

Die beiden Bundesgerichtsentscheide zeigen auf, dass die Mitwirkung des Verkäufers eine aktive Klärung der Finanzierung verlangt. Es ist auch üblich, die steuerrechtlichen Folgen im Kaufvertrag dem Käufer aufzuerlegen. Weiter ist klar, dass bei den Ausschüttungen ein breites Verständnis notwendig ist. Nicht nur offene Gewinnausschüttungen sind massgeblich, sondern auch Umstrukturierungen innert dieser fünf Jahre können als Ausschüttung qualifiziert werden. Die Fragen der Mitwirkung und der Ausschüttungsqualifikation sind somit bei Nachfolgeprozessen besonders zu beachten.