

COVID-19 und seine Auswirkungen auf das Steuerrecht

1. Homeoffice und seine Steuerfolgen

Die Corona-Krise hat das Arbeitsmodell Homeoffice in ein neues Licht gerückt. Anfangs nur eine vorübergehende Lösung, scheint sich das Modell auf flächendeckendem Niveau zu einem anhaltenden Trend zu entwickeln. Gewisse Unternehmen gewährten ihren Mitarbeitern Homeoffice bis Ende 2020, einzelne warben sogar mit unbeschränkter Homeoffice-Möglichkeit. Mit dem jüngsten diesbezüglichen Entscheid des Bundesrates (Homeoffice-Pflicht) setzt sich das Modell noch umso stärker durch. Der Wechsel vom traditionellen zu einem überwiegend modernen Arbeitsmodell in zeitlicher Hinsicht bringt gewisse Steuer- und Abgabefolgen mit sich, die es zu berücksichtigen gilt.

a. Arbeitsrecht

Wird die Arbeit neu zu einem wesentlichen Teil nur noch von zu Hause aus erledigt, stellen sich mit Bezug auf das Arbeitsrecht unter anderem folgende Fragen:

- Kostenbeteiligung an der Miete und Arbeitsmaterial

Es muss grundsätzlich zwischen Material und Arbeitsgeräten einerseits, und Auslagen andererseits unterschieden werden. Bezüglich Material und Arbeitsgeräten ist der Arbeitnehmer aufgrund der gesetzlichen Regelungen angemessen zu entschädigen, soweit keine anderweitige vertragliche Regelung getroffen wurde. Die Auslagen sind dem Arbeitnehmer zu ersetzen, wenn sie im Zusammenhang mit der Arbeitsverrichtung entstanden sind. In der COVID-Verordnung hat der Bundesrat hingegen festgesetzt, dass der Arbeitgeber für Auslagen im Zusammenhang mit Homeoffice keinen Ersatz zu leisten habe.

Die Frage, ob sich der Arbeitgeber an der privaten Miete des Arbeitnehmers zu beteiligen hat, ist eher zu verneinen. Zum einen kann sich der Arbeitnehmer nicht auf den Standpunkt stellen, dass die Arbeit von zu Hause aus im alleinigen Interesse des Arbeitgebers steht, vorbehältlich dieser würde gar keine Arbeitsinfrastruktur zur Verfügung stellen. Die coronabedingte Arbeit zu Hause dient zum anderen auch dem Gesundheitsschutz des Arbeitnehmers.

In der Regel verfügt der Arbeitnehmer bereits über einen Geschäftscomputer. Bei längerer Nutzung der privaten Geräte für geschäftliche Zwecke zu Hause kann sich aber die Frage stellen, wer für die Nutzung des privaten PCs und des Druckers aufkommen muss. Die Frage der Kostentragung ist wiederum vor dem Hintergrund des Interesses zu beantworten: Befindet sich der Arbeitnehmer freiwillig im Homeoffice, muss sein Arbeitgeber ihn für solche Kosten nicht entschädigen. Coronabedingtes Homeoffice erfolgt aufgrund eines öffentlichen Interesses, und die Arbeitgeber sind bzw. waren dazu angehalten, Homeoffice zu verordnen, daher sind sie grundsätzlich nicht verpflichtet, solche Kosten zu tragen. Es gilt auch zu beachten, dass in dieser Krisenlage an die Treuepflicht des Arbeitnehmers appelliert wird, weshalb der Arbeitgeber nicht für PC und Drucker aufkommen muss, wenn diese Geräte bereits zu Hause vorhanden sind.

- Berufsunfälle zu Hause

Ein Arbeitnehmer ist gegen die Folgen von Berufsunfällen und Nichtberufsunfällen versichert. Die grundsätzliche Frage der Kostentragung dürfte weniger im Vordergrund stehen. Aufgrund der Beweisproblematik könnte indes eine Verlagerung der Berufsunfälle hin zu den Nichtberufsunfällen naheliegend sein. Man stelle sich nur schon den Gang zum Kühlschrank vor: geschäftlich, weil während der Arbeitsverrichtung, oder schon privat, weil zur Vorbereitung des Mittagessens?

- Rechtswahl

Besteht ein internationales Verhältnis zwischen Sitz des Arbeitgebers und Wohnsitz des Arbeitnehmers, spielt die vermehrte Arbeit von zu Hause aus grundsätzlich keine Rolle für das anwendbare Recht auf das Arbeitsverhältnis. Ein deutscher Mitarbeiter im Homeoffice unterliegt demnach weiterhin dem schweizerischen Arbeitsvertragsrecht. Vorbehalten bleibt indes das Sozialversicherungsrecht (vgl. nachfolgend lit. c).

- b. Steuerrecht

- (1) Grenzgänger

Mit Bezug auf das Steuerrecht stellen sich verschiedene Fragen, wenn Arbeitnehmer aufgrund der Gesundheitsvorschriften für längere Zeit ihren Arbeitsplatz nicht mehr aufsuchen dürfen. Welcher Besteuerung unterliegen z.B. Grenzgänger, bzw. welchen Einfluss hat die verordnete Arbeit zu Hause auf die Nichtrückkehrtage? Mit Blick auf Unternehmen, welche Grenzgänger bzw. Mitarbeiter mit ausländischem Wohnsitz angestellt haben, stellt sich die Frage der Betriebsstättenbegründung im Ausland. In Beantwortung dieser Fragen hat die Schweiz diverse Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen.

- i. Frankreich

In der Schweiz arbeiten ca. 180 000 französische Grenzgänger. Am 14. Mai 2020 gab das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) den Abschluss einer neuen Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich betreffend die Grenzgängerbesteuerung im Zusammenhang mit Homeoffice-Arbeit. Danach wird unterschieden:

Für Grenzgänger im Sinne des DBA werden die Tage, an denen sie wegen Massnahmen zur Bekämpfung von COVID-19 an ihrem Wohnort bleiben müssen, bei den 45 Nichtrückkehrtagen nicht berücksichtigt.

Bei jenen Personen, die die Grenzgängereigenschaft nicht erfüllen, wird akzeptiert, dass die Tage, die im Wohnsitzstaat, zu Hause und für einen im anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber infolge der Massnahmen zur Bekämpfung der Ausbreitung von COVID-19 gearbeitet werden, als Arbeitstage in dem Staat gelten, in dem die Person ihre Beschäftigung ausgeübt hätte, wenn es keine solchen Massnahmen gegeben hätte. Mit anderen Worten begründet der Mitarbeiter durch seine Tätigkeit im Homeoffice für den ausländischen Arbeitgeber keine Betriebsstätte.

Die Konsultationsvereinbarung schafft also eine Fiktion, wonach für eine bestimmte Übergangsphase die Arbeitstage zu Hause als am Arbeitsort gelten. Grenzgänger, die von zu Hause aus arbeiten, unterliegen also weiterhin denselben Steuerregelungen, wie wenn sie physisch an ihrem bisherigen Arbeitsort tätig wären.

Diese Regelungen sind rückwirkend per 14. März 2020 in Kraft getreten und galten in einem ersten Schritt bis am 31. Mai 2020 mit einer Verlängerungsoption.

Die Regelung ist sehr volatil. Am 20. Juni 2020 gab das SIF bekannt, dass die Wirkungen der Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich über die Grenzgängerbesteuerung bei Homeoffice-Arbeit am 31. August 2020 enden. Dies auf massgeblichen Druck von Frankreich, was aufgrund der finanziellen Auswirkungen zugunsten

von Frankreich nicht allzu sehr erstaunt. Der letzte und aktuellste Stand seit dem 3. Dezember 2020 ist eine Verlängerung der Zwischenlösung bis am 31. März 2021. Aufgrund der aktuellen Lage ist davon auszugehen, dass die Regelung erneut verlängert wird.

ii. Deutschland

Die Schweiz und Deutschland haben am 11. Juni 2020 ebenfalls eine Konsultationsvereinbarung über die Besteuerung von Grenzgängern abgeschlossen. Mit Deutschland gelten 60 Rückkehrtage für die Grenzgängereigenschaft.

Die Vereinbarung hält fest, dass Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat (DE), also nicht in der Schweiz erbrachte Arbeitstage (Homeoffice, sonstige deutsche Arbeitstage, Drittstaatenarbeitstage), einer Besteuerung in Deutschland unterliegen. Verunmöglicht also eine Gesundheitsmassnahme zur Bekämpfung von COVID-19 eine Arbeitsverrichtung in der Schweiz und wird von zu Hause in Deutschland für den Schweizer Arbeitgeber gearbeitet, gelten für diese Tage für die Besteuerung als in der Schweiz erbracht.

Die Anwendung dieser Regelung hat der Arbeitnehmer aufgrund einer Bestätigung des Arbeitgebers gegenüber der Steuerbehörde nachzuweisen. Die Anwendung dieser Regelung ist freiwillig. Arbeitslohn für Arbeitstage ohne Arbeitsausübung können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Arbeitskraft ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie tätig geworden wäre.

In zeitlicher Hinsicht gilt die Regelung mit Deutschland ab dem 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2020. Danach gilt ebenfalls eine Verlängerungsoption. Verlängert wird die Vereinbarung jeweils vom Ende eines Kalendermonats zum Ende des nächsten Kalendermonats, sofern sie nicht von der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats durch schriftliche Erklärung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats gekündigt wird. Für den Monat September 2020 wurde die Vereinbarung stillschweigend verlängert. Aktuell gilt die Vereinbarung weiter bis am 31. März 2021. Aufgrund der aktuellen Lage ist davon auszugehen, dass die Regelung erneut verlängert wird.

iii. Italien

Am 23. Dezember 2020 haben die Schweiz und Italien ein neues Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Dieses enthält in Bezug auf Homeoffice eine Regelung, wonach alle 5 Jahre Anpassungen bezüglich des *agilen Arbeitens* vorgenommen werden können. Es gilt also weiterhin die entsprechende Verständigungsvereinbarung, wonach ebenfalls die Fiktion, dass Arbeitstage eines Grenzgängers grundsätzlich weiterhin in der Schweiz zu besteuern sind, sofern der Arbeitnehmer aufgrund von COVID-19-Massnahmen physisch nicht in der Schweiz war. Die Quellensteuer wird weiterhin in der Schweiz erhoben. Der italienische Grenzgänger muss seine Einkünfte aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit, die er in den Kantonen Tessin, Graubünden oder Wallis bezieht, in Italien nicht deklarieren.

Mit Italien gilt grundsätzlich auch nach neuem DBA eine 20-km-Grenzzone. Dieselbe Besteuerungsfiktion gilt auch für Arbeitnehmer, die ausserhalb der Grenzzone in Italien ansässig sind, die ebenfalls Einkünfte aus der Schweiz beziehen, indes aufgrund von COVID-19-Massnahmen nicht in der Schweiz physisch tätig waren. Die weiterhin nach Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens erhobene Quellensteuer wird diesen in Italien ansässigen Steuerpflichtigen an die italienische Einkommenssteuer angerechnet.

Für den Monat September 2020 wurde die Vereinbarung ebenfalls stillschweigend verlängert. Es ist davon auszugehen, dass die stillschweigende Verlängerung bis auf Weiteres fortgeführt wird.

(2) Corona-Pauschale

Einzelne Kantone (BL, AG und SO) gewähren Steuerfreiheit für vom Arbeitgeber ausgerichtete Kleinpauschalen (CHF 20-50 pro Monat) für zusätzlich entstandene, private Kosten aufgrund von Homeoffice (Wasser, Strom etc.). Zurzeit sind auch noch Gespräche mit der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) im Gange. Der Kanton Basel-Stadt z.B. gewährt hingegen – trotz Heimarbeit – die Fahrkosten in vollem Umfang, was eine unkomplizierte und je nach Länge des Arbeitswegs sehr kulante Lösung sein kann.

(3) Interkantonale Betriebsstättenproblematik

Die bisher mit Bezug auf Grenzgänger erläuterte Problematik stellt sich im Übrigen auch in Bezug auf in der Schweiz ansässige Angestellte, die ihren Wohnsitz in einem anderen Kanton als demjenigen des Geschäftssitzes ihres Arbeitgebers haben. Soweit ersichtlich, besteht unter den Kantonen keine Verständigungsvereinbarung, welche die Betriebsstättenproblematik aus der Welt schafft. Während der ausserordentlichen und der besonderen Lage dürften die Kantone untereinander eine gewisse Kulanz walten lassen. Wenn sich das Homeoffice-Modell künftig aber weiter durchsetzen sollte, müsste auf interkantonaler Ebene eine ähnliche Fiktion geregelt werden, die suggeriert, dass die Heimarbeitstage als am Geschäftssitz erbracht gelten, um das Betriebsstättenproblem zu lösen.

c. Sozialversicherung

Die Auswirkungen der Corona-Krise sollten auch mit Bezug auf die Sozialversicherung so abgedeckt werden, dass möglichst wenig Aufwand entsteht. In diesem Zusammenhang wird von "Flexibilitätsmassnahmen" gesprochen. Nachfolgende Aufstellung folgt den möglichen Optionen der Unterstellung.

i. Personen, die dem Freizügigkeitsabkommen oder dem EFTA-Übereinkommen unterstehen

Der Einfachheit halber sollte sich während der aussergewöhnlichen Situation die Versicherungsunterstellung aufgrund der COVID-19-Einschränkungen nicht ändern und eine Person auch dann als in der Schweiz erwerbstätig betrachtet werden, wenn sie daran gehindert wird, ihre Tätigkeit hier physisch auszuüben. Aufgrund des Wegfalls der Homeoffice-Empfehlung des Bundes am 22. Juni 2020 wird sich das Zeitfenster für diese vorübergehende flexible Auslegung der Unterstellungsregeln in absehbarer Zeit schliessen. Grenzgänger und ihre Arbeitgeber sollten diesem Umstand Rechnung tragen, wenn es darum geht, die mittlerweile etablierte Homeoffice-Lösung weiterzuführen.

Europaweit gibt es keine Frist für die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln. Das BSV ist bemüht, die Rückkehr zur ordentlichen Anwendung der Unterstellungsregeln mit den Nachbarstaaten zu koordinieren, um eine möglichst praktikable Lösung für die Durchführungsstellen, Versicherten und deren Arbeitgeber zu erreichen. Folgende Fristen gelten zurzeit:

In Bezug auf Deutschland, Frankreich, Italien, Österreich und Liechtenstein wurde die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln bis zum 30. Juni 2021 vereinbart. In den Beziehungen zu den anderen Staaten gilt die flexible Anwendung ebenfalls bis zum 30. Juni 2021.

Nach diesen Terminen wird je nach Bedarf und Entwicklung der Gesundheitssituation das weitere Vorgehen gemeinsam festgelegt. Das BSV geht davon aus, dass die flexible Auslegung der Unterstellungsregeln so lange gilt, als nichts Anderes vereinbart wurde.

ii. Personen, die einem zweiseitigen Sozialversicherungsabkommen unterstehen

In Bezug auf jene Länder, mit welchen die Schweiz ein zweiseitiges Abkommen abgeschlossen hat, gelten die üblichen Regeln, soweit sich die Situation mit der Corona-Krise normalisiert hat. In Bezug auf Länder, in denen sich die Situation noch nicht normalisiert hat, gilt weiterhin, dass sich die Versicherungsunterstellung von Personen nicht ändert, für die normalerweise gestützt auf zweiseitige Sozialversicherungsabkommen das Schweizer Sozialversicherungsrecht gilt, wenn die betroffenen Personen aufgrund der aussergewöhnlichen Situation im Zusammenhang mit dem Coronavirus vorübergehend die Arbeitsleistung nicht physisch in der Schweiz erbringen können.

iii. Personen, die keinem Sozialversicherungsabkommen unterstehen

Sofern sich die Situation normalisiert hat, gelten in Bezug auf jene Staaten für die Versicherungsunterstellung die allgemeinen Regeln. Andernfalls gelten folgende Flexibilitätsmassnahmen:

Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, sind gestützt auf Art. 1a Abs. 1 lit. b AHVG obligatorisch versichert. Dies gilt auch für Personen mit Wohnsitz in Staaten, mit denen die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, die aufgrund der aussergewöhnlichen Situation im Zusammenhang mit dem Coronavirus ihre Tätigkeit vorübergehend von zu Hause aus ausüben.

In diese Kategorie fallen auch in der Schweiz ansässige Personen, die ihren Arbeitsplatz in der Schweiz auf den gemäss Arbeitsvertrag geplanten Arbeitsantritt hin coronabedingt nicht aufsuchen können. Sie bleiben ebenfalls dem Schweizer Recht unterstellt. Dies gilt für alle Sozialversicherungszweige einschliesslich der Unfallversicherung, nicht jedoch für die Krankenversicherung. In diesem Bereich sieht das Schweizer Recht keine Möglichkeit für eine Versicherung dieser Personen vor. Sie werden erst dann der obligatorischen Krankenversicherung unterstellt, wenn sie nicht mehr an der physischen Anwesenheit auf Schweizer Boden zur Ausübung ihrer Tätigkeit verhindert sind.

d. Abschliessende Bemerkungen

Die vermehrte Inanspruchnahme von Homeoffice zeigte sich als sehr wirksames Mittel, um die gesundheitlichen Massnahmen des Bundes während der ausserordentlichen Lage (Art. 7 EPG) und der besonderen Lage (Art. 6 EPG) zu erfüllen, und entlastete gleichzeitig auch den öffentlichen Verkehr. Den rechtlichen und steuerlichen Problemen wurde mit einer gesetzlichen Fiktion begegnet, wonach die Arbeit von zu Hause aus als Arbeit am Geschäftsort gilt. Die entsprechenden Konsultationsvereinbarungen sind indes befristet und geraten z.B. seitens Frankreich bereits unter Druck. Nach deren Ablauf bzw. Nichtverlängerung drohen den Arbeitgebern, die weiterhin z.B. aus Attraktivitätsgründen, Homeoffice anbieten wollen, die erläuterten Probleme. Sie sind gut beraten, die Regelungssituation im Auge zu behalten und künftige Homeoffice-Modelle für ihre individuelle Situation prüfen zu lassen.

2. Verwendung von Arbeitgeberbeitragsreserven

Seit dem 12. November 2020 dürfen die Arbeitgeber für die Bezahlung der Arbeitnehmerbeiträge an die berufliche Vorsorge wieder die von ihnen geäußerten Arbeitgeberbeitragsreserven verwenden. Voraussetzung dafür ist, dass die Arbeitgeber die entsprechende Verwendung von Arbeitgeberbeitragsreserven für die Vergütung von Arbeitnehmerbeiträgen den Vorsorgeeinrichtungen schriftlich mitteilen. Das entsprechende Vorsorgereglement bzw. der Anschlussvertrag müssen dafür nicht angepasst werden.

Die Öffnung der Arbeitgeberbeitragsreserven ist direkt steuerwirksam, weil der Gewinn reduziert wird. Die aktuell ermöglichte Verwendung der Arbeitgeberbeitragsreserven zur Vergütung der Arbeitnehmerbeiträge an die berufliche Vorsorge sorgt für mehr Liquidität in einer wirtschaftlich angespannten Zeit. Als Massnahme zur Bewältigung der Covid-19-Pandemie wirkt sie sich indirekt auf die Arbeitgeber aus, als diesen kein zusätzlicher Aufwand für die Arbeitnehmerbeiträge entsteht und sie so mehr Liquidität zur Verfügung haben.

Diese Regelung gilt bis am 31. Dezember 2021.

3. COVID-19: Implikationen auf die MWST

a. Beurteilung der Bürgschaften für COVID-Kredite

Gestützt auf die Notverordnung des Bundesrats zur Gewährung von Überbrückungskrediten können die schweizerischen Bürgschaftsorganisationen formlos für Bankkredite in der Höhe von bis zu CHF 500 000.– zu 100% bürgen («COVID-19-Kredite»). Bis zu CHF 20 Mio. können Kredite im Umfang von 85 % verbürgt werden («COVID-19-Kredite-Plus»). Bei Krediten bis zu CHF 500 000.– beträgt der Zinssatz 0,0 %, für alle anderen Kredite derzeit 0,5 % pro Jahr. Der Bund verpflichtet sich, die Bürgschaftsverluste der Bürgschaftsorganisationen der aufgrund der Verordnung gewährten Solidarbürgschaften im Umfang von 100% zu decken. Die Beiträge für die Erfüllung dieser Deckungspflicht werden vom Bund ohne ersichtliche Gegenleistung seitens der Bürgschaftsorganisationen ausgerichtet. Zum Zeitpunkt der Deckung der tatsächlichen Bürgschaftsverluste qualifiziert der Mittelfluss deshalb als Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG.

Die Bürgschaftsorganisationen sind Subventionsempfänger, weil sie vom Bund Mittel erhalten, um ihre Tätigkeit erfüllen zu können. Sie müssen keine Vorsteuerkürzung vornehmen, da sie subjektiv nicht steuerpflichtig sind (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Bei den kreditgebenden Banken und den kreditnehmenden Unternehmen ergibt sich ebenfalls keine Vorsteuerabzugskürzung.

Die Verzinsung dieser Kredite ist nicht marktüblich. Es stellt sich deshalb die Frage, ob es sich bei der Differenz zum marktüblichen Zins um eine Subvention zugunsten des kreditnehmenden Unternehmens handelt. Da das Kreditverhältnis zwischen der Bank und dem kreditnehmenden Unternehmen besteht und der Bund nicht involviert ist, geht die ESTV nicht von einem Subventionsverhältnis aus. Trotz des nicht marktüblichen Zinses muss das kreditnehmende Unternehmen also – mangels Vorliegens einer Subvention – keine Vorsteuerkürzung vornehmen.

b. Kurzarbeits- und Erwerbsausfallentschädigung

Die Kurzarbeitsentschädigung wird vom Staat als Abfederungsmassnahme ausgerichtet und steht nicht in einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustauschverhältnis (Art. 18 Abs. 2 MWSTG). Wenn ein steuerpflichtiges Unternehmen Kurzarbeit angemeldet hat, führt dies auch nicht zur Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Einzig auf dem Abrechnungsformular muss die Entschädigung unter "Andere Mittelflüsse" in Ziffer 910 deklariert werden. Dasselbe gilt für die Inanspruchnahme einer Erwerbsausfallentschädigung.

c. Verzugszinsen

Der Bundesrat hat am 20. März 2020 eine Verordnung über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben erlassen. Gemäss Art. 2 dieser Verordnung ist ab dem 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Lenkungsabgaben und der Zollabgaben kein Verzugszins geschuldet. Dieser Nullsatz gilt in diesem Zeitraum für alle MWST-Forderungen, also auch für solche, die vor dem 20. März 2020 entstanden sind. Nichtsdestotrotz versendet die ESTV aber nach wie vor Verzugszinsrechnungen für Forderungen, die vor genanntem Datum entstanden sind und ab dem 20. März 2020 entsprechend zu 0% verzinst sind. Seit dem 1. Januar 2021 wird indes wieder Verzugszins erhoben.

Umgekehrt – und dies muss man der ESTV zugutehalten – beträgt der Vergütungszins auf Forderungen von den Steuerpflichtigen gegen die ESTV nach wie vor 4%.

Zudem gilt es darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmungen für alle Steuerpflichtigen gelten, also auch für jene mit Sitz im Ausland.

d. Qualifikation von Unterstützungs- und Förderungsmassnahmen durch die öffentliche Hand

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht muss bei Unterstützungs- und Förderungsmassnahmen durch die öffentliche Hand geklärt werden, ob eine Subvention oder ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag vorliegt (Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG), weil diese bei den steuerpflichtigen Subventionsempfängern eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuern nach sich ziehen (vgl. Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

e. Termine

Abrechnungs- und Zahlungsfristen können wie bisher kostenlos und ohne Begründung um drei Monate nach Fälligkeit verlängert werden. Für das Vergütungsverfahren (Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG) sind keine Fristverlängerungen vorgesehen. Weiterhin gilt, dass der Antrag auf das Vergütungsverfahren innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen ist, in welchem die für die erbrachte Leistung einen Anspruch auf Vergütung begründende Rechnung gestellt wurde (Art. 154 MWSTV).

Bei Verfahrenspflichtverletzungen (z.B. Nichteinreichen der MWST-Abrechnung) können trotz der Corona-Krise Bussen ausgesprochen werden. Erwartungsgemäss dürfte die ESTV ihr Ermessen indes generös anwenden, insbesondere wenn die Steuerpflichtige plausible Gründe vorbringen kann.

Für die vorzeitige Rückerstattung von Vorsteuerguthaben bedarf es eines Gesuchs. Diese Gesuche werden von der ESTV umgehend geprüft. Die ESTV bemüht sich um eine speditive Prüfung und eine rasche Auszahlung der Vorsteuerguthaben.

f. Unterschreitung des massgeblichen Umsatzes in den Pandemie Jahren

Aufgrund der Wirtschaftslage besteht die Möglichkeit, dass gewisse Steuerpflichtige den massgeblichen Umsatz für die obligatorische Steuerpflicht im Jahr 2020 unterschreiten. Denn einerseits qualifizieren Darlehenszahlungen bzw. allfällige Forderungsverzichte als Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG. Zum anderen sind auch à fonds perdu Beiträge, die aufgrund Gewerbeschlüssen als direkter Ersatz ausbezahlt werden, mehrwertsteuerlich als Schadenersatz einzustufen, weil kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis besteht und deshalb ebenfalls ein Nicht-Entgelt vorliegt.

Eine Entlassung aus der Steuerpflicht ist frühestens auf das Ende der Steuerperiode möglich, in welcher der massgebende Umsatz erstmals nicht mehr erreicht worden ist, wobei als Steuerperiode das Kalenderjahr gilt. Gleichwohl sollte eine verfrühte Abmeldung vermieden werden, denn auch in der darauffolgenden Steuerperiode sollte der Umsatz unterschritten werden. Zudem müsste die Steuerpflichtige unter Umständen Eigenverbrauch abrechnen.

Eine Abmeldung erfolgt rechtzeitig, wenn sie innerhalb von 60 Tagen nach Ende der massgeblichen Steuerperiode eingereicht wird.

Abschliessende Bemerkungen

Die «ausserordentliche Lage» und die «besondere Lage» gemäss Epidemienengesetz haben sich auch mit Bezug auf die Mehrwertsteuer bemerkbar gemacht. Teilweise sind Lockerungen oder zurückhaltend ausgeübteres Ermessen die Folgen (z.B. bei den Verzugszinsen oder der Gewährung von Fristerstreckungen). Die Corona-Krise kann aber auch materiellrechtliche Implikationen bei der Mehrwertsteuer haben, weil sich z.B. das Verhalten der Steuerpflichtigen ändert (Steuersatzänderung, weil Konsumenten z.B. nur noch Take away bestellen) oder z.B. der massgebliche Umsatz für die obligatorische Steuerpflicht für mehr als nur die laufende Steuerperiode nicht mehr erreicht wird (z.B. Tourismus- und Reisebranche).