

Steuerseminar Thurgau 2022

Veranlagungspraxis Natürliche Personen

Urs Schneider

Inhalt

- **Steuerrechtlicher Wohnsitz bei Heimaufenthalt**
- **Kinderabzug bei Konkubinatspartnern**
- **Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren**
- **Wirtschaftlich-technischer Neubau – Abgrenzungskriterien**



Steuerrechtlicher Wohnsitz bei Heimaufenthalt

- Der bloss vorübergehende Aufenthalt in einem Pflegeheim begründet als Sonderzweck gemäss Art. 26 ZGB keinen Wohnsitz.
- Gibt indessen eine altersbedingt und voraussichtlich dauernd pflegebedürftige Person ihre bisherige Wohnstätte auf und wechselt in ein Pflegeheim oder tritt sie vom Altersheim in ein Pflegeheim über, bestimmt nicht mehr der Sonderzweck der Pflege, sondern die Endgültigkeit und Dauerhaftigkeit des Heimaufenthaltes die Wohnsitzfrage.



Steuerrechtlicher Wohnsitz bei Heimaufenthalt

- Mit dem Eintritt in ein Altersheim verlegt ein Steuerpflichtiger in der Regel auch seinen Wohnsitz und damit sein Hauptsteuerdomizil.
- Bei einem Altersheim- oder Pflegeheimaufenthalt wird eine zivilrechtliche Wohnsitzverlegung ab einer Dauer von 3 Monaten angenommen (Absicht des dauernden Verbleibs, Verlegung Lebensmittelpunkt).
- Umsetzung per 01.01.2022 analog Empfehlung VTG (Verband Thurgauer Gemeinden) für die Einwohnerdienste des Kantons Thurgaus.
- Homepage VTG (vtg.ch) // Fachinformationen / Fachinformationen Einwohnerdienste.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

Sachverhalt

- Die Steuerpflichtige lebt mit ihrem Konkubinatspartner und den beiden gemeinsamen minderjährigen Kindern im gleichen Haushalt.
- Die Steuerpflichtige deklarierte in der Steuerperiode 2020 den Kinder- und Versicherungsabzug für das jüngere Kind (Jg. 2020) und beanspruchte den Vollsplittingtarif bzw. den Elterntarif.
- Für das ältere Kind (Jahrgang 2016) deklarierte der Konkubinatspartner ebenfalls den Kinder- und Versicherungsabzug sowie den Vollsplitting- bzw. Elterntarif.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

- Die Steuerpflichtige argumentiert, dass sie für das jüngere Kind sämtliche Kosten wie Krankenkasse, Kleider und Schuhe übernimmt. Zudem übernimmt sie den bedeutenderen Betreuungsanteil für das jüngere Kind, was nachvollziehbar sein müsse, da das jüngere Kind erst in der umstrittenen Steuerperiode zur Welt gekommen ist.
- Die Kosten und die Hauptbetreuung für das ältere Kind übernimmt der Vater/Konkubinatspartner. Diese Aufteilung wurde so vereinbart.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

- Die Steuerpflichtigen sind weiter der Meinung, dass das Konkubinat eine einfache Gesellschaft bildet und die Gesellschafter finanziell grundsätzlich die gleichen Beiträge zu leisten haben, sofern nichts anderes vereinbart wurde. Da die finanziellen Beiträge somit gleich hoch seien, erhalte jener Elternteil den Kinderabzug, welcher den bedeutenderen Anteil an der Betreuung leiste.
- Die Steuerpflichtige arbeitet in einem 50% Pensum und erzielte ein Erwerbseinkommen von rund Fr. 40'000.00. Der Konkubinatspartner geht einem 100% Pensum nach und deklarierte einen Nettolohn von rund Fr. 80'000.00.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

- **Erwägungen**
- Bei getrennt besteuerten Pflichtigen mit gemeinsamer elterlicher Sorge und gemeinsamem Haushalt steht der Kinderabzug nach § 36 Abs. 2 Ziff. 1 StG jenem Elternteil zu, der die grösseren finanziellen Beiträge leistet. Leisten beide Elternteile gleich hohe finanzielle Beiträge, bildet der bedeutendere Anteil an der tatsächlichen Betreuung das subsidiäre Kriterium (§ 12a Abs. 1 der Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 10. November 1992 [StV; RB 640.11]).
- Eine einfache Gesellschaft ist eine vertragliche Verbindung von mehreren Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks. Inwieweit die Regeln über die einfache Gesellschaft auf das Konkubinat anzuwenden sind, hängt davon ab, welche Lebensbereiche der gemeinsamen Zweckverfolgung untergeordnet werden.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

- Gemäss der Beweislastverteilung ist es Sache der Steuerpflichtigen, die von ihr behauptete in etwa gleich hohe monetäre Unterhaltsleistung wie sie der Konkubinatspartner trägt, zu belegen. Vorliegend liegt weder ein Konkubinatsvertrag im Recht, noch sind die getätigten Unterhaltsleistungen und die tatsächliche Kinderbetreuungsarbeit (hinreichend) belegt, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat.



Kinderabzug bei Konkubinatspartnern (STRE 2022.6)

- Selbst wenn die Bestimmungen zur einfachen Gesellschaft zur Anwendung gelangen würden, würde der Verweis der Steuerpflichtigen auf die dispositive Vermutung nach Art. 531 Abs. 2 OR an diesem Ergebnis nichts ändern. Aufgrund des deutlich geringeren Arbeitspensums der Steuerpflichtigen gegenüber ihrem Konkubinatspartner und der geringeren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist vielmehr darauf zu schliessen, dass er überwiegend finanziell für die gemeinsamen Kinder aufkommt, während der Steuerpflichtigen vornehmlich deren Betreuung und Pflege obliegt.
- Abweisung des Rekurses.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- **Sachverhalt**
- Die verheiratete Steuerpflichtige erzielte in der umstrittenen Steuerperiode Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Umfang von Fr. 13'880.75.
- Der Betrag umfasste einerseits im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu besteuern Lohnzahlungen von Fr. 3'723.00, andererseits Einkünfte von gesamthaft Fr. 10'157.75 aus verschiedenen Nebenerwerbstätigkeiten, die im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens besteuert wurden.
- Die Steuerpflichtige war keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angeschlossen.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- Im Laufe des Jahres zahlte sie Fr. 1'100.00 in ihre Säule 3a ein und deklarierten diesen Abzug in der Steuererklärung.
- Die Veranlagungsbehörde anerkannte in der Veranlagungsentscheid lediglich Säule 3a Beiträge in der Höhe von Fr. 744.60 (d.h. 20% der im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu besteuern Lohnzahlungen).
- Die Veranlagungsbehörde vertritt die Meinung, dass sämtliche Abzüge, welche im Zusammenhang mit den über das vereinfachte Abrechnungsverfahren abgerechneten Einkünften bereits über den entsprechenden Tarif berücksichtigt wurden, nicht nochmal bei der Einkommenssteuer angerechnet werden darf.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- **Erwägungen**
- Das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Art. 37a DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG ist durch das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über die Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA; SR 822.41) eingeführt worden.
- Gemäss diesen Vorschriften ist die Steuer für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit "ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge" zu erheben, d.h. vom Arbeitgeber als Quellensteuer abzuführen.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- Der Arbeitgeber hat die Quellensteuer vom der Ausgleichskasse gemeldeten Bruttolohn abzuziehen und der Ausgleichskasse abzuliefern. Dabei kann er, wie Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG zu entnehmen ist, keine Abzüge von der Bemessungsgrundlage der Steuer für Berufskosten und auch keine Sozialabzüge vornehmen.
- Dem Arbeitgeber sind Beiträge, welche ein Arbeitnehmer freiwillig an eine Einrichtung der Säule 3a entrichtet, in aller Regel nicht bekannt - und müssen ihm auch nicht bekannt sein.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- Schon deshalb fällt eine Berücksichtigung entsprechender Beträge im Rahmen der Erhebung der Quellensteuer ausser Betracht, ohne dass der Gesetzgeber dies ausdrücklich regeln müsste.
- Angesichts der Bedeutung des Aufbaus einer gebundenen Selbstvorsorge bei Fehlen des beruflichen Vorsorgeschatzes rechtfertigt es sich, BGSA-Einkünfte bei der Berechnung des gemäss Art. 82 BVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 abzugsfähigen sog. grossen Säule 3a-Beitrags zu berücksichtigen.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- Das hat auch deshalb zu gelten, weil die Auslegung von Art. 37a DBG bzw. Art. 11 Abs. 4 StHG hinsichtlich des Umfangs des Abgeltungscharakters der Quellensteuer auf BGSA-Einkünften kein eindeutiges Resultat ergibt; insbesondere lässt sich aus den genannten Vorschriften entgegen der Vorinstanz kein Ausschluss der Berücksichtigung von BGSA-Einkünften bei der Berechnung der Höhe des zulässigen Abzugs gemäss Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 ableiten.
- Wie es sich insoweit mit Bezug auf andere von der Höhe des steuerbaren Einkommens abhängige Abzüge (so der Krankheitskostenabzug [Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG] und der Zweiverdienerabzug [Art. 33 Abs. 2 DBG; Art. 9 Abs. 1 lit. k StHG]) verhält, ist nicht zu entscheiden.



Säule 3a – vereinfachtes Abrechnungsverfahren (BGE 2C_916/2020)

- Für die Berechnung des Säule 3a Abzuges werden die Einkünfte, welche über das vereinfachte Abrechnungsverfahren abgerechnet werden, berücksichtigt.
- Praxisänderung!



WTN - Abgrenzungskriterien

- Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer) liegen keine Unterhaltskosten vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind (vgl. Urteile 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2; 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1, 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1).
- Das Bundesgericht betrachtet auch den Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, mit welchen in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird, steuerlich als (Teil-)Neubau. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich.



WTN - Abgrenzungskriterien

- Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4 m. Hw.).
- Des Weiteren sind Herstellungskosten nach der Rechtsprechung namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird (Nutzungsänderung; vgl. Urteil des BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 m. Hw.).



WTN - Abgrenzungskriterien

- Damit eine Renovation in ihrer Gesamtheit als eine wertvermehrende Investition eingestuft werden kann, ist es aber nicht zwingend erforderlich, dass damit auch eine Nutzungsänderung verbunden war (vgl. das Urteil des BGer 2C_286/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.4 f.).
- Das Bundesgericht hat sodann festgestellt, dass bei solchen Totalsanierungen mit Neubaucharakter namentlich auch Aufwendungen für Energiesparmassnahmen nicht geltend gemacht werden können (Urteile des BGer vom 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010, E. 2.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3; kritisch zu dieser Rechtsprechung: MAIBACH/HÄUSELMANN, a.a.O.).

WTN - Abgrenzungskriterien

- Die Praxis des Kantons Thurgau ergibt sich aus den etlichen Rechtsprechungsfällen. Für die Beurteilung, ob ein wirtschaftlich-technischer Neubau vorliegt oder nicht, wird ein Punkt von der Rechtsprechung immer als zentral hervorgehoben:
 - Bestimmung des Nutzwertes/Standards/Wohnkomforts vor und nach den Investitionen.
 - Die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen, sanitäre Anlagen, Raumaufteilungen, Kücheneinrichtung, Ersatz Böden/Wände/Decken, Ausbau Isolation sowie die Fenster bestimmen den Nutzwert/Standard/Wohnkomfort einer Liegenschaft massgeblich.

WTN - Abgrenzungskriterien

- Es ist zu prüfen, ob der Nutzwert/Standard/Wohnkomfort mit den obigen Massnahmen erheblich gesteigert wurde. Je mehr dieser Punkte erfüllt sind, desto eher wird der Nutzwert/Standard/Wohnkomfort erheblich gesteigert.
- Wurde der Nutzwert/Standard/Wohnkomfort nicht erheblich gesteigert, liegt typischerweise eine Modernisierung eines Wohnhauses vor, mit welcher der zeitgemässe Komfort wiederhergestellt wird, den das Wohnhaus ursprünglich besessen, jedoch durch den technischen Fortschritt oder die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hatte. In diesem Fall handelt es sich nicht um einen WTN.

WTN - Abgrenzungskriterien

Argumente für einen wirtschaftlich-technischen Neubau

- Wandabbrüche und -durchbrüche
- Neu erstellte Mauern
- Verschiebung von Installationen (Küche/Bad) an einen anderen Ort
- Neue Innenraumaufteilung
- Ausbau Dachgeschoss zu Wohnzwecken
- Umnutzung von Räumen (z.B. Garage zu Hobbyraum)
- Grundrissveränderung
- Form und Gestaltung der Liegenschaft werden verändert
- Sanitär- und Elektroinstallationen werden erneuert und erweitert

WTN - Abgrenzungskriterien

- Gebäudekubatur wurde erweitert
- Aushöhlung/Auskernung von Bauten oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung
- Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird (z.B. Dachgeschoss)
- Versetzen des Treppenhauses
- Ersatz von Wandradiatoren durch Bodenheizungen
- Ersatz von Aufputzinstallationen durch Unterputzinstallationen
- Verschieben von Treppenaufgängen
- Einbau von Dachgauben/Dachfenstern

WTN – Abgrenzungskriterien

- Eine Nutzungsänderung der Liegenschaft für die Annahme eines wirtschaftlich-technischen Neubaus ist keine zwingende Voraussetzung.
- Komplette Aushöhlung einer Liegenschaft ist keine zwingende Voraussetzung für die Qualifikation als wirtschaftlich-technischer Neubau.
- Eingriffe in die Gebäudehülle mit Fassade und Dach sind keine zwingende Voraussetzung für die Qualifikation als wirtschaftlich-technischer Neubau.

WTN – Abgrenzungskriterien

Argumente gegen einen wirtschaftlich-technischen Neubau

- Keine Bausubstanzeingriffe
- Keine Grundrissveränderungen
- Keine wesentliche Nutzwertsteigerung
- Lediglich Inneninstallationen werden nach Ablauf der Lebensdauer ersetzt (Küche, Bad, Elektro, Sanitär, Boden, Wand, Decke)