

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem ersten Halbjahr 2019

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



*MLaw, LL.M. Taxation,
Partnerin bei Tax Partner
AG*



*lic. iur. Rechtsanwältin,
eidg. dipl. Steuerexpertin,
Partnerin bei Tax Partner
AG*

Inhalt

1. Einleitung	447
2. Indirekte Teilliquidation?	447
3. Berufsauslagen – Generalabonnement 1. Klasse	449
4. Kinderabzug bei getrennt besteuerten Elternteilen	450
5. Vorzugsmietzins für Unselbständigerwerbende («Arbeitnehmermietzins»)	452
6. Steuerbares Einkommen oder Schenkung? – Dienstaltersgeschenk	454
7. Gewerbmässiger Liegenschaftenhändler	456

1. Einleitung

Im nachfolgenden Beitrag werden ausgewählte Bundesgerichtsurteile aus dem ersten Halbjahr 2019 zusammengefasst und gewürdigt. Die erwähnten Urteile beschränken sich auf die Besteuerung natürlicher Personen, wobei vorsorge- und versicherungsrechtliche Themen nicht berücksichtigt wurden. Diesbezüglich kann auf die entsprechenden ASA-Rechtsprechungsübersichten verwiesen werden.

2. Indirekte Teilliquidation?

BGer 2C_702/2018 vom 28. März 2019 i.S. B. gegen Steuerverwaltung des Kantons Wallis betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2010, indirekte Teilliquidation.

a) Sachverhalt

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens informierte die Steuerverwaltung des Kantons Wallis («STV VS») die steuerpflichtige B., dass aufgrund einer ausserordentlichen Dividende der C. AG eine indirekte Teilliquidation mit Bezug auf die von B. veräusserte

Aktienquote von 7.5% zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 2010 vorliege. Die entsprechende Veranlagungsverfügung erging am 9. Juni 2016. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie der Rekurs an die kantonale Steuerrekurskommission.

In der Beschwerde an das Bundesgericht rügt die Beschwerdeführerin, dass die als Transponierung besteuerten Verkäufe ihrer beiden Schwager F. und G. (Aktienquote von insgesamt 15%) nicht für die Beurteilung einer indirekten Teilliquidation in Betracht gezogen werden dürfen, dass man der C. AG eine für zukünftige Akquisitionen notwendige Liquidität als betrieblich notwendig zugestehen müsse und dass ausserdem die E. AG als Mehrheitsaktionärin der C. AG mit einer Aktienquote von 70% die Ausschüttung durch die C. AG im Jahr 2014 beschlossen habe.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass drei von vier Voraussetzungen für das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erfüllt seien und geht im Einzelnen auf die strittigen Punkte ein:

Der Verkauf von 30% der Aktien an der C. AG an die von F. und G. beherrschte I. AG durch die Erbengemeinschaft des F. (A., B., F. und G.) zum Gesamtpreis von CHF 1'800'000 müsse als gemeinsamer Verkauf einer Beteiligung von 20% angesehen werden, unabhängig davon, dass bei F. und G. diese Transaktion als Transponierung und nicht als indirekte Teilliquidation besteuert wurde (erste Voraussetzung).

Das Vorliegen der zweiten Voraussetzung, der Verkauf aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen, war im vorliegenden Fall nicht umstritten.

Das Bundesgericht geht vom Vorliegen der dritten Voraussetzung, die Ausschüttung von nicht betriebsnotwendiger Substanz, welche im Verkaufszeitpunkt handelsrechtlich ausschüttbar war, innerhalb von fünf Jahren nach dem Verkauf, aus. Es verzichtet auf eine Prüfung der Frage der strittigen nicht betriebsnotwendigen Substanz, weil die Beschwerdeschrift keine Ausführungen zur offensichtlichen Unrichtigkeit der Annahme von nicht betriebsnotwendiger Substanz im Umfang von CHF 3'500'000 durch die Vorinstanzen enthält.

Abweichend von den Vorinstanzen hält das Bundesgericht die vierte Voraussetzung, das Wissen oder Wissenmüssen des Verkäufers um die Finanzierung des Kaufpreises durch Entzug von bestehender Substanz aus dem Verkaufsobjekt, als nicht gegeben. In seiner Analyse stellt es darauf ab, dass die Ausschüttung von CHF 5'000'000 im Jahr 2014 ausschliesslich auf Veranlassung der Mehrheitsaktionärin E. AG im Rahmen ihrer Fusion mit der J. AG stattfand. Die Aktienerwerberin und Minderheitsaktionärin I. AG habe keine Einflussmöglichkeit auf diese Ausschüttung gehabt. Die alleinige Tatsache, dass

im Verkaufszeitpunkt nicht betriebsnotwendige ausschüttbare Reserven vorhanden waren, genüge nicht für die Annahme der Mitwirkung des Verkäufers. Dass die C. AG in der Vergangenheit Dividenden ausgeschüttet habe, reiche ohne zusätzliche Tatbestandselemente ebenfalls nicht aus, um eine Mitwirkung von B. anzunehmen.

c) Kommentar

Es ist erfreulich, dass das Bundesgericht die Relevanz des subjektiven Elements von Art. 20a Abs. 2 DBG betont und in diesem Zusammenhang berücksichtigt hat, dass die Käuferin (I. AG) als Minderheitsaktionärin gar nicht die Kontrolle darüber hatte, den Kaufpreis für die Aktien an der C. AG aus der C. AG zu finanzieren.

Weniger überzeugend ist die Auslegung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG mit Bezug auf den gemeinsamen Verkauf einer Beteiligung von 20%: Zivilrechtlich kann eine Erbengemeinschaft als Gesamthand nur gemeinsam handeln. Entsprechend liegt der Schluss auf einen gemeinsamen Verkauf einer Beteiligung von 30% im vorliegenden Fall auf der Hand. Allerdings ist es steuersystematisch höchst fragwürdig, wenn der gleiche Sachverhalt sowohl unter lit. a (indirekte Teilliquidation), als auch unter lit. b (Transponierung) von Art. 20a Abs. 1 DBG subsumiert wird. Es handelt sich dabei um steuerliche Korrektornormen, die den wirtschaftlichen Gehalt einer Transaktion erfassen, weshalb auch der wirtschaftliche Gehalt einer Transaktion der Auslegung dieser Bestimmungen zu Grunde gelegt werden sollte. Die Transponierung bedingt wirtschaftlich den Verkauf an sich selbst, währenddem die indirekte Teilliquidation wirtschaftlich den Verkauf an einen Dritten bedingt. Damit wäre es steuersystematisch korrekt gewesen, nur von einem gemeinsamen Verkauf einer Aktienquote von 15% (durch A. und B.) auszugehen.

3. Berufsauslagen – Generalabonnement 1. Klasse

BGer 2C_877/2018 vom 7. Mai 2019 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Wallis betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2013, Berufsauslagen, Generalabonnement erster Klasse.

a) Sachverhalt

Der im Kanton Wallis wohnhafte A. ist bei der Gesellschaft C. im Kanton Zürich angestellt. Unter der Woche hält er sich in V. im Kanton Zürich auf und kehrt jedes Wochenende an seinen Wohnsitz zurück. In der Steuererklärung 2013 machte A. Berufsauslagen im Betrag von CHF 25'399 geltend, darunter CHF 5'800 für ein Generalabonnement erster Klasse. Die kantonale Steuerverwaltung liess in der Veranlagung lediglich die Kosten für das Generalabonnement zweiter Klasse im Betrag von CHF 3'550, anstatt die tatsächlich bezahlten CHF 5'800 für das Generalabonnements erster Klasse zu. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie der Rekurs an die kantonale Steuerrekurskommission.

In der Beschwerde an das Bundesgericht beantragt der Beschwerdeführer die Zulassung der Kosten für das Generalabonnement erster Klasse.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht setzt sich im Entscheid eingehend mit der Frage auseinander, ob die tatsächlich angefallenen Kosten für das Generalabonnement erster Klasse als Berufsauslagen abgezogen werden können. Es hält fest, dass es für die Abzugsfähigkeit lediglich darauf ankommt, ob die Fahrt im Erstklassabteil beruflich erforderlich ist (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG), unabhängig davon ob es sich um eine tägliche oder wöchentliche Hin- und Rückfahrt handelt (Art. 5 Abs. 1 und 9 Abs. 4 Berufskostenverordnung). Gemäss Bundesgericht muss lediglich ein genügend enger Bezug zwischen den angefallenen Kosten und dem Erwerbseinkommen bestehen, damit diese als abzugsfähig gelten. Es wird keine absolute Notwendigkeit der entsprechenden Kosten vorausgesetzt.

Im konkreten Fall stand fest, dass A. für die Erfüllung seiner zeitlichen Arbeitsvorgaben auf der Fahrt vom Wohn- zum Arbeits- bzw. Aufenthaltsort und zurück arbeiten musste und dass dies in einem Abteil der zweiten Klasse nicht oder nur erschwert möglich gewesen wäre. Dies reicht dem Bundesgericht für den Abzug. Es lässt auch keine Einschränkung aufgrund der Tatsache zu, dass die relevanten Reisen nur zweimal in der Woche stattfanden.

c) Kommentar

Das Bundesgericht stützt sich in seinem Entscheid auf den Wortlaut und den Sinn der Gesetzes- und der Ordnungsbestimmung zu den Fahrkosten ab. Indem es die berufliche Notwendigkeit der Reise im Erstklassabteil anerkennt, wird es der heutigen Arbeitswelt gerecht, wo nicht nur am eigentlichen Arbeitsplatz gearbeitet wird und wo auch längere Reisezeiten zwischen Wohn- und Arbeitsort keine Seltenheit sind.

Das Urteil enthält ausserdem den Hinweis auf die mittlerweile geltende generelle Beschränkung des Fahrkostenabzugs aufgrund des FABI. Auf kantonaler Ebene kann die Möglichkeit zum Abzug eines Abonnements erster Klasse jedoch immer noch von Relevanz sein.

4. Kinderabzug bei getrennt besteuerten Elternteilen

BGer 2C_905/2017 vom 11. März 2019 i.S. A.A. und B. gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend direkte Bundessteuer 2015, Gewährung des Kinderabzugs bei getrennt besteuerten Elternteilen.

a) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer A.A. und seine geschiedene Frau D.A. haben einen gemeinsamen Sohn, der am 30. Dezember 2015 die Volljährigkeit erreicht hat. Basierend auf dem Scheidungsurteil hat A.A. in der Steuerperiode 2015 für seinen Sohn monatliche Unterhaltsbeiträge von CHF 1'500 geleistet und an die Ex-Frau überwiesen. Die Unterhaltsbeiträge haben A.A. und seine zweite Ehefrau B. im Rahmen ihrer Steuererklärung 2015 zum Abzug gebracht. Gleichzeitig haben sie den Kinderabzug beansprucht, welcher ihnen von der Steuerverwaltung des Kantons Zug verweigert wurde. Die dagegen erhobene Einsprache sowie die Beschwerde ans Verwaltungsgericht des Kantons Zug wurden abgewiesen.

In der Beschwerde ans Bundesgericht beantragen die Beschwerdeführer die Feststellung, dass sie in der Steuerperiode 2015 Anspruch auf den Kinderabzug sowie den Versicherungsprämienabzug haben. Die Beschwerde beschränkt sich auf die direkte Bundessteuer. Was die Staatssteuer betrifft, wird auf eine Anfechtung des Urteils des Verwaltungsgerichts verzichtet.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht unterscheidet drei Konstellationen bei der Frage der Zuteilung des Kinderabzugs bei getrennt besteuerten Elternteilen: (i) bei gemeinsamer elterlicher Sorge und werden keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht, sieht das Gesetz eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs auf beide Elternteile vor; (ii) leistet ein Elternteil Unterhaltsbeiträge an den andern Elternteil für minderjährige Kinder, so kann der Leistende diese Unterhaltsbeiträge zum Abzug bringen, während der Empfänger diese als Einkommen zu versteuern hat. Entsprechend hat auch Letzterer Anspruch auf den Kinderabzug, da er zur Hauptsache für den Unterhalt des unmündigen Kindes sorgt; (iii) Unterhaltsbeiträge an volljährige Kinder können vom unterhaltspflichtigen Elternteil nicht in Abzug gebracht werden, woraus zu schliessen ist, dass dieser Elternteil für den Unterhalt des volljährigen Kindes sorgt und damit auch den Kinderabzug geltend machen kann.

Ungeklärt war bisher die Frage, welchem Elternteil der Kinderabzug in jenem Jahr zu gewähren ist, in dem das Kind volljährig wird. Das Bundesgericht hat dazu eine Abwägung vorgenommen zwischen dem Stichtagsprinzip (Art. 35 Abs. 2 DBG), wonach die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (31.12.) massgebend sind, und dem Grundsatz, dass Kinderabzug und Abzug der Kinderalimente nicht kumuliert werden dürfen (Kreisschreiben ESTV Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung, S. 20). Während die Beschwerdeführer sich auf das Stichtagsprinzip berufen, sieht das Bundesgericht darin – je nach Geburtsdatum des Kindes – eine mehr oder minder starke doppelte steuerliche Privilegierung des unterhaltsleistenden Elternteils und damit einen Verstoß gegen die Grundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV.

Das Bundesgericht geht bei der vorliegenden Frage von einer echten Gesetzeslücke aus und hält fest, dass bei Erreichen der Volljährigkeit des Kindes ein Systemwechsel stattfindet, der gestützt auf Art. 35 Abs. 2 und 3 DBG eine analoge Anwendung wie bei einer unterjährigen Steuerpflicht rechtfertigt. Im Ergebnis wird der Kinderabzug im Jahr der Volljährigkeit des Kindes pro rata temporis auf die getrennt besteuerten Elternteile aufgeteilt.

c) Kommentar

Bei einer strikt grammatikalischen Auslegung des Wortlauts von Art. 35 Abs. 2 DBG, welcher für die Geltendmachung der Sozialabzüge das Stichtagsprinzip vorsieht, kann das Urteil des Bundesgerichts hinterfragt werden. Die teleologische Auslegung und die Herleitungen des Bundesgerichts sind im Lichte der verfassungsmässigen Prinzipien von Art. 127 Abs. 2 BV hingegen nachvollziehbar und die Lösung über eine pro rata temporis Besteuerung im Jahr des Erreichens der Volljährigkeit des Kindes durchaus elegant und im Ergebnis stimmig.

Es bleibt abzuwarten, ob die Kantone, welche zur Frage des Kinderabzugs im Volljährigkeitsjahr des Kindes getrennt besteuerte Eltern verschiedene Ansätze verfolgen, ihre kantonalen Gesetze und Praxen im Lichte dieses Urteils anpassen werden.

5. Vorzugsmietzins für Unselbständigerwerbende («Arbeitnehmermietzins»)

BGer 2C_57/2019 vom 1. Februar 2019 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012, Vorzugsmietzins und Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

a) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer A mit Wohnsitz im Kanton Bern ist bei der A. AG mit Sitz im Kanton Bern als Geschäftsführer unselbständig erwerbstätig. Die A. AG ist Eigentümerin eines im Kanton Bern gelegenen Grundstücks mit einem Eigenmietwert von CHF 14'550.-, welches sie dem Beschwerdeführer für einen Mietzins von CHF 10'860.- vermietet hat. Im Rahmen der Veranlagung der Steuerperiode 2012 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Mietzinsdifferenz von CHF 3'690.- als steuerbares Einkommen des Beschwerdeführers aufgerechnet. Die dagegen gerichtete Einsprache sowie die Rechtsmittel an die Steuerrekurskommission und anschliessend an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern wurden abgewiesen.

In der Beschwerde an das Bundesgericht beantragt der Beschwerdeführer die Neuveranlagung unter Ausschluss der Aufrechnung.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Nicht bestritten ist der Umstand, dass die Gesellschaft ihrem angestellten Geschäftsführer Wohnraum zum persönlichen Gebrauch zu einem Vorzugsmietzins überlassen hat.

Der Beschwerdeführer beruft sich in seiner Beschwerde auf den vom Bundesgericht akzeptierten Verwandtenmietzins, wonach mangels gesetzlicher Grundlage beim Vermieter keine einkommenssteuerliche Aufrechnung vorgenommen werden kann, sofern der dem Verwandten gewährte Vorzugsmietzins mindestens die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht. Macht der Mietzins hingegen weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, wird von einem missbräuchlichen Mietvertrag bzw. Steuerumgehung ausgegangen.

Das Bundesgericht hält fest, dass die zum Verwandtenmietzins entwickelte Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist, da es sich nicht um ein Verwandten- sondern um ein Arbeitnehmerverhältnis handelt. Naturalbezüge sind Nebeneinkünfte und bilden in Anwendung von Art. 17 Abs. 1 DBG Bestandteil des steuerbaren Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Vermietet der Arbeitgeber Wohnraum an einen Arbeitnehmer, so hat dies gemäss Bundesgericht zu Drittkonditionen zu geschehen. Liegt ein gegenüber dem ortsüblichen Mietzins niedrigerer Betrag vor (sog. Arbeitnehmermietzins), wird die Differenz beim Arbeitnehmer als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

c) Kommentar

Der Entscheid überrascht im Ergebnis nicht, da der Rechtsgrund des Vorzugsmietzins im vorliegenden Fall im Arbeitnehmerverhältnis zu liegen scheint. Er bestätigt die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach regelmässig von steuerbarem Erwerbseinkommen auszugehen ist, sofern eine Leistung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erfolgt. Zusätzlich zu den einkommenssteuerlichen Folgen ist mit entsprechenden Sozialversicherungsabgaben zu rechnen.

Während das Bundesgericht in seinem Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 zum Verwandtenmietzins jeweils auf die Differenz zum Eigenmietwert abstellt, spricht es im vorliegenden Entscheid betreffend den Arbeitnehmermietzins ausschliesslich von «Drittkonditionen» und «ortsüblichem Mietzins». Dies könnte die Steuerbehörden zumindest theoretisch dazu veranlassen, auch bei einer Vermietung an einen Arbeitnehmer zum Eigenmietwert steuerbares Erwerbseinkommen anzunehmen, sofern der Eigenmietwert nachweislich massgeblich unter der Marktmiete liegt, was öfters der Fall sein dürfte.

6. Steuerbares Einkommen oder Schenkung? – Dienstaltersgeschenk

BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Aargau betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012, Abgrenzung von steuerbarem Einkommen und Schenkung – Dienstaltersgeschenk.

a) Sachverhalt

Die Ehegatten A.A. und B.A. (Beschwerdeführer) waren seit mehreren Jahren Angestellte der E. AG, welche indirekt von C. beherrscht war. Gleichzeitig sind die Beschwerdeführer privat die Nachbarn von C. Ende 2010 veräusserte C. seine Anteile an der Gesellschaft. Dem Ehemann A.A., der bereits das ordentliche Rentenalter erreicht hatte, wurde nach der Handänderung der Anteile auf Ende 2011 gekündigt und die Ehefrau B.A. war bis Mitte 2012 bei der E. AG angestellt.

Von insgesamt rund 30 Mitarbeitern haben 12 direkt von C. ab dem Jahr 2010 substanzielle Geldbeträge erhalten, welche C. als «Dienstjahresgeschenk» bezeichnete. Die Beträge umfassten eine Pauschale sowie einen variablen Betrag, der anhand der geleisteten Dienstjahre bemessen wurde. Unter diesem Titel erhielten A.A. und B.A. im Jahr 2012 von C. insgesamt einen Betrag von CHF 32'250.-, welchen sie in ihrer Steuererklärung 2012 als Schenkung deklarierten. Die Veranlagungsbehörden qualifizierten die Zahlungen hingegen als steuerbares Einkommen. Die dagegen gerichtete Einsprache sowie die Rechtsmittel an das Spezialverwaltungsgericht und an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau wurden abgewiesen.

In der Beschwerde an das Bundesgericht beantragen die Beschwerdeführer, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei um CHF 32'250.- zu reduzieren.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hatte sich vorliegend – wie bereits in früheren Entscheiden – mit der Frage zu befassen, ob es sich bei den Zuwendungen an die Beschwerdeführer um steuerbares Einkommen oder um einkommenssteuerfreie Schenkungen handelt.

Unerheblich für die Qualifikation als steuerbares Erwerbseinkommen ist gemäss Bundesgericht die Frage, ob Sozialversicherungsbeiträge geschuldet sind oder nicht. Für die steuerrechtliche Würdigung ist einzig entscheidend, ob die Zuwendungen unter einen der Ausnahmetatbestände von Art. 24 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 StHG fallen, womit vorliegend einzig eine Schenkung in Frage kommen könnte.

Ebenfalls unerheblich ist gemäss Bundesgericht der Umstand, dass die Zuwendung nicht von der E. AG sondern direkt von C. erbracht wurden. Die Annahme von steuerbarem Er-

werbseinkommen bedingt nicht, dass die Zuwendung direkt vom Arbeitgeber stammt. Wie das Bundesgericht bereits mehrfach festgehalten hat, reicht ein genügend enger Konnex zum Arbeitsverhältnis. Dieser Konnex kann im vorliegenden Fall laut Bundesgericht nicht angezweifelt werden, zumal C. die Zuwendungen ausschliesslich an auserwählte Mitarbeiter und in Abhängigkeit von Dienstalster und Beschäftigungsgrad getätigt hat. Gemäss Bundesgericht überwog die vergangenheitsbezogene Belohnung der langjährigen Treue, womit auch unbeachtlich war, dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Auszahlung bereits in einem gekündigten Verhältnis und die Aktien der Arbeitgeberunternehmung nicht mehr im Eigentum von C. waren.

Weiter schliesst das Bundesgericht das Vorliegen einer Schenkung aus. Es anerkennt, dass die Zuwendungen von C. zwar ohne Rechtspflicht und damit auf freiwilliger Basis erfolgten, erachtet aber die Annahme der Vorinstanz, wonach die Zuwendungen als Gegenleistung für die in der Vergangenheit erbrachte gute und loyale Arbeit erfolgten, nicht als willkürlich. Im Ergebnis hat das Bundesgericht ein steuerbares Dienstalsterschenk gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG angenommen. Die Beschwerde wird abgewiesen.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts, wonach in der vorliegenden Konstellation steuerbares Erwerbseinkommen angenommen wird, ist u.E. sachlich korrekt und nicht weiter überraschend.

Weitaus interessanter sind die Ausführungen des Bundesgerichts in E. 3.2.3, welche explizit festhalten, dass Zuwendungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis in gewissen Fällen auch einkommenssteuerfrei sein können, dies selbst dann, wenn der Konnex zum Arbeitsverhältnis eng ist. Als Beispiel erwähnt das Bundesgericht das Trinkgeld, welches als freiwillige Leistung des Gastes bezahlt wird und damit eher Schenkungscharakter hat. Nur wenn das Trinkgeld einen wesentlichen Teil des Lohnes ausmacht, besteht eine Deklarationspflicht als Einkommen. Als weiteres Beispiel führt das Bundesgericht Geldsammlungen der Arbeitskollegen auf, welche den gesammelten Betrag ihrem Kollegen bspw. für einen internen Anlass oder zum Abschied überreichen. In beiden Beispielen steht der berufliche Konnex im Vordergrund und nicht die persönliche Beziehung zum Empfänger der Leistung. Dennoch liegt kein Erwerbseinkommen vor. In E. 3.2.4 hält das Bundesgericht zudem fest, dass selbst bei Leistungen des Arbeitgebers eine Schenkung nicht gänzlich ausgeschlossen ist, wenn der Entgeltscharakter völlig in den Hintergrund tritt.

7. Gewerbmässiger Liegenschaftenhändler

BGer 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012.

a) Sachverhalt

A. erwarb 2007 als 19-jähriger ein Grundstück, das er mit einer Hypothek und einem Darlehen seiner Mutter finanzierte. A. bewohnte das Dachgeschoss und vermietete die übrigen Wohnungen. In den Jahren 2007 bis 2012 fanden Umbau- und Sanierungsmassnahmen statt. Nachdem A. das Grundstück in sechs Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt hatte, veräusserte er diese im Jahr 2012. Ebenfalls im Jahr 2012 erwarb A. eine neue Liegenschaft. Die Steuerverwaltung qualifizierte A. als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler und setzte die Einkünfte aus dem Liegenschaftshandel nach Ermessen fest. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie der Rekurs an die Steuerrekurskommission und die Beschwerde an das Appellationsgericht.

In der Beschwerde an das Bundesgericht beantragt der Beschwerdeführer, auf die Erfassung des Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft mit der direkten Bundessteuer zu verzichten, eventualiter den Gewinn niedriger anzusetzen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigt die Qualifikation durch die Vorinstanzen und hält fest, dass die vollständige Fremdfinanzierung (einschliesslich der Umbauarbeiten) und die fünfjährige Besitzesdauer der Liegenschaft, die A. im Alter von 19 Jahren erworben habe, nicht auf eine langfristige Vermögensanlage schliessen lassen. Die alleinige Absicht eines möglichst raschen Weiterverkaufs sei nicht erforderlich; sei doch eine gewisse Langfristigkeit beim Liegenschaftshandel typisch. Auch ein zeitweiliges eigenes Bewohnen sei nicht unüblich, ebenso wie der Um- oder Ausbau für die eigenen Bedürfnisse. Die im streitbetreffenen Fall getätigte Maximierung der Wohnfläche der Dachwohnung könne im Übrigen auch zur Steigerung der Attraktivität der Dachwohnung führen. Aufgrund der väterlichen Geschäftstätigkeit und der in erheblichem Mass beim Umbau erbrachten Eigenleistungen attestiert das Bundesgericht dem Beschwerdeführer ein qualifizierendes Fachwissen im Geschäft mit Liegenschaften. Die Wiederanlage des Gewinns spreche ebenfalls für eine gewerbmässige Tätigkeit.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht hält das Bundesgericht fest, dass die Ermessensveranlagung mangels Mahnung unter Hinweis auf die Rechtsfolgen von den Rechtsmittelinstanzen frei überprüft werden müsse. Da dies nicht geschehen sei, müsse diese Überprüfung von den Vorinstanzen nachgeholt werden.

In materiellrechtlicher Hinsicht stellt das Bundesgericht klar, dass die Handänderungssteuer auch bei natürlichen Personen im Rahmen des gewerbmässigen Liegenschaftenshandels abzugsfähig sei und nicht unter die Beschränkung von Art. 34 lit. e DBG falle. Beim Erwerb stellten solche Handänderungssteuern und -gebühren Anlagekosten dar, welche sich im Resultat gewinnmindernd auswirkten. Mit der Veräusserung verbundene Kosten wie die Handänderungssteuer schmälern den Erlös des Liegenschaftenhändlers und seien deshalb abzugsfähig.

c) Kommentar

Vorliegend ist die Qualifikation als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler nicht weiter erstaunlich. Interessant ist an dieser Entscheidung die Aussage des Bundesgerichts, dass eine mangels vorgängiger Mahnung ergangene teilweise Ermessensveranlagung von den Rechtsmittelinstanzen frei überprüft werden muss, die Überprüfung also nicht auf die offensichtliche Unrichtigkeit beschränkt sein darf.

Richtig ist auch die klare Aussage des Bundesgerichts zur Abzugsfähigkeit von Handänderungssteuern beim gewerbmässigen Liegenschaftenshandel von natürlichen Personen. Sowohl die grammatikalische als auch die steuersystematische Auslegung von Art. 34 lit. e DBG lässt keinen anderen Schluss zu. Als Transaktionssteuer führt die Handänderungssteuer zu einer direkten Gewinnminderung des Liegenschaftenhändlers, weshalb eine Subsumtion unter das Abzugsverbot für Steuern zu einer Überbesteuerung des gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers führen würde.