Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2020

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 0
2 Sperrfrist bei Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft 0
3 Eigenmietwertbesteuerung 2
4 Liegenschaftsunterhalt 3
5 Umstrukturierung von Personengesellschaften 5
6 Abgrenzung selbständige Erwerbstätigkeit und Liebhaberei 6
7 Periodizitätsprinzip und Rentensatz bei Kapitalabfindungen für vergangene wiederkehrende Leistungen 8
8 Anwaltskosten als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt 9

1. Einleitung

Nachfolgend werden sieben Entscheide des Bundesgerichts aus dem zweiten Halbjahr 2020 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

2. Sperrfrist bei Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft

BGer 2C_234/2020 vom 10. November 2020 i.S. AA. und B.A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Waadt betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011, Nachsteuern.

a) Sachverhalt

AA. führte bis 2011 einen Landwirtschaftsbetrieb in Form einer Einzelunternehmung. Im Juni 2011 übertrug er die Aktiven und Passiven des Landwirtschaftsbetriebs auf eine neu gegründete Aktiengesellschaft, die in seinem Alleineigentum stand. AA. war Verwal-

tungsrat mit Einzelzeichnungsberechtigung und sein Sohn Geschäftsführer, ebenfalls mit Einzelzeichnungsberechtigung. Am 7. März 2013 schlossen AA. und B.A. mit ihren Kindern einen Erbvertrag ab, in dem sie unter anderem vereinbarten, dass die Aktiengesellschaft am 30. Juni 2016 zum Preis von CHF 3'351'817 an E. AG (nicht nahestehende Person) verkauft werde. Dieser Preis entspreche gemäss Einigung unter den Miterben dem Verkehrswert. Weiter enthielt der Erbvertrag Bestimmungen über die Art der Kaufpreistilgung (Tilgung Darlehen und Schuldübernahme) sowie über ein allfälliges Vorgehen bei Vorversterben von AA. bzw. beider Ehegatten oder einer Scheidung vor dem Verkaufsdatum.

Am 28. Juni 2016 schlossen AA. und sein Sohn einen Vertrag über den Kauf der Aktiengesellschaft zum Preis von CHF 1'730'817 (= CHF 3'351'817 abzüglich Schuldübernahme von CHF 685'000 und abzüglich einer Dividende von CHF 936'000) ab.

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens erfasste das zuständige Steueramt einen Liquidationsgewinn der Einzelunternehmung im Betrag von CHF 2'082'400 infolge der Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist. Die kantonale Steuerverwaltung bestätigte diesen Entscheid im Einspracheverfahren. Den dagegen erhobenen Rekurs der Steuerpflichtigen hiess das Kantonsgericht (Gerichtshof für Verwaltungs- und öffentliches Recht) gut.

Die kantonale Steuerverwaltung rügt in ihrer Beschwerde an das Bundesgericht, dass bereits bei Abschluss des Erbvertrags ein Kaufvertrag über die Aktiengesellschaft abgeschlossen worden sei und deshalb eine Sperrfristverletzung vorliege.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass gemäss Art. 19 Abs. 2 DBG die Veräusserung der Aktien gegen Entschädigung massgeblich ist und dass keine Veräusserung vorliegt, wenn der Aktionär im Besitz der Beteiligungsrechte verbleibt und sich weiterhin im Unternehmen betätigt. Im vorliegenden Fall sei AA. bis im Juni 2016 rechtlicher Eigentümer der Aktien verblieben und habe zudem regelmässig Dividenden aus der Gesellschaft bezogen. Auch habe er seine Position als Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsberechtigung behalten. Folglich habe AA. anlässlich des Abschlusses des Erbvertrags sich seiner Aktien weder entäussert, noch habe er eine Entschädigung dafür enthalten. Damit habe der Abschluss des Erbvertrags nicht zu einer Veräusserung der Aktien und damit zu einer Sperrfristverletzung geführt. Ausserdem sei festzuhalten, dass der Erbvertrag lediglich AA. und nicht auch seinen Sohn als Vertragspartner binde, der schliesslich die Aktien der Gesellschaft anstatt der im Erbvertrag erwähnten Drittgesellschaft von AA gekauft habe. Es sei im Übrigen üblich ‚Werte in Erbverträgen festzulegen, um eine spätere Erbteilung zu erleichtern (und Streitigkeiten zwischen den Erben zu vermeiden).

c) Kommentar

Das Bundesgericht stellt klar, dass bei der Beurteilung von Sperrfristverletzungen in Umstrukturierungsfällen grundsätzlich auf den zivilrechtlichen Vorgang abzustellen ist. Weil der wirtschaftliche Gehalt im zu beurteilenden Fall dem zivilrechtlichen Vorgang entsprach, lehnte es die Prüfung einer Steuerumgehung ab. Dieses erfreuliche Urteil sollte jedoch nicht dazu verleiten, den im schweizerischen Recht geltenden Missbrauchsvorbehalt ausser Acht zu lassen. Transaktionen, die zwar zivilrechtlich keine Veräusserung darstellen, aber wirtschaftlich einer solchen gleichkommen, sollten mit grosser Vorsicht angegangen werden.

3. Eigenmietwertbesteuerung

BGer 2C_509/2020 vom 7. Oktober 2020 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gegen A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016.

a) Sachverhalt

A. erbte eine Wohnung im Kanton Basel-Landschaft, die sie weder bewohnte noch anderweitig nutzte. Im Jahr des Erbgangs und im Folgejahr unterblieb die Besteuerung des Eigenmietwerts, weil A. eine Verkaufsdokumentation und Korrespondenz mit potenziellen Interessenten eingereicht hatte. Die kantonale Steuerverwaltung wies A. anlässlich der Veranlagung 2015 darauf hin, dass in Zukunft ernsthafte Verkaufsbemühungen klar nachzuweisen seien.

Für das Jahr 2016 reichte A. eine E-Mail ein, worin sie die Wohnung einem Kaufinteressenten beschrieb, ihn aber auch darauf hinwies, dass zurzeit keine Besichtigungen stattfinden würden. In der Folge besteuerte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft den Eigenmietwert der Wohnung.

Eine dagegen gerichtete Einsprache wies sie ab. Ebenso wies das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs ab. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft (Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht) hiess die Beschwerde von A. gut und liess keine Besteuerung des Eigenmietwerts zu.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragt die kantonale Steuerverwaltung die Besteuerung des Eigenmietwerts der geerbten Wohnung.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigt die ursprüngliche Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung mit der Begründung, dass von einer Besteuerung des Eigenmietwerts nur in Ausnahmefällen abgesehen wird. Diese sind namentlich gegeben, wenn die betroffene Liegenschaft aufgrund von objektiven äusseren Umständen nicht benutzt werden kann

und wenn die Liegenschaft zwecks Verkaufs oder Vermietung leer steht, unter der Bedingung, dass ernsthafte Bemühungen zum Verkauf oder zur Vermietung unternommen werden. Die Nichtnutzung stellt keinen solchen Ausnahmetatbestand dar, da sich der Eigentümer die Nutzung vorbehält und sich damit die Liegenschaft zur Verfügung hält.

Es obliege der Steuerpflichtigen, die ernsthaften Verkaufsbemühungen mittels einer ordentlichen Verkaufsdokumentation, mittels Besichtigungen oder eines marktüblichen Maklerauftrags nachzuweisen. Dasselbe gelte auch für die mangelnde Nutzbarkeit der Wohnung. Die Steuerpflichtige habe zwar behauptet, dass der Hauptwasserhahn der Wohnung defekt sei, habe jedoch keinen entsprechenden Nachweis erbracht. Im Übrigen handle es sich dabei nicht um einen Defekt, der die Wohnung dauerhaft unbenutzbar gemacht hätte, auch wenn für die Reparatur eine Wand mit Fliesenbelag aufgespitzt werden müsse.

c) Kommentar

Das Bundesgericht bestätigt seine bisherige Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung und hält fest, dass auch die willentliche Nichtnutzung steuerlich als Eigennutzung qualifiziert. Dass der Nachweis einer steuermindernden Tatsache (ernsthafte Verkaufsbemühungen) dem Steuerpflichtigen obliegt, entspricht ebenfalls der bisherigen Rechtsprechung. Interessant ist die Bemerkung des Bundesgerichts zum Defekt des Hauptwasserhahns. Ein Grundeigentümer kann also die Eigenmietwertbesteuerung nicht vermeiden, indem er gewisse Reparaturen unterlässt. Die Frage ist dann allerdings, ab welchem (Kosten-)Umfang Reparaturen dem Eigentümer nicht mehr ohne weiteres zugemutet werden dürfen.

4. Liegenschaftsunterhalt

BGer 2C_242/2020 vom 23. September 2020 i.S. A. gegen kantonales Steueramt Aargau betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014.

a) Sachverhalt

A. erwarb Anfang 2014 eine Liegenschaft mit zwei getrennten Hausteilen. Im nördlichen Teil befand sich eine Garage und im ersten Stock ein Lagerraum. Im südlichen Teil befand sich eine 4.5-Zimmerwohnung. A. baute den Lagerraum zu einer 3.5-Zimmerwohnung um, wobei er dafür einen Teil der südlichen Haushälfte verwendete. Das Dach des ganzen Gebäudes wurde um ca. 2 m angehoben. Die südliche Haushälfte wurde auf eine 5.5-Zimmerwohnung erweitert und es wurde ein zusätzliches Bad eingebaut. Durch Entfernung, Erstellung oder Verschiebung von Wänden wurde eine bessere Nutzung erreicht. Ausserdem wurde das Gebäude neu isoliert. Im südlichen Hausteil wurden die defekte Bodenheizung erneuert und die Böden ersetzt.

A. machte im Jahr 2014 Unterhaltskosten von CHF 97'417.50 geltend. Die Steuerkommission liess nur den Pauschalabzug von CHF 1'464 zu. Eine dagegen gerichtete Einsprache wies sie ab. Das Spezialverwaltungsgericht hiess den Rekurs des Steuerpflichtigen gut und wies die Steuerkommission an, eine Einzelbetrachtung der verschiedenen Arbeiten vorzunehmen. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde des kantonalen Steueramts gut und stellte den Einspracheentscheid wieder her.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragt A. die Zulassung von effektiven Unterhaltskosten von CHF 5'907.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht stellt in Übereinstimmung mit der Vorinstanz fest, dass im streitbetroffenen Fall gesamthaft von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen sei, weshalb der Abzug für sämtliche ausgeführten Unterhaltsarbeiten verweigert werde, auch wenn ein Teil der Kosten im Normalfall als Unterhaltskosten abzugsfähig gewesen wäre. Infolge der steuerlichen Qualifikation als Neubau lässt das Bundesgericht auch die Kosten für wärmetechnische Massnahmen nicht zum Abzug zu. Die entsprechende Gesetzesbestimmung sehe zwar die Abzugsfähigkeit von Investitionen vor, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienten, aber nur in den Fällen, wo die Massnahmen sich auf den Ersatz von veralteten, die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden beziehen. Bei Neubauten, einschliesslich der wirtschaftlichen Neubauten, seien derartige Auslagen jedoch nicht abzugsfähig. Massnahmen, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen, gelten nur dann als an einem bestehenden Gebäude vorgenommen, wenn diese dazu dienten, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten.

Die Totalsanierung oder ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, wird steuerlich von einem Neubau ausgegangen, wenn die Renovation umfangmässig einem Neubau gleichkommt.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist vor allem mit Bezug auf die Behandlung der energiesparenden und umweltschonenden Massnahmen interessant. Die Haltung des Bundesgerichts ist sehr restriktiv, lässt doch das Gesetz bei bestehenden Gebäuden ausdrücklich gewisse Investitionen zum Abzug zu. Die Argumentation, dass als bestehendes Gebäude nicht jedes Gebäude gelte, das bereits vorhanden sei, ist zumindest für den vorliegenden Fall schwierig nachvollziehbar. Die Tatsache, dass das Innere des Gebäudes eine teilweise Nutzungsänderung erfahren hat und auch, dass der Dachstock um 2 m angehoben

wurde, sollte nicht dazu führen, dass die Anbringung einer Fassadenisolation bei einem bestehenden Gebäude nicht als abzugsfähig anerkannt wird.

5. Umstrukturierung von Personengesellschaften

BGer 2C_547/2019 vom 24. Juli 2020 i.S. A.A. und A.B. gegen Division für Abgaben des Kantons Tessin betreffend Kantonssteuer und direkte Bundessteuer 2006.

a) Sachverhalt

A.A. mit Wohnsitz im Kanton Tessin war an der Kommanditgesellschaft C. mit Sitz im Kanton Bern beteiligt. Am 12. September 2006 verliessen einige Gesellschafter, darunter A.A. die C. A.A., übernahm anlässlich der Teilliquidation gewisse Liegenschaften im Kanton Bern und übertrug sie auf D., eine am 7. September 2006 gegründete Kommanditgesellschaft, bei der A.A. Komplementär war.

Die Tessiner Steuerverwaltung besteuerte den Gewinn von A.A. aus der Veräusserung von C. Die dagegen gerichtete Einsprache wies sie unter Annahme einer Steuerumgehung im Zusammenhang mit der Teilliquidation von C. ab. Die steuerrechtliche Kammer des Appellationsgerichts des Kantons Tessin hiess den Rekurs der Steuerpflichtigen gut und wies die Sache zur Neubeurteilung zurück. Die Steuerverwaltung erliess einen neuen Entscheid, anerkannte eine steuerneutrale Umstrukturierung, besteuerte aber die ungleiche Verteilung der stillen Reserven bei A.A. als Kapitalgewinn. Der zweite Rekurs der Steuerpflichtigen hiess das Appellationsgericht teilweise gut, hielt aber an der Besteuerung eines Gewinns aus C. fest.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragen A.A. und A.B., infolge Umstrukturierung von einer Besteuerung abzusehen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigt in Übereinstimmung mit der Vorinstanz das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG. Den Streitpunkt, ob die bei der Naturalaufteilung (die Gesellschafter erhielten verschiedene Liegenschaften) erfolgte ungleiche Zuteilung von stillen Reserven zu einer Realisation beim Gesellschafter A.A. geführt hatte, auf dessen Liegenschaften sich proportional weniger stille Reserven befanden, entscheidet es dahingehend, dass die Transaktion gesamthaft als Umstrukturierung beurteilt werden müsse, die keinen Raum für eine Besteuerung von stillen Reserven lasse. Es sei nur Immobilienvermögen aufgeteilt worden, kein Gesellschafter habe eine Abgeltung in bar erhalten und der Gesamtbetrag der stillen Reserven habe sich nicht verändert und unterliege auch weiterhin der Besteuerung. Mangels Rechtsmissbrauchs dürfe die Teilliquidation der Kommanditgesellschaft mit anschliessender Übertragung der im Rahmen der Teilliquidation erhaltenen Grundstücke zum

Buchwert auf eine neue Kommanditgesellschaft nicht zu einer Realisierung der den anderen Gesellschaftern zugewiesenen stillen Reserven auf den Grundstücken führen, nur weil der Anteil dieser stillen Reserven den proportionalen Anteil an den gesamten stillen Reserven übersteigt.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist erfreulich konsequent in der Behandlung der Umstrukturierung, indem es mangels Realisation von stillen Reserven keine Besteuerung zulässt. Materiell entspricht es der Regelung in Art. 18a Abs. 3 DBG, wonach bei einer Erbteilung von Geschäftsvermögen die stillen Reserven nicht besteuert werden, unter der Bedingung der Übernahme dieser stillen Reserven durch die das Geschäft fortführenden Erben.

6. Abgrenzung selbständige Erwerbstätigkeit und Liebhaberei

BGer 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich Freiburg betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2012.

a) Sachverhalt

Die Ehegatten A.A: und B.A. sind im Kanton Zürich ansässig, wo A.A. Inhaber einer im Jahr 2007 im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung ist, die einen Gasthof betreibt. Den Gasthof hat A.A. im Jahr 2001 erworben und in der Folge Eigenmittel von rund CHF 5 Mio. in die Renovation investiert. Im Jahr 2007 wurde der bisher klassische Landgasthof neu als Hotel- und Gastrobetrieb im gehobenen Segment von A.A. wiedereröffnet und erwirtschaftete zwischen 2007 und 2012 ausschliesslich Verluste von rund CHF 3 Mio. Die Verlustphase hielt bis 2017 an. Ende 2016 wurde das Betriebskonzept geändert, der Personalaufwand reduziert und der Sohn des Steuerpflichtigen als Geschäftsführer eingesetzt. Seither war der Gasthof rentabel.

Das Kantonale Steueramt Zürich verneinte im Steuerjahr 2012 mangels Gewinnerzielungsabsicht erstmals das Bestehen einer selbständigen Erwerbstätigkeit und liess die Verlustverrechnung nicht mehr zu. Die dagegen erhobene Einsprache sowie der Rekurs an das Steuerrekursgericht wurden abgewiesen. Auch das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab und hielt fest, es liege kein planmässiges, auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Handeln vor, zumal die Investitionen in die Renovation in keinem vernünftigen Verhältnis zum erzielbaren Gewinn gestanden haben, der Personalaufwand zu hoch sei und kein Business Plan vorliege. Auch sei der bereits pensionierte Steuerpflichtige gut situiert und damit nicht auf eine Gewinnerzielung angewiesen.

Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts sind die Steuerpflichtigen an das Bundesgericht gelangt mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen sei mit CHF null festzusetzen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht musste sich vorliegend mit der Frage befassen, ob das für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit notwendige Element der Gewinnstrebigkeit bejaht werden kann. Damit Gewinnstrebigkeit vorliegt, müssen gemäss Bundesgericht die Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) sowie die individuelle Gewinnerzielungsabsicht (subjektives Element) gegeben sein. Nicht erforderlich ist hingegen, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt.

Das Bundesgericht hält fest, dass jeder Fall individuell-konkret zu beurteilen ist und sich nicht generell festlegen lässt, innert welcher Frist Gewinne erwirtschaftet werden müssen, damit noch von einer Gewinnstrebigkeit gesprochen werden kann. Die Veranlagungsbehörde hat dabei eine Vielzahl von Indizien zu prüfen wie die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse (vor allem Bruttogewinnmargen), die Branchenzugehörigkeit, die Investitionen, die Lage und den Ausbaustand des Betriebs sowie die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten sind von der Steuerbehörde in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen.

Vorliegend ist von einem Dauerverlustbetrieb auszugehen. Mit Bezug auf die Gewinngeeignetheit hält das Bundesgericht fest, dass die Bruttogewinnmarge I (Umsatz abzüglich Warenaufwand) grundsätzlich vernünftig sei und auf eine ernsthafte betriebliche Betätigung hinweise. Das Bundesgericht geht daher von der grundsätzlichen Gewinngeeignetheit des Konzepts aus. Zum Verlust geführt hat der hohe Personalaufwand und das Bundesgericht prüft in der Folge das subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht. Es kommt dabei zum Schluss, dass das Feinschmeckerlokal mit Übernachtungsmöglichkeit einen hohen Personalaufwand erfordert und eine mehrjährige Anlaufphase voraussetzt. Weiter hält das Bundesgericht fest, dass der Steuerpflichtige den Aufbau und Betrieb des Gasthofs aus eigenen Mitteln finanzierte und damit ein Risiko einging. Allein aus dem Umstand, dass er wegen seines hohen Eigenfinanzierungsgrades länger bereit war, um das Überleben seines Betriebs zu kämpfen, dürfe nicht auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden.

Im Ergebnis hat das Bundesgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen gutgeheissen.

c) Kommentar

Der Entscheid des Bundesgerichts ist erfreulich. Er zeigt auf, dass nicht leichtfertig von Liebhaberei oder Mäzenatentum ausgegangen werden darf, selbst wenn ein Betrieb eine

längere Anlaufphase benötigt. Das Bundesgericht hält korrekt fest, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit nur dann verneint werden kann, wenn das Verhalten eines Steuerpflichtigen überwiegend von «rein persönlichen Neigungen oder ausserbetrieblichen Motiven» beherrscht wird.

7. Periodizitätsprinzip und Rentensatz bei Kapitalabfindungen für vergangene wiederkehrende Leistungen

BGer 2C_285/2020 vom 20. September 2020 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Freiburg betreffend Kantonssteuer und direkte Bundessteuer 2016.

a) Sachverhalt

A. ist zusammen mit seiner Frau und den gemeinsamen Kindern im Kanton Freiburg ansässig, wo er eine IV-Rente bezieht. Im September 2016 hat die zuständige Ausgleichskasse des Kantons Freiburg den Grad der Erwerbsunfähigkeit von A. rückwirkend per 1. Dezember 2011 angepasst, woraufhin A. im Jahr 2016 als Ausgleich für die nicht bezogenen IV- und BVG-Renten eine Kapitalzahlung erhalten hat.

In der Steuererklärung 2016 hat A. die erhaltene Kapitalzahlung nicht aufgeführt. Die Steuerverwaltung hat den Betrag alsdann unter dem Titel «rückständige» Renten für IV und BVG in den Veranlagungen 2016 aufgerechnet. Dagegen hat A. Einsprache erhoben mit dem Argument, die Rentennachzahlungen beziehen sich auf die vorherigen Jahre 2011 bis 2015. Die Einsprache wie auch die Beschwerde vor dem kantonalen Verwaltungsgericht wurden abgewiesen mit dem Hinweis, dass die Kapitalleistung im Zeitpunkt der Auszahlung im Jahr 2016 steuerbar sei. Der Steuersatz sei so anzusetzen, als wäre eine monatliche Auszahlung erfolgt (Rentensatz).

Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts hat A. Beschwerde beim Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, die Rentennachzahlung wie auch die Familienzulagen seien nicht im Jahr 2016 steuerbar, da sie sich auf Rentenansprüche der Vorjahre beziehen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht verweist in seinem Entscheid auf das Periodizitätsprinzip und hält fest, dass Einkommen in jenem Steuerjahr besteuert wird, in welchem es als realisiert gilt. Vorliegend wurde das Einkommen erst im Jahr 2016 mit der rückwirkenden Anpassung des Invaliditätsgrades von A. realisiert.

Mit Bezug auf den Rentensatz von Art. 37 DBG hält das Bundesgericht fest, dass dieser nicht nur dann zur Anwendung gelangt, wenn sich die Kapitalabfindung auf zukünftige wiederkehrende Leistungen bezieht, sondern auch dann, wenn die Kapitalabfindung erst nachträglich für bereits abgelaufene Ansprüche geleistet wird. Im vorliegenden Fall

sei der Rentensatz sowohl auf die Kapitalabfindung für vergangene IV- und BVG-Renten wie auch die nachträglich bezahlten Familienzulagen anwendbar, da es sich in beiden Fällen grundsätzlich um wiederkehrende Leistungen handle.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist nicht überraschend und kommt korrekt zum Schluss, dass die Kapitalabfindung gesamthaft im Jahr der Auszahlung bzw. des effektiven Zuspruchs durch die Ausgleichskasse steuerlich zu erfassen ist. Ebenfalls richtig ist die Anwendung des Rentensatzes, welcher bei der Satzermittlung berücksichtigt, dass die Kapitalabfindung anstelle einer regelmässigen Rente erfolgt. Dabei darf es keine Rolle spielen, ob die Kapitalabfindung anstelle einer künftigen periodischen Leistung tritt oder eine vergangene Leistung ausgleicht. Siehe dazu auch BGE 2A.68/2000, wonach der Rentensatz auch auf vergangene Teilleistungen Anwendung findet, sofern kumulativ (i) mit der Einmalzahlung eine wiederkehrende Leistung abgegolten wird und (ii) die vergangenen wiederkehrenden Zahlungen ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben sind.

8. Anwaltskosten als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt

BGer 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Wallis gegen A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2015.

a) Sachverhalt

Im 2004 erwarb A. eine Parzelle im Kanton Wallis und vereinbarte gleichzeitig eine Übertragung der Ausnützungsziffer auf die Nachbarparzelle. In einer Zusatzvereinbarung sahen die Parteien zudem vor, dass eine Rückübertragung der Ausnützungsziffer auf die Parzelle der Käuferin A. vorgenommen wird, sobald diese für den Ausbau ihres Hauses eine höhere Ausnützungsziffer benötigt. In der Folge weigerte sich der Verkäufer, die Ausnützungsziffer auf A. zurück zu übertragen, als diese von ihrem Recht auf Rückübertragung Gebrauch machen wollte, woraufhin A. (erfolgreich) ein Zivilverfahren einleitete. Die angefallenen Anwaltskosten für das Zivilverfahren machte A. in der Steuererklärung 2015 als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend.

Die Steuerverwaltung verweigerte den Abzug und hielt auch im Einspracheverfahren daran fest. Die Steuerrekurskommission hiess die dagegen erhobene Beschwerde gut und bejahte den Abzug der Anwaltskosten als Liegenschaftsunterhalt, woraufhin die Steuerverwaltung des Kantons Wallis Beschwerde beim Bundesgericht einreichte und beantragte, die Anwaltskosten nicht zum Abzug zuzulassen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Als Unterhaltskosten gelten gemäss Bundesgericht Ausgaben, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten. Dabei können auch Anwalts- und Gerichtskosten abziehbare Kosten darstellen, soweit sie der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Anwalts- bzw. Gerichtskosten angefallen sind, um eine wertbeeinträchtigende Herabsetzung der Ausnützungsziffer abzuwenden. Davon abzugrenzen sind wertvermehrende Investitionen, welche dann vorliegen, wenn die Ausgaben im Zusammenhang mit einem Umbau oder einer neuen Nutzung der Liegenschaft stehen.

Vorliegend ist damit entscheidend, ob die von der Steuerpflichtigen A. geltend gemachten Kosten der Sicherung des Grundeigentums bzw. dessen Nutzung dienten. Aufgrund der bestehenden Zusatzvereinbarung, welche eine unentgeltliche Rückübertragung der Ausnützungsziffer vorsah, erleidet die Beschwerdegegnerin eine Wertverminderung ihrer Parzelle, wenn die Rückübertragung nicht durchgesetzt werden kann. Im Ergebnis dienten die angefallenen Anwaltskosten damit der Sicherstellung von vertraglich vereinbarten Möglichkeiten der Nutzung der Parzelle, selbst wenn mit der Inanspruchnahme der zusätzlichen Ausnützungsziffer ein Ausbau der Liegenschaft einhergeht. Zudem – so das Bundesgericht – sei das angestrebte Zivilverfahren nicht offensichtlich aussichtslost gewesen. Im Ergebnis bestätigt das Bundesgericht das Urteil der Vorinstanz, wonach die Anwaltskosten als Unterhalt in Abzug gebracht werden können.

c) Kommentar

Das Bundesgericht hat sich im vorliegenden Entscheid eingehend mit der Frage auseinandergesetzt, inwiefern die Kosten dem Werterhalt der Parzelle dienten und kommt richtigerweise zum Schluss, dass ohne das angestrebte Zivilverfahren die Parzelle einen Wertverlust erlitten hätte und es sich bei den Anwaltskosten damit um abzugsfähige Sicherungskosten handelt. Insofern ist das Urteil zu begrüssen.