Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2023

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 Indirekte Teilliquidation – Mitwirkung des Verkäufers 0
2 Bonuszahlung aus unselbständigem Erwerb – Zeitpunkt der Einkommensrealisation . . 3
3 Entschädigung aus vorzeitiger Auflösung Arbeitsvertrag – Zeitpunkt der Einkommensrealisation und DBA-rechtliche Zuteilung des Besteuerungsrechts 5
4 Gewerbsmässiger Kunsthandel 7
5 Berufskostenabzug bei Vorliegen eines Pauschalspesenreglements 9
6 Kinderabzug 10

EINLEITUNG

Nachfolgend werden sechs Entscheide des Bundesgerichts aus dem zweiten Halbjahr 2023 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

1. Indirekte Teilliquidation – Mitwirkung des Verkäufers

BGer 9C_665/2022 vom 14. Dezember 2023 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2008, Nachsteuern.

a) Sachverhalt

A.A. hielt in seinem Privatvermögen eine Beteiligung von 60% an der D. AG, welche er im Dezember 2008 (zusammen mit dem Mitaktionär, der die übrigen 40% hielt), an die E. AG verkaufte. Im April 2013 – vor Ablauf der fünfjährigen Sperrfrist aus indirekter Teilliquidation – ging die D. AG mittels Tochterabsorption auf die E. AG über.

Das Kantonale Steueramt Zürich eröffnete infolge Sperrfristverletzung ein Nachsteuerverfahren gegen A.A. und dessen Ehefrau B.A. und verfügte einen steuerbaren Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation von rund TCHF 910. Im Rahmen des Einspracheverfahrens korrigierte das Kantonale Steueramt den steuerbaren Vermögensertrag auf rund TCHF 760. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wurden vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich abgewiesen.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen A.A. und B.A. die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und die Einstellung des Nachsteuerverfahrens. Eventualiter beantragen sie die Reduktion des steuerbaren Einkommens im Rahmen des Nachsteuerverfahrens auf rund TCHF 20.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht musste sich im vorliegenden Fall mit der Frage beschäftigen, ob das subjektive Tatbestandsmerkmal der verkäuferseitigen Mitwirkung erfüllt wird. Unbestritten war die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation. Die Prüfung des Bundesgerichts beschränkt sich dabei auf die Frage, ob die Tatsachenfeststellung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig oder rechtsverletzend war.

Das Bundesgericht hält fest, dass die Mitwirkung ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal ist, welches erfüllt sein muss, damit eine indirekte Teilliquidation vorliegt. Entsprechend muss festgestellt werden, ob der Verkäufer wusste oder hätte wissen müssen, dass zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel aus der Gesellschaft entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Als steuerbegründende Tatsache liegt die Beweislast für das Vorliegen einer Mitwirkung bei der Steuerverwaltung, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft.

Vom Verkäufer wird gemäss Bundesgericht erwartet, dass er im Rahmen seiner üblichen Sorgfaltspflichten eine Bonitätsprüfung des Käufers vornimmt. Es brauche keine «inquisitorische Nachforschung des Verkäufers und keine Offenlegung aller Verhältnisse beim Käufer», allerdings genüge eine «blosse Lippenbekenntnisklausel» alleine noch nicht, um eine Mitwirkung auszuschliessen. Der Verkäufer muss vom Käufer eine plausible, nachvollziehbare und leicht überprüfbare Auskunft erhalten. Das Bundesgericht weist darauf hin, dass die Tatsache eines finanzstarken Käufers alleine noch nicht zum Ausschluss einer (passiven) Mitwirkung des Verkäufers führt.

Weiter hält das Bundesgericht fest, dass das Vorliegen von nichtbetriebsnotwendiger Substanz in grossem Ausmass als Hinweis auf die Mitwirkung des Verkäufers deutet. Eine übermässige Thesaurierung in der Zielgesellschaft, die dazu führt, dass die nichtbetriebsnotwendige Substanz auf absehbare Zeit in einem Missverhältnis zu den betrieb-

lichen Erfordernissen der Gesellschaft steht, unterstützt gemäss Bundesgericht den Mitwirkungsvorwurf.

Die Vorinstanz hatte festgestellt, dass die Zielgesellschaft vorliegend im Verkaufszeitpunkt über erhebliche nichtbetriebsnotwendige Substanz verfügte. Zudem habe sich der Verkäufer vertraglich zusichern lassen, dass der Käufer für sämtliche Handlungen, die zu einer indirekten Teilliquidation führen, haftet. Die vertragliche Schadloshaltung führt gemäss Vorinstanz zu einer (passiven) Mitwirkung des Verkäufers, zumal dieser eine sperrfristverletzende Substanzausschüttung billigend in Kauf genommen habe.

Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass die Annahme der (passiven) Mitwirkung des Verkäufers nicht zu beanstanden ist und stützt das Urteil der Vorinstanz.

Mit Bezug auf den Eventualantrag der Steuerpflichtigen hält das Bundesgericht fest, dass bei der Festsetzung des steuerbaren Ertrages aus indirekter Teilliquidation auf den Zeitpunkt des Verkaufs abzustellen ist, wobei die wertmässige Entwicklung der nichtbetriebsnotwendigen Substanz und der stillen Reserven nach dem Verkaufszeitpunkt nicht mehr ausschlaggebend ist.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

c) Kommentar

Im vorliegenden Fall handelte es sich bei der Käuferschaft gemäss Sachverhalt um einen Grosskonzern mit einem Jahresumsatz von rund EUR 1.5 Mrd., wobei der Kaufpreis für die Zielgesellschaft nur CHF 2.9 Mio. betrug. Gemäss Erwägungen des Bundesgerichts reicht das Vorliegen eines finanzstarken Käufers noch nicht für den Ausschluss der Mitwirkung des Verkäufers, allerdings stellt sich dann die Frage, welche Bedeutung der erwähnten Bonitätsprüfung überhaupt noch zukommt. Ebenfalls unbefriedigend ist die Erkenntnis, dass das Vorliegen einer vertraglichen Klausel zur Schadloshaltung bei indirekter Teilliquidation als Element der (passiven) Mitwirkung des Verkäufers gewertet wird, zumal solche Klauseln standardmässig in jeden Vertrag aufgenommen werden, sofern der Verkäufer eine Beteiligung aus seinem Privatvermögen veräussert.

Im Ergebnis zeigt dieses Urteil auf, dass bei Vorliegen von (umfangreicher) nichtbetriebsnotwendiger Substanz das subjektive Element der Mitwirkung des Verkäufers praktisch automatisch angenommen wird und es sich damit – entgegen der Feststellung des Bundesgerichts – faktisch kaum mehr um ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal der indirekten Teilliquidation handelt.

2. Bonuszahlung aus unselbständigem Erwerb – Zeitpunkt der Einkommensrealisation

BGer 9C_663/2022 / 9C_664/2022 vom 16. August 2023 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft und direkte Bundessteuer 2019.

a) Sachverhalt

Der im Kanton Basel-Landschaft ansässige Beschwerdeführer meldete sich per 25. Februar 2019 bei der Gemeinde ab und verlegte seinen Wohnsitz in die USA. Noch vor seiner Wohnsitzverlegung am 12. Februar 2019 erhielt er von seiner Arbeitgeberin ein sog. Compensation Statement, welches ihm für seine Arbeit im Jahr 2018 einen «diskretionären variablen Incentive Award» in der Höhe von brutto CHF 22'000 in Aussicht stellte. Auf diesem Statement war zudem ein Vorbehalt angebracht, wonach es sich um eine ermessensabhängige, freiwillige variable Leistung handelt, auf die der Arbeitnehmer keinen Anspruch hat. Die Auszahlung des Bonus erfolgte alsdann erst nach dem Wegzug am 25. März 2019 unter Abzug der Sozialversicherungsabgaben und einer Quellensteuer, welche an den Kanton Zürich als Sitzkanton der Arbeitgeberin überwiesen wurde.

Im Rahmen der Veranlagungen für das Jahr 2019 wurde die Bonuszahlung von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht berücksichtigt, wogegen der Beschwerdeführer Einsprache erhob. Er beantragte die Besteuerung der Bonuszahlung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung unter Anrechnung der in Abzug gebrachten Quellensteuer (die Quellensteuer des Kantons Zürich lag höher als die Einkommenssteuer im Kanton Basel-Landschaft bei ordentlicher Veranlagung). Die Einsprache sowie die weiteren kantonalen Rechtsmittel wurden abgewiesen.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt A. die Besteuerung der Bonuszahlung durch den Kanton Basel-Landschaft unter Anrechnung der an den Kanton Zürich abgeführten Quellensteuer.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht musste vorliegend prüfen, zu welchem Zeitpunkt der Bonus als realisiert gilt – im Zeitpunkt der Information an den Arbeitnehmer mit dem Compensation Statement vor Wegzug oder erst im Zeitpunkt der effektiven Auszahlung nach dem Wegzug. Unbestritten ist die Tatsache, dass die Schweiz das Einkommen aus unselbständigem Erwerb besteuern darf. Fraglich ist mithin nur, ob die Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung im Wohnsitzkanton (Basel-Landschaft vor Wegzug) oder im Quellensteuerverfahren durch den Sitzkanton der Arbeitgeberin (Zürich nach Wegzug) erfolgt.

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt Einkommen in dem Zeitpunkt als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person das Einkommen vereinnahmt oder zumindest einen festen Anspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Von diesem Grundsatz der Soll-Methode wird nur abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher erscheint. Diesfalls erfolgt die Besteuerung erst bei der effektiven Erfüllung (Ist-Methode). Im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit gilt das Einkommen gemäss Bundesgericht mit der Erbringung der Arbeitsleistung als realisiert, wobei in der Praxis aus Praktikabilitätsgründen mitunter auf den Zeitpunkt der Auszahlung abgestellt wird.

Die Vorinstanz stellte sich vorliegend auf den Standpunkt, dass die Bonuszahlung aufgrund des expliziten Vorbehaltes auf dem Compensation Statement, wonach die Bonusgewährung ohne Anerkennung einer Rechtspflicht erfolge, besonders unsicher war und der Steuerpflichtige damit bis zur effektiven Auszahlung im März keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch erworben habe. Der Beschwerdeführer wies hingegen darauf hin, dass der Auszahlungsbetrag im Schreiben vom 12. Februar 2019 klar kommuniziert wurde und die Auszahlung in keiner Weise unsicher war. Der von der Arbeitgeberin angebrachte Vorbehalt beziehe sich zudem auf künftige Leistungen und nicht auf bereits schriftlich genau definierte Beträge.

Das Bundesgericht befasste sich entsprechend mit der Frage, ob der Beschwerdeführer A. bereits vor der Zahlung einen festen Anspruch auf den Bonus hatte. Es kam dabei – wie die Vorinstanz – zum Schluss, dass aufgrund des Zusatztextes auf dem Compensation Statement von einer freiwilligen variablen Leistung auszugehen sei, auf welche der Beschwerdeführer keinen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch hatte. Es sei nicht ersichtlich, dass sich der «Disclaimer» der Arbeitgeberin nur auf zukünftige Bonusleistungen bezog. Das Bundesgericht räumt zwar ein, dass die Zahlung als sehr wahrscheinlich angesehen werden muss (und nicht als besonders unsicher wie von der Vorinstanz dargestellt), allerdings ändere dies nichts am Umstand, dass die Arbeitgeberin mit der Kommunikation am 12. Februar 2019 sich nicht zur Zahlung des Bonus verpflichtete. Mit anderen Worten stellt sich gemäss Bundesgericht die Frage der Wahrscheinlichkeit bzw. Sicherheit der Leistung vorliegend gar nicht erst, da es bereits am Vorliegen eines festen Rechtsanspruchs scheitert.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und bestätigt das Datum der Auszahlung am 25. März 2019 als für die Einkommenssteuererhebung massgeblichen Realisationszeitpunkt.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist insofern nachvollziehbar und korrekt, als dass es für die Frage der Einkommensrealisation einen festen Rechtsanspruch auf eine Leistung voraus-

setzt und diesen festen Rechtsanspruch verneint, wenn Leistungen auf freiwilliger Basis erfolgen und bloss in Aussicht gestellt werden.

Allerdings ist u.E. fraglich, ob ein Arbeitsgericht zum gleichen Ergebnis gekommen wäre, wenn es einen solchen Fall beurteilen müsste, zumal der Betrag der Bonusleistung klar kommuniziert wurde und der angebrachte Disclaimer – wie vom Beschwerdeführer vorgebracht – in der Praxis von den Arbeitgebern tatsächlich standardmässig angebracht wird, um allfällige Ansprüche auf zukünftige Bonusleistungen zu vermeiden bzw. um sicherzustellen, dass die variablen Entschädigungen infolge ihrer Regelmässigkeit nicht zu einem fixen Lohnbestandteil werden. Im vorliegenden Fall wäre es allenfalls aus der Optik des Beschwerdeführers hilfreich gewesen aufzuzeigen, dass die Bonuszahlungen jährlich erfolgt sind (stets mit Kommunikation im Februar und Auszahlung im Folgemonat März), sofern dies den Tatsachen entspricht.

3. Entschädigung aus vorzeitiger Auflösung Arbeitsvertrag – Zeitpunkt der Einkommensrealisation und DBA-rechtliche Zuteilung des Besteuerungsrechts

BGer 9C_682/2022 / 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gegen A.A. und B.A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft und direkte Bundessteuer 2017.

a) Sachverhalt

Mittels Vereinbarung vom 9. Juli 2013 wurde der Arbeitsvertrag zwischen A.A. und dem Fussballclub C. in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE), der eine Laufzeit bis am 1. August 2015 vorgesehen hatte, vorzeitig und mit sofortiger Wirkung aufgelöst. Die Vereinbarung sah eine (in den VAE steuerbefreite) Entschädigung in der Höhe von rund EUR 2.35 Mio. vor, die der Club C. gestaffelt in fünf Raten verteilt über die Jahre 2013–2015 an A.A. zu leisten hatte.

Die erste Zahlung erfolgte im Juni 2013, eine weitere Teilzahlung leistete der Club C. im Januar 2014 und stellte sich danach auf den Standpunkt, die restlichen Zahlungen von rund EUR 1.64 Mio. seien nach dem Recht der VAE verjährt. Erst nachdem A.A. die Zahlung der weiteren Leistungen erfolgreich vor dem Court of Arbitration for Sport durchsetzen konnte, richtete der Club C. im Jahr 2017 die Restzahlung von umgerechnet rund CHF 1.81 Mio. aus.

A.A. und seine Ehefrau B.A. nahmen im Verlauf des Jahres 2013 wieder in der Schweiz Wohnsitz. Mit Begleitschreiben zur Steuererklärung 2016 teilten sie der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit, die Steuerdeklarationen für die Jahre 2013–2015

seien unvollständig gewesen, da die Forderungen gegenüber dem Club C. nicht aufgeführt waren.

Im Rahmen der Steuerveranlagungen für das Steuerjahr 2017 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Zahlung des Club C. in der Höhe von CHF 1.81 Mio. zum steuerbaren Einkommen hinzu. Die dagegen erhobene Einsprache sowie die Rechtsmittel an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft blieben erfolglos. Hingegen hiess das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft die Beschwerde gut und hielt fest, die Forderung sei bereits im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung vom 9. Juli 2013 rechtlich und tatsächlich durchsetzbar gewesen und damit realisiert worden, weshalb die streitbetroffene Zahlung von CHF 1.81 Mio. nicht der Steuerperiode 2017 zugewiesen werden könne.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Aufhebung der Urteile des Kantonsgerichts und die Bestätigung der ergangenen Veranlagungsverfügungen 2017.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hatte vorliegend zu klären, ob die im Jahr 2017 geleistete Restzahlung wie von der Vorinstanz entschieden bereits im Zeitpunkt der Auflösungsvereinbarung als realisiert galt oder erst im Zeitpunkt der Bezahlung im Jahr 2017.

Beim Erwerb einer Forderung liegt gemäss Bundesgericht ein Vermögenszugang vor, sofern der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Dies sei dann der Fall, wenn die Forderung durchsetzbar ist, wobei Fälligkeit vorausgesetzt wird. Im vorliegenden Fall waren die streitbetroffenen Ratenzahlungen im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung gemäss Auslegung des Bundesgerichts noch nicht fällig und damit auch nicht durchsetzbar. Es könne deshalb nicht von einer Realisation bei Vertragsabschluss ausgegangen werden.

Das Bundesgericht hält weiter fest, dass die Zahlungen überdies nicht mehr sicher waren, als der Club C. sich auf den Standpunkt der Verjährung stellte. Der fehlende Zahlungswille führe dazu, dass auch der Zeitpunkt der Fälligkeit nicht mehr ausschlaggebend sei, sondern erst der Zeitpunkt der Auszahlung im Jahr 2017 (Wechsel von der Soll-Methode zur Ist-Methode). Im Ergebnis gelte die Zahlung als im Jahr 2017 realisiert.

In der Folge befasste sich das Bundesgericht mit der Frage, ob unter dem DBA CH-VAE das Einkommen den VAE zur Besteuerung zugewiesen werden müsse und entsprechend eine Verpflichtung zur Freistellung unter Progressionsvorbehalt für den Ansässigkeitsstaat Schweiz bestehe. Es kam dabei zum Schluss, dass Art. 17 betreffend Künstler und Sportler mangels engen Zusammenhangs zwischen der Einkunft und der im frag-

lichen Staat (VAE) persönlich ausgeübten Tätigkeit keine Anwendung finde. Anschliessend prüfte das Bundesgericht, ob die Zahlung unter den Anwendungsbereich von Art. 15 zur unselbständigen Arbeit fällt und befasste sich u.a. mit der Frage, inwiefern der erst später publizierte Kommentar zum OECD-Musterabkommen für die Auslegung herangezogen werden kann (vgl. E. 9.4 ff., auf welche an dieser Stelle nicht weiter eingegangen wird). Das Bundesgericht befand, dass ein Zusammenhang zwischen der Einkunft und der effektiv im Tätigkeitsstaat ausgeübten Tätigkeit bestehen müsse, was vorliegend nicht der Fall sei. Es bestehe kein Raum für die Annahme eines Besteuerungsrechts der VAE.

Die Beschwerden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft werden gutgeheissen, die Urteile des Kantonsgerichts aufgehoben und die Urteile des Steuer- und Enteignungsgerichts bestätigt.

c) Kommentar

Das Bundesgericht hat das Datum der Unterzeichnung der Vereinbarung als Realisationszeitpunkt ausgeschlossen, da für die Entschädigung Ratenzahlungen festgelegt wurden und es daher am Kriterium der Fälligkeit fehle. Allenfalls hätte aber auch argumentiert werden können, dass es sich bei den Zahlungsterminen lediglich um Zahlungsmodalitäten handelt, während der Rechtsanspruch bereits mit Vertragsabschluss erworben wurde.

Nicht ganz auf der Hand liegt die Schlussfolgerung, dass sich der Realisationszeitpunkt alleine dadurch verschiebt, dass der Schuldner subjektiv nicht zahlungswillig ist. Massgebend ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ja das Vorliegen eines festen und klagbaren Rechtsanspruchs, der im vorliegenden Fall auch gerichtlich erfolgreich durchgesetzt werden konnte.

4. Gewerbsmässiger Kunsthandel

BGer 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 i.S. A. gegen Steueramt des Kantons Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2014.

a) Sachverhalt

A. war Kunsthistoriker und arbeitete anfänglich für den Schweizerischen Nationalfonds und anschliessend 20 Jahre als Privatdozent und Titularprofessor für Kunstgeschichte an der Universität B. Im Nebenerwerb war A. als selbständiger Experte und Gutachter tätig. Im Laufe der Zeit legte er eine Kunstsammlung von 61 Kunstwerken an. Zum Teil erhielt er die Kunstwerke auch als Honorar für seine Gutachtertätigkeit, als Kommission für die Vermittlung von Kunst oder als Geschenk. 2009 veräusserte A. neun Werke zum Gesamtpreis von EUR 479'500. Dieser Erlös wurde nicht besteuert. 2014 veräusserte A.

weitere 33 Werke als Gesamtheit zum Preis von USD 1 Mio. 14 dieser Werke hatte er im Verkaufsjahr erworben. Weitere sieben Werke wurden in den fünf vorangehenden Jahren erworben. Den Rest der verkauften Werke besass A. bereits länger als 15 Jahre. In den Jahren 2015 und 2016 erwarb A. weitere 19 Werke.

Das kantonale Steueramt qualifizierte den Verkaufserlös als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Anlagekosten werden nach pflichtgemässem Ermessen geschätzt. Im kantonalen Rechtsmittelverfahren wurde diese Qualifikation unter Höheransetzung der Anlagekosten bestätigt.

A. erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragte die Behandlung des Verkaufserlöses als privater Kapitalgewinn.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Gesamtbetrachtung als Kunsthändler zu qualifizieren sei. Die besonderen Fachkenntnisse, der gezielte Aufbau der Sammlung, die Teilveräusserung im Jahr 2009 und die Reinvestition der Gewinne lasse auf eine systematische und planmässige Vorgehensweise schliessen. Hinzu komme die erhebliche Anzahl Transaktionen (Erwerb von 21 Werken in den letzten fünf Jahren und Gesamtverkauf von 33 Werken im Steuerjahr) und die überwiegend kurze Haltedauer (weniger als ein Jahr für 14 Werke). In relativ kurzer Zeit habe der Beschwerdeführer einen bedeutenden Teil der Sammlung umgesetzt, wobei ein Zeitraum von fünf Jahren im Kunstbereich nicht ein langer Zeitraum sei. Dem Beweggrund für den Verkauf komme keine entscheidende Bedeutung zu. Die Gewinnstrebigkeit sei mit der Ansetzung des Mindestverkaufspreises auf fast das Doppelte der Anschaffungskosten offensichtlich. Die selbständige Erwerbstätigkeit umfasse alle in 2014 veräusserten Werke; für eine differenzierte Beurteilung je nach Kunstwerk bestehe keine Grundlage. Auch wenn die Veräusserung im Jahr 2009 durch die Trennung von seiner Ehefrau bedingt gewesen sei, müsse diese aufgrund des nachfolgenden Ankaufs zahlreicher Werke und des Verkaufs in 2014 anders beurteilt werden. Damit habe bereits viel früher eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers bestanden.

c) Kommentar

Im Resultat ist dem Bundesgericht vorliegend zuzustimmen. Es bestand eine selbständige Tätigkeit im Kunstbereich, ein Teil der Werke wurde als Entgelt für Dienstleistungen erworben und die Erlöse wurden reinvestiert. Auch wurde innert relativ kurzer Zeit eine erhebliche Anzahl Werke erworben und wieder verkauft. Was allerdings jede kunstbegeisterte Person hellhörig werden lassen sollte, ist die generelle Äusserung des Bundesgerichts, dass sich die Besteuerung von Verkaufserlösen umso mehr rechtfertige, wenn

eine Kunstsammlung auf Gewinn angelegt sei. Dies weil im Gegensatz zu Wertpapieren oder Liegenschaften keine laufenden Erträge erzielt würden und nur ein Verkauf zu einem allfälligen Gewinn führe, eine Kunstsammlung langfristigen Zwecken diene und der Aufbau mit einem gewissen persönlichen Aufwand verbunden sei. Folgt man dieser Logik, wird jeder erfolgreiche Kunstsammler im Veräusserungsfall steuerlich als Kunsthändler eingestuft. Kunst als Anlageform müsste ausserdem von vornherein als gewerbsmässige Tätigkeit angesehen werden, weil eine Realisation der Anlage nur durch Veräusserung möglich ist.

5. Berufskostenabzug bei Vorliegen eines Pauschalspesenreglements

BGer 9C_643/2022 vom 24. Juli 2023 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Tessin betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Tessin und direkte Bundessteuer 2018.

a) Sachverhalt

Die Steuerverwaltung verweigerte A. den in der Steuererklärung geltend gemachten Pauschabzug für übrige Berufsauslagen. Auf Einsprache hin bekräftigte die Steuerverwaltung ihren Entscheid mit der Begründung, dass die vom Arbeitgeber ausgerichtete Spesenpauschale für Repräsentationskosten alle dem Arbeitnehmer entstandenen Auslagen decken würde und dieser keine über die erhaltene Pauschale hinausgehenden Auslagen nachgewiesen habe. Dies wurde auch von der Steuerkammer des kantonalen Appellationsgerichts bestätigt.

A. erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragte die Gewährung des Pauschalabzugs für übrige Berufskosten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut mit der Begründung, dass die Spesenpauschale des Arbeitgebers nur dem Ersatz von Auslagen diene, die im Interesse des Arbeitgebers und anlässlich der Arbeitsausübung angefallen seien, während es sich bei übrigen Berufsauslagen um Kosten handle, die dem Arbeitnehmer für die Erzielung des Erwerbseinkommens entstünden. Als eigentliche Gewinnungskosten, welche der Arbeitnehmer zu tragen habe, seien diese steuerlich abzugsfähig.

Weiter hält das Bundesgericht fest, dass genehmigte Spesenreglemente – auch für Steuerbehörden anderer Kantone – verbindlich seien. Der für die Steuern des Arbeitnehmers zuständigen Steuerbehörde sei es verwehrt, die Höhe der Spesenpauschale und die darunterfallenden Ausgaben zu überprüfen. Damit müsse der Pauschalabzug für übrige Berufskosten auch bei Erhalt einer Pauschalspesenentschädigung für Repräsentationsspesen zugelassen werden. Ein Nachweis konkreter Berufskosten sei aufgrund der Ausge-

staltung als Pauschale nicht erforderlich, sofern nicht den Pauschalbetrag übersteigende Kosten geltend gemacht würden.

c) Kommentar

Es ist erfreulich, dass das Bundesgericht in dieser Deutlichkeit die Nichtüberprüfbarkeit eines genehmigten Spesenreglements bestätigt hat. In seiner Begründung unterscheidet das Bundesgericht klar zwischen eigentlichem arbeitsrechtlichen Auslagenersatz und Gewinnungskosten des Arbeitnehmers. Ausserdem hält es fest, dass bei Pauschalregelungen ein Nachweis naturgemäss nicht erforderlich ist.

6. Kinderabzug

BGer 9C_190/2023 vom 15. November 2023 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer 2016.

a) Sachverhalt

Die Steuerverwaltung verweigerte A. im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren den in der Steuererklärung geltend gemachten Kinderabzug für die volljährige sich in Ausbildung befindliche Tochter. Deren Studium in den USA dauerte von 2015–2019 und kostete insgesamt CHF 196'608 ohne weitere Lebenshaltungskosten. Das Vermögen der Tochter betrug CHF 237'038 und bestand mehrheitlich aus flüssigen Mitteln.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hob den Entscheid auf und gewährte den Kinderabzug. Im darauffolgenden Beschwerdeverfahren bestätigte das Verwaltungsgericht hingegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung.

A. erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und begründet dies mit der mangelnden Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter. Diese sei aufgrund ihres Vermögens in der Lage gewesen, ihren Lebensunterhalt und ihre Ausbildung selbst zu finanzieren. Der Gesetzeswortlaut verlange zwar keine Unterstützungsbedürftigkeit für die Gewährung des Kinderabzugs, die bisherige Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis verlangten jedoch, dass das volljährige Kind auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen sei. Dies sei nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage sei, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln zu bestreiten. Im gleichen Umfang sehe auch das Zivilrecht eine Befreiung der Eltern von der Unterhaltspflicht vor. Auch das Kreisschreiben der ESTV – von dem nicht ohne triftigen Grund abgewichen werden solle – lasse einen Kinderabzug nicht zu, wenn das volljährige, in Ausbildung stehende Kind über ein umfangreiches Vermögen verfüge, dessen Vermögenserträge einen selb-

ständigen Unterhalt des Kindes erlaubten. Vorliegend sei es der Tochter zumutbar gewesen, die Kosten für ihre Ausbildung und den Lebensunterhalt selbst zu übernehmen.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts widerspricht klar den gesetzlichen Bestimmungen von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 40 Abs. 3 StG-BE. Im Gegensatz zum Unterstützungsabzug in Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 40 Abs. 5 StG-BE verlangt der Kinderabzug gerade keine Unterstützungsbedürftigkeit. Aufgrund des Wortlauts und der systematischen Einordnung ist die Bestimmung zum Kinderabzug keiner anderen Auslegung zugänglich.

Anzufügen ist ausserdem, dass sogar das Kreisschreiben der ESTV den Kinderabzug nur dann verweigert, wenn die Vermögenserträge und nicht das Vermögen selbst einen selbständigen Unterhalt des Kindes ermöglichen.