



23 Nr. 1 Steuerbare Einkünfte

1. Abgrenzung zur Schenkung

Steuerbar ist grundsätzlich jedes Einkommen, das auf eine Tätigkeit zurückzuführen ist, gleichgültig, ob dabei eine Erwerbsabsicht verfolgt wird oder nicht oder ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Für die Abgrenzung zur Schenkung ist massgebend, ob die empfangende der schenkenden Person irgendeine Leistung erbracht hat oder erbringen will (Einkommen) oder ob die Zuwendung unentgeltlich (ohne Gegenleistung) erfolgt ist (Schenkungen). Eine freiwillige Zahlung, welche die empfangende Person im Zusammenhang mit in Ausübung ihres Berufes geleisteter Dienste erhält, ist daher steuerbares Einkommen. Ebenfalls zu versteuern sind Zahlungen, die Arbeitnehmer oder Arbeitnehmerinnen von der Vorsorge- oder Wohlfahrtseinrichtung ihres Arbeitgebers oder ihrer Arbeitgeberin zwecks Sanierung ihrer finanziellen Notlage erhalten. Nebst den Geldbezügen stellen auch Naturalbezüge jeder Art steuerbares Einkommen dar.

Subventionen (z.B. kantonale Energiesparsubventionen des AUE, Prämien für altersgerechte Umbauten des AfG, Bausparprämien des KIGA oder Sporthilfe¹) sind grundsätzlich ebenfalls steuerbar, da der Empfänger bzw. die Empfängerin sich als Gegenleistung zur einem bestimmten Verhalten, Dulden oder Unterlassen verpflichtet. Soweit Subventionen für Investitionen in Anlagekosten (wertvermehrender Aufwand) des Privatvermögens verwendet werden, sind sie bei den Staats- und Gemeindesteuern vom steuerpflichtigen Einkommen auszunehmen, da diese lediglich den abzugsfähigen Betrag verringern. Bei Neubauten von Gebäuden hingegen stellen solche Subventionen steuerbares Einkommen dar, weil hier noch kein Liegenschaftsunterhalt beansprucht werden kann. Anlässlich einer Grundstückgewinnsteuer begründenden späteren Veräusserung des Grundstücks können solche bereits als Einkommen erfassten Subventionen durch Abzug vom Anlagewert berücksichtigt werden.

Die Besteuerung von Ehrengaben, Preisen und Stipendien ist im Kreisschreiben ESTV 43/2018 geregelt. Dort wird auf die Urteile des Bundesgerichts, BGE 137 II 328 und 2C_78/2014 verwiesen und u.a. ausgeführt, dass **Stipendien** und **Förderbeiträge** nur dann als steuerfreie Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. § 28 Abs. 1 lit. f StG) gelten, wenn kumulativ folgende drei Kriterien erfüllt sind:

- Die empfangende Person ist bedürftig;
- die Beiträge werden mit Unterstützungsabsicht geleistet;
- die empfangende Person muss dafür keine Gegenleistung erbringen.

Beiträge für Pflegeausbildungen (Ausbildungsbeiträge Pflege), die gestützt auf das EG BGFAP (kantonales Einführungsgesetz zum Bundesgesetz über die Förderung der Ausbildung im Bereich der Pflege) sowie die dazugehörige Ausführungsverordnung ausgerichtet werden, qualifizieren als steuerfreie Unterstützungsleistungen. Ursächlich hierfür ist der Umstand, dass diese Beiträge der Sicherung des Lebensunterhalts während dieser Ausbildungsphase dienen. Diese Beiträge können bei der Stelle "Ausbildungsbeiträge Pflege bei der Basel" beantragt werden. Die Beitragshöhe variiert abhängig von der Ausbildungsform (Voll- und Teilzeit), der Lebenssituation (Kinder und Erhalt weiterer staatlicher Leistungen) sowie den Vermögensverhältnissen.

Sterbegelder von Wohlfahrtsfonds/Pensionskassen beim Tod eines Angehörigen oder Mitgliedes, soweit diese bescheidene Leistung nur zur Deckung der eigentlichen Todesfallkosten (Grabstein, Leichenmahl etc.) gedacht sind, werden gemäss Kurzmitteilung 21 nicht als Einkommen qualifiziert. Dies bedingt aber, dass die durch diese Sterbegelder gedeckten Todesfallkosten nicht bei der Erbschaftssteuer in Abzug gebracht werden können.

Schadenersatzleistungen für die Abgeltung von materiellen oder ideellen Schäden (Genugtuungsleistungen) gelten nicht als Einkommen und sind steuerfrei (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, VB zu Art. 16-39 N 27). Beiträge aus Soforthilfefonds an Betroffene von früheren fürsorgerischen Zwangsmassnahmen (Verdingkinder, administrative Versorgungen, Zwangssterilisationen etc.) werden in der Regel als solche Abgeltungen betrachtet und deshalb nicht als Einkommen besteuert. Dasselbe gilt, wenn sie dazu dienen, den Existenzbedarf abzudecken (vgl. § 28 lit. f StG-BL; Art. 24 lit. d DBG).

¹ Die Leistungen der Schweizer Sporthilfe sind unter dem Form. ESTV Nr. 11S Rubrik J anzugeben und bilden entsprechend steuerbares Einkommen. Der Fragebogen 11S für Sportlerinnen und Sportler ist auf der Homepage der ESTV – Rubrik Dienstleistungen – Formulare – aufgeschaltet.



2. Einkommen aus unsittlicher oder verbotener Tätigkeit

Nach der Rechtsprechung kann der Umstand, dass jemand Einkünfte aus einer rechtswidrigen, unsittlichen oder verbotenen Betätigung bezieht, nicht dazu führen, dieses Einkommen steuerfrei zu belassen, denn dies würde eine Privilegierung des unsittlichen oder strafbaren Verhaltens durch den Staat bedeuten (Schnapsbrennerei in BGE 70 I 254; Schneeballsystem in StE 1998 B 21.1 Nr. 6). Voraussetzung ist aber auch, dass solche Einkünfte strafrechtlich nicht eingezogen werden.

3. Eigenleistungen

3.1 Begriff der Eigenleistungen

Bei Eigenleistungen (Eigenarbeiten) handelt es sich um Arbeiten des Steuerpflichtigen, die er zugunsten seiner eigenen Person oder zugunsten der mit ihm zusammen eingeschätzten Person erbringt.

3.2 Eigenleistungen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit

Eigenleistungen eines unselbständig Erwerbenden stellen, solange sie nicht realisiert werden, keine Einkünfte dar, die unter den steuerrechtlichen Einkommensbegriff fallen; es fehlt am Zufluss von aussen. Eine unselbständig erwerbende Person, die ein Haus mit Eigenleistungen zur Selbstbenutzung erbaut, erzielt somit noch kein steuerpflichtiges Einkommen. Erfolgen die Eigenleistungen von Unselbständigerwerbenden speziell im Hinblick auf einen Verkauf der Liegenschaft, so wird jedoch steuerpflichtiges Einkommen in Bezug auf die Eigenleistungen im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt (unselbständiger Maurer erstellt in seiner Freizeit ein Haus für den Eigengebrauch in BGE 108 Ib 227; ASA 51, 635). Es stellt sich dabei insbesondere das Problem der Bewertbarkeit der erbrachten Eigenleistung, wie beispielsweise die Arbeit eines Buchhalters, der einen Dachstockausbau zwar selber ausführt, dafür aber unverhältnismässig lange braucht.

3.3 Eigenleistungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit

Eigenleistungen sind Leistungen, mit denen der Selbständigerwerbende unter Verwendung eigener Ressourcen aus dem Betrieb (Material, Arbeit von Angestellten, Kapital, Energie etc.) einen dauerhaften Vermögenswert schafft, den er nicht an Dritte abgibt, sondern selber nutzt (vgl. Heinrich Schwägler, Die Besteuerung von Eigenleistungen im Geschäftsvermögen, St. Galler Diss. [jur.], Bern 1994, S. 6). Führen also selbständige Baufachleute an eigenen Grundstücken Berufsarbeiten aus, wird ein realisierbarer Sachwert geschaffen. Dass die Arbeiten in der Freizeit und nach Feierabend verrichtet werden, ist unerheblich. Der durch die Eigenarbeit geschaffene Mehrwert an Vermögenswerten, die zum Eigengebrauch oder als Kapitalanlage bestimmt sind, stellt Einkommen in demjenigen Jahr dar, in welchem der Mehrwert geschaffen wurde. Ist der Vermögenswert jedoch zum Verkauf bestimmt, wird das steuerbare Einkommen erst im Zeitpunkt der effektiven Veräusserung erzielt (Architekt mit gewerbsmässigem Liegenschaftshandel in ASA 47, 418). Der Mehrwert entspricht grundsätzlich dem Betrag, der bei der Ausführung der Arbeiten durch fremde Arbeitskräfte hätte ausgelegt werden müssen.

3.4 Anrechnung von Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer

Werden Eigenleistungen geltend gemacht, so sind sie grundsätzlich nur anzurechnen, wenn sie bereits als Einkommen versteuert worden sind. Leistungen eines Mitglieds einer Erbengemeinschaft an der Nachlassliegenschaft sind wie Eigenleistungen zu behandeln (StE 1992 B 22.1 Nr. 1). Auch wenn der von Unselbständigerwerbenden durch eigene Arbeit geschaffene Vermögenswert nicht für den Eigengebrauch, sondern für die spätere Veräusserung bestimmt ist, können die Eigenleistungen erst mit der Bezahlung des Kaufpreises als steuerbares Einkommen erfasst werden (BGE 108 Ib 227; ASA 51, 635; StR 34, 229). Solche Eigenleistungen sind somit im Zeitpunkt der Veräusserung in der Regel noch nicht versteuertes Einkommen und können daher nicht angerechnet werden bzw. sie können nur unter dem Vorbehalt der späteren Besteuerung angerechnet werden.

Berechnungsbeispiel

Hauskauf 1990	CHF	500'000
Dachstockausbau 2009 durch Eigenleistung	(CHF	60'000)
Verkauf der Liegenschaft 2011	CHF	600'000
Grundstückgewinn (Wertzuwachs)	CHF	100'000



Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen grundsätzlich CHF 100'000. Damit die Eigenleistungen von CHF 60'000 als Aufwendungen gemäss § 78 StG geltend gemacht werden können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Die Eigenleistung muss bewertbar sein;
2. die Eigenleistung muss im Hinblick auf einen Verkauf erbracht worden sein (zeitliche Nähe);
3. die Eigenleistung wird als Einkommen aufgerechnet, bzw. eine Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer findet nur unter dem Vorbehalt der Besteuerung als Einkommen statt.

3.5 Eigenleistungen zur Behebung von Gebäudeschäden

Schadenersatzleistungen, die lediglich die Wiedergutmachung einer eingetretenen Schädigung bezwecken, stellen kein steuerbares Einkommen dar, da durch den Schadenersatz kein Wertzufluss, sondern lediglich ein **Ausgleich für einen entstandenen Minderwert** stattfindet. Übersteigt die Schadenersatzleistung ausnahmsweise den eingetretenen Schaden, bzw. wird sie nicht für die Schadensbehebung verwendet, liegt im überschüssenden Ausmass steuerbares Einkommen vor.

4. Einspeisevergütungen

Bei nicht gewerbsmässiger Stromerzeugung stellen die Einnahmen aus der Einspeisung von elektrischer Energie steuerbares Einkommen dar. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017 vom 16. September 2019) sind diese Einkünfte aber nicht als Liegenschaftsertrag anzusehen. Sie sind aufgrund der Einkommensgeneralklausel als übriges Einkommen zu besteuern. Besteuert werden nach kantonaler Praxis aber nur die Netto-Erträge. Es werden an den Vergütungen für Stromlieferungen die Kosten für den privaten Strombezug abgezogen, verbleibt hiernach ein positiver Saldo, ist dieser unter «Übrige Einkünfte» zu deklarieren.

Befindet sich die Photovoltaikanlage im Geschäftsvermögen, stellt die Vergütung aus Einspeisung (Direktvermarktung oder kostendeckende Einspeisevergütung) Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar bzw. bei juristischen Personen Geschäftsertrag. Die Kosten der selbst verbrauchten Energie gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Bei einem Verbrauch für private Zwecke liegt eine steuerbare Privatentnahme vor.

5. Beiträge für Pflege durch Angehörige (Praxis ab Steuerjahr 2025)

5.1 Allgemeines

Gestützt auf § 28 APG (Altersbetreuungs- und Pflegegesetz) bzw. ein entsprechendes kommunales Reglement haben Gemeinden/Städte die Möglichkeit, Beiträge zur Anerkennung und Förderung der Betreuung und Pflege durch Bezugspersonen auszurichten. Aufgrund dieses Umstands hat im Jahr 2020 das kantonale Amt für Gesundheit ein entsprechendes Musterreglement publiziert. Seither machten diverse Baselbieter Gemeinden von dieser Möglichkeit Gebrauch, solche Beiträge auszurichten. Die Empfänger dieser Beiträge sind – je nach dem betreffenden Gemeindereglement - entweder die betreute Person oder die Betreuenden.

Solche Beiträge bilden grundsätzlich Einkommen und sind deshalb von den Personen, denen sie ausgerichtet werden, zu deklarieren. Die ausrichtende Gemeinde hat entsprechende Bescheinigungen auszustellen.

Gemäss Praxis der Steuerverwaltung besteht ein steuerfreier Betrag von CHF 2'000.– pro Jahr. Beträge, die hierüber hinausgehen, werden als übrige Einkünfte (Ziffer 380) besteuert. Die Deklaration in der persönlichen Steuererklärung erfolgt nach Abzug dieses Freibetrages (Nettoprinzip).

Soweit die jährlich ausgerichteten Beiträge unter dem Freibetrag liegen, kann auf eine Deklaration verzichtet werden. Zwecks Transparenz ist in einem solchen Fall aber ein Hinweis betreffend die Ausrichtung solcher Beiträge in den Bemerkungen zur Steuererklärung anzubringen. Zusätzlich ist die entsprechende Bescheinigung der Gemeinde beizulegen.



5.2 Betreuungskosten der pflegenden Person

Soweit betreuende Personen Beitragsempfänger sind und diesen Aufwendungen für die Betreuung entstehen, die über dem Freibetrag von CHF 2'000.– liegen, können nachgewiesene übersteigende Gewinnungskosten als «übrige Abzüge» (Ziff. 670) geltend gemacht werden. Maximal können nur übersteigende Gewinnungskosten in Höhe der steuerbaren Betreuungsbeiträge in Abzug gebracht werden (kein Verlust).

Soweit hingegen eine häusliche Gemeinschaft zwischen der pflegenden und der gepflegten Person besteht – und somit der Abzug für pflegebedürftige Personen (Ziff. 765) gewährt wird – werden steuerlich durch diesen Abzug bereits weitere CHF 2'000.– Betreuungsunkosten berücksichtigt (siehe hierzu: Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 33 Nr. 1). In einem solchen Fall müssen die nachgewiesenen Gewinnungskosten CHF 4'000.– (CHF 2'000.– Freibetrag + CHF 2'000.– Abzug für pflegebedürftige Personen) übersteigen, damit diese unter dem Titel der «übrigen Abzüge» geltend gemacht werden können. Maximal können nur übersteigende Gewinnungskosten in Höhe der steuerbaren Betreuungsbeiträge in Abzug gebracht werden (kein Verlust).

5.3 Behinderungsbedingte Kosten der gepflegten Person

Betreute Personen als Beitragsempfänger können keine zusätzlichen Gewinnungskosten in Abzug bringen. Ihnen steht es aber offen, ihre Aufwendungen als behinderungsbedingten Kosten geltend zu machen (Ziff. 730), sofern die Voraussetzungen für den Abzug solcher Kosten erfüllt sind (siehe hierzu: Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 17).

6 Einkünfte aus Influencer-Tätigkeit

Im Zeitpunkt der Aufnahme der Influencer-Tätigkeit ist diese Aktivität regelmässig als Hobby zu qualifizieren. Mit zunehmender Professionalisierung ist die Influencer-Tätigkeit aber auf eine planmässige und dauerhafte Erzielung von Einkommen gerichtet und wandelt sich mithin in eine selbständige Erwerbstätigkeit (für die einschlägigen Regelungen bei Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit und insbesondere auch betreffend die Kriterien zur Abgrenzung von anderen Tätigkeiten wird auf das Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 24 Nr. 15 verwiesen).

Hierbei ist zu beachten, dass auch Einkünfte, welche aus Hobbys stammen, grundsätzlich steuerbares Einkommen darstellen (gestützt auf die Einkommensgeneralklausel). Nicht nur Geldeinkünfte, sondern auch Sach- bzw. Naturalleistungen (z.B. zu bewerbende Konsumgüter, Reisegutscheine, Hotelvergünstigungen usw.) sind hierbei steuerbar. Die Sachleistungen sind zum Marktwert zu bewerten (siehe zu Naturalleistungen auch Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 23 Nr. 2).

Gewinnungskosten für die Erzielung der «Hobby-Einkünfte» können abgezogen bzw. mit diesen verrechnet werden. Gewinnungskostenüberschüsse sind hingegen steuerlich unwirksam. Dies bedeutet, dass sie weder mit anderen Einkünften verrechnet, noch in eine Folgeperiode übertragen werden können.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

➡ KS ESTV Nr. 43/2018 vom 26.02.2018