



Steuerrecht I MLaw

3. Januar 2024

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 10 Seiten und 27 Aufgaben.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Hinweise zu Teil 1: siehe unten «Hinweise zu den Multiple-Choice-Fragen».
- Hinweise zu Teil 2: Prüfen Sie die Aussagen auf ihren Richtigkeitsgehalt. Ist die jeweilige Aussage völlig richtig, schreiben Sie auf ein separates Antwortblatt «richtig» ohne Begründung. In den übrigen Fällen schreiben Sie «falsch» und erläutern Sie kurz, inwiefern die betreffende Aussage unrichtig oder ungenau ist und warum. Beschränken Sie sich bei Ihren Antworten auf maximal 30 Wörter.
- Hinweise zu Teil 3: Die Lösungen sind auf ein separates Antwortblatt zu schreiben. Benutzen sie für jede Aufgabe ein neues Blatt. Bei der Bewertung wird auf die saubere Gedankenführung und Argumentation grosses Gewicht gelegt. Geben Sie die einschlägigen Gesetzesbestimmungen an und nehmen Sie in Ihren Antworten nur auf die in der Aufgabenstellung erwähnten Steuerarten Bezug.

Hinweise zur Bewertung

- Bei der Bewertung kommt den Aufgaben unterschiedliches Gewicht zu. Die Punkte verteilen sich wie folgt auf die einzelnen Aufgaben:

Aufgabe 1	36 Punkte	36 % des Totals
Aufgabe 2	22 Punkte	22 % des Totals



Aufgabe 3	42 Punkte	42 % des Totals
Total	100	100%

Hinweise zu den Multiple-Choice-Fragen

- Für jede Multiple-Choice-Frage stehen drei Antworten zur Verfügung. Geben Sie für jede Antwort an, ob diese richtig oder falsch ist. Es können keine, eine, mehrere oder alle Antworten richtig sein.
- Pro Aufgabe werden 0 bis 3 Punkte vergeben. Im Einzelnen gilt folgendes:
 - Kreuzen Sie bei einer Aufgabe alle drei Antworten korrekt an, erhalten Sie drei Punkte;
 - Kreuzen Sie bei einer Aufgabe zwei Antworten korrekt an, erhalten Sie einen Punkt;
 - Kreuzen Sie bei einer Aufgabe eine oder keine Antwort korrekt an, erhalten Sie keine Punkte.

Hinweise zum Ausfüllen

- Wir empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das separate Lösungsblatt zu übertragen (s.u.). Dies ist deshalb ratsam, weil Ihnen möglicherweise die Lösung einer Aufgabe Anlass gibt, auf eine zuvor gelöste Aufgabe zurückzukommen und die betreffende Frage anders zu beantworten.

Hinweise zum separaten Multiple-Choice-Lösungsblatt

- Die Antworten zu den Multiple-Choice-Fragen sind **zwingend auf dem Multiple-Choice-Lösungsblatt gemäss Vorgabe** anzubringen. Es wird ausschliesslich dieses Lösungsblatt korrigiert.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!



Teil 1: Multiple-Choice-Aufgaben (36 Punkte)

Aufgabe 1

	Richtig	Falsch
a)		x
b)		x
c)	x	

Aufgabe 2

	Richtig	Falsch
a)	x	
b)		x
c)		x

Aufgabe 3

	Richtig	Falsch
a)	x	x
b)		x
c)		x

Aufgabe 4

	Richtig	Falsch
a)	x	
b)	x	
c)		x



Aufgabe 5

	Richtig	Falsch
a)		x
b)	x	
c)	x	x

Aufgabe 6

	Richtig	Falsch
a)		x
b)		x
c)	x	

Aufgabe 7

	Richtig	Falsch
a)		x
b)	x	
c)		x

Aufgabe 8

	Richtig	Falsch
a)	x	
b)	x	
c)	x	



Aufgabe 9

	Richtig	Falsch
a)	x	
b)		x
c)	x	

Aufgabe 10

	Richtig	Falsch
a)	x	
b)		x
c)	x	x

Aufgabe 11

	Richtig	Falsch
a)		x
b)		x
c)	x	

Aufgabe 12

	Richtig	Falsch
a)		x
b)		x
c)		x



Teil 2: Falsch-/Richtig-Aussagen (22 Punkte)

Aufgabe 13

Die Verrechnungssteuer fällt als direkte Steuer unter die Harmonisierungskompetenz des Bundes. Das ist der Grund, weshalb der Bund sie erheben darf.

Falsch. Die Verrechnungssteuer stellt zwar eine direkte Steuer dar und fällt somit unter die Harmonisierungskompetenz des Bundes (Art. 129 BV), die Steuererhebungskompetenz des Bundes bei der Verrechnungssteuer ergibt sich aber aus Art. 132 Abs. 2 BV. Es handelt sich dabei um eine nachträglich derogatorische Kompetenz (Art. 134 BV). Nichtsdestotrotz besteht insoweit ein Harmonierungsbedarf, als dass das Steuerobjekt der Verrechnungssteuer mit demjenigen der Einkommenssteuer möglichst abgestimmt sein sollte.

Aufgabe 14

Die Besteuerung des Eigenmietwerts gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bewirkt, dass Eigentümer 60-70% des Eigenmietwerts als Einkommen versteuern, um steuerlich den Mietern gleichgestellt werden.

Falsch. Zwar bezweckt die Eigenmietwertbesteuerung die Gleichbehandlung von Wohneigentum und Wohnmiete. Eine solche könnte aber nur dadurch erreicht werden, indem für die Bemessung des Eigenmietwerts auf den Marktmietwert abgestellt wird. Gemäss Bundesgericht dürfen die Kantone den Eigenmietwert jedoch privilegiert besteuern. Sie müssen aber sicherstellen, dass in jedem Fall mindestens 60% des Marktmietwerts als Eigenmietwert besteuert werden. Trotz dieser Beschränkung können aber sämtliche werterhaltenden Unterhaltskosten abgezogen werden. Dasselbe gilt für die Schuldzinsen, bei welchen freilich die Beschränkung gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG zu beachten ist. Der Bund akzeptiert für das DBG die von den Kantonen vorgenommenen Bewertungen, sofern damit sichergestellt ist, dass durchschnittlich mindestens 70% der Marktmietwerte besteuert werden.

Aufgabe 15

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt absolut.

Falsch, erstens gilt das Prinzip nur, soweit es die Art der Steuer zulässt (Art. 127 Abs. 2 BV). So sind Objektsteuern wie die Mehrwertsteuer oder die Hundesteuer nicht erfasst. Zweitens



können insbesondere Praktikabilitätsüberlegungen das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen (dazu gehört auch das Markteinkommenskonzept), sofern sie in einem öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig erscheinen. Ausserfiskalische Zielsetzungen können ebenfalls eine Durchbrechung rechtfertigen, wenn die Voraussetzungen wie gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse und Verhältnismässigkeit gegeben sind (in Anlehnung an Art. 36 BV).

Aufgabe 16

A, wohnhaft in Wien, arbeitet für ein österreichisches Produktionsunternehmen, welches in Salzburg Haushaltsgeräte herstellt, einschliesslich Klimaanlageanlagen. Von Ende August 2023 bis Ende Dezember 2023 montierte A eine neue Klimaanlage in Burgdorf (BE). A übernachtet während ihres Aufenthalts in der Schweiz in einem vom Arbeitgeber gemieteten Airbnb. Das österreichische Produktionsunternehmen ist in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Da A sich ca. 4 Monate in der Schweiz aufhält und in der Schweiz arbeitet, wird sie aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig.

Falsch, A ist gemäss Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig.

Aufgabe 17

Gemäss der Dreieckstheorie ist eine geldwerte Leistung einer Aktiengesellschaft zugunsten eines Dritten, der familiär oder freundschaftlich mit einem Alleinaktionär verbunden ist, beim Dritten als verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommen steuerbar.

Falsch, gemäss der Dreieckstheorie ist eine geldwerte Leistung an eine dem Alleinaktionär nahestehende natürliche Person als Vermögensertrag gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1bis DBG steuerbar. Bei der begünstigten nahestehenden Person unterliegt die unentgeltliche Zuwendung gegebenenfalls der kantonalen Schenkungssteuer. Gemäss Art. 24 lit. a DBG bleibt diese Schenkung beim Bund steuerfrei.



Aufgabe 18

Nach Art. 129 Abs. 1 BV hat der Bund die Kompetenz, Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festzulegen. Als direkte Steuer fällt die Einkommenssteuer unter diese Kompetenz. Insbesondere sind die Steuertarife harmonisierend auszugestalten.

Falsch, gemäss Art. 129 Abs. 2 BV werden Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge von der Harmonisierung ausgenommen. Es liegt nur eine formelle und nicht eine materielle Steuerharmonisierung vor.

Aufgabe 19

Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist im Einzelfall anhand der Gesamtumstände zu ermitteln. Bei der Abgrenzung zwischen einer selbständigen Erwerbstätigkeit und einer Liebhaberei kommt der Gewinnerzielungsabsicht und dem planmässigen Vorgehen besonders Gewicht zu.

Richtig.

Aufgabe 20

Abschreibungen auf Vermögenswerte, die dem Privatvermögen zuzuordnen sind, sind unzulässig.

Richtig.

Aufgabe 21

Gewinne aus der Veräusserung von Anlehensobligationen sind steuerbar.

Falsch. Im Geschäftsvermögen sind Kapitalgewinne steuerbar (Art. 18 Abs. 2 DBG), im Privatvermögen sind sie steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG), ausser es handelt sich um Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG).



Aufgabe 22

Natürliche Personen, die selbständig erwerbstätig sind, können Verluste aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen aus dem Privatvermögen vom steuerbaren Einkommen abziehen.

Falsch. Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG können nur geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen werden. Folglich können Verluste aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen nur abgezogen werden, wenn diese zum Geschäftsvermögen gehören.

Aufgabe 23

Bund und Kanton können nur diejenigen Steuern erheben, für die sie eine explizite verfassungsrechtliche Grundlage haben.

Falsch. Kantone können im Gegensatz zum Bund gemäss Verfassung alle Steuern erheben, welche nicht gemäss Art. 134 BV ausgenommen sind. Innerhalb dieser Schranke kommt ihnen ein sogenanntes originäres Steuerfindungsrecht zu.



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (42 Punkte)

Aufgabe 25 (14 Punkte)

Elias Müller führt mit Albert Kauz den Friseursalon „Verte-Mü“ in Bern als Personengesellschaft. Elias Müller lebt zusammen mit seinem eingetragenen Partner Jonas Trichter und seinem 15-jährigen Sohn Finn, der unter seiner elterlichen Sorge steht, in einer Mietwohnung neben dem Friseursalon. Im Jahr 2022 erwirtschaftet Elias Müller mit seiner Einzelfirma einen steuerbaren Gewinn von CHF 75'000.

Jonas Trichter ist Alleinaktionär der Dent AG, die zum Zweck hat, eine Zahnarztpraxis zu betreiben. Er verfügt über einen Arbeitsvertrag mit der Dent AG. Sein Lohn beträgt CHF 10'000 pro Monat und ein allfällig überschüssiger Gewinn wird ihm jeweils als Bonus ausbezahlt. Im Jahr 2022 erzielt die Dent AG einen Verlust von CHF 15'000, weswegen Jonas Trichter keinen Bonus bezog.

Finn erhält eine Zuwendung von CHF 20'000 aus dem Erbe seiner Mutter. Er ist ein aussergewöhnlich talentierter Tennisspieler, strebt jedoch dennoch keine Profikarriere an und konzentriert sich stattdessen auf seine schulische Ausbildung. Um dem Tennis dennoch treu zu bleiben, gibt er privaten Unterricht und erzielt damit im Jahr 2022 Einnahmen in Höhe von CHF 14'000.

Fragen und Lösungen

1. Welche Einkommenssteuerfolgen resultieren für die im Sachverhalt erwähnten Personen?

Elias/Albert: Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit, welche über eine Personengesellschaft oder einer Einzelfirma erzielt werden, stellen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG dar. Art. 10 DBG besagt zudem, dass Einkommen aus Personengesellschaften den einzelnen Anteilsinhabern anteilmässig zugerechnet wird. Elias ist somit der Gewinn der Personengesellschaft anteilmässig als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 10 DBG zuzurechnen.

Jonas: Jonas ist Alleinaktionär der Dent AG, mit welcher er einen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Es stellt sich daher zunächst die Frage, ob ein zwischen dem Alleinaktionär und der



von dieser kontrollierten Kapitalgesellschaft abgeschlossener Arbeitsvertrag steuerrechtlich anerkannt wird.

Das schweizerische Steuerrecht basiert auf dem Trennungsprinzip. Das bedeutet, dass ein Aktionär mit der Gesellschaft, an welcher er beteiligt ist, Rechtsgeschäfte abschliessen kann. Die steuerrechtliche Anerkennung des Vertrags setzt voraus, dass dieser nicht simuliert ist. Die vertraglich vereinbarte Entschädigung muss zudem dem Drittvergleich standhalten. Schliesslich darf keine Steuerumgehung vorliegen.

Vorliegend liegen keine Hinweise auf eine Simulation, eine unangemessene Entschädigung oder eine Steuerumgehung vor. Ein Lohn von CHF 120'000 pro Jahr ist für einen Zahnarzt angemessen und hält somit dem Drittvergleich stand. Jonas ist daher für das Steuerjahr 2022 ein Lohn von CHF 120'000 zuzurechnen, welcher gem. Art. 17 Abs. 1 DBG als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit zu versteuern ist.

Aufgrund der eingetragenen Partnerschaft werden Elias und Jonas gemeinschaftlich veranlagt (Art. 9 Abs. 1bis DBG). Dies geschieht durch die Faktorenaddition.

Finn: *Trotz seiner Minderjährigkeit ist Finn grundsätzlich subjektiv steuerpflichtig. Er ist gemäss Art. 9 Abs. 2 DBG für die Einkünfte aus Erwerbstätigkeit selbständig steuerpflichtig. Dies bedeutet, dass keine Steuersubstitution greift. Finn hat eine eigene Steuererklärung auszufüllen, wobei der Inhaber der elterlichen Gewalt Finns Steuererklärung einzureichen hat. Das Einkommen von CHF 14'000 aus der Tennisunterrichtstätigkeit stellt Einkommen aus Erwerbstätigkeit dar. Dem Sachverhaltsbeschreibung kann nicht entnommen werden, ob Finn selbständig oder unselbständig erwerbstätig ist.*

Die CHF 20'000 aus dem Erbe der Mutter sind gemäss Art. 24 lit. a DBG steuerfrei. Daher muss Finn ein Einkommen von CHF 14'000 versteuern. Die Steuer beträgt aber gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG null, da die Schwelle von CHF 14'800 nicht überschritten wird.



2. Alternative: Der Lohn von Jonas Trichter beträgt weiterhin CHF 10'000 pro Monat. Die Gesellschaft schüttet im Jahr 2022 eine Dividende in der Höhe von CHF 50'000 aus Kapitalreserven an Jonas aus. Welche Steuerfolgen werden durch die Ausschüttung der Dividende ausgelöst?

In Bezug auf den Lohn kann auf die Ausführungen oben verwiesen werden. Bei der Dividende stellt sich die Frage, ob Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder möglicherweise Ertrag aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG vorliegt.

Vorliegend ist zu beachten, dass die Dent AG die Dividende aus Kapitalreserven und nicht aus dem Gewinnvortrag ausrichtet. Kapitalreserven werden indes nicht durch Gewinne geäuft. Es besteht aus steuerlicher Sicht damit kein Anlass, die aus den Kapitalreserven finanzierte Dividende für steuerliche Zwecke in Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit umzuqualifizieren. Aufgrund des Kapitaleinlageprinzips kann Jonas die Dividende steuerfrei vereinnahmen (Art. 20 Abs. 3 DBG). Die Dividende unterliegt auch nicht der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1bis VStG).

3. Müssen Elias, Jonas und Finn separate Steuererklärungen einreichen?

Nach Art. 9 Abs. 1bis DBG wird das Einkommen von Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft zusammenleben, zusammengerechnet (siehe hierzu bereits oben). Elias Müller und Jonas Trichter unterliegen damit einer gemeinschaftlichen Veranlagung.

Anders sieht die Situation bei Finn aus. Wie oben ausgeführt, wird dieser für sein Erwerbseinkommen selbständig steuerpflichtig. Elias und Jonas fungieren somit nicht als Steuersubstituten. Aufgrund seiner Minderjährigkeit hat hingegen der Inhaber der elterlichen Gewalt Finn im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses gesetzlich zu vertreten (Art. 19 Abs. 1 ZGB). Das Einkommen von Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft zusammenleben, wird zusammengerechnet. Elias Müller und Jonas Trichter müssen folglich nur eine Steuererklärung einreichen. Nach Art. 9 Abs. 2 DBG wird das Einkommen von Kindern unter elterlicher Sorge dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Das heisst, dass hierfür keine separate Steuerklärung eingereicht werden muss. Nach Art. 9 Abs. 2 DBG wird das Kind für Einkünfte aus einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit selbständig besteuert. Auf den vorliegenden Sachverhalt angewandt bedeutet dies, dass Finn Müller für die Einnahmen aus den Tenniskursen in der Höhe von CHF 14'000 eine eigene



Steuererklärung ausfüllen muss. Seine planmässige und häufige Tätigkeit übersteigt nämlich die seinem Alter entsprechenden Einnahmen aus einem Hobby oder einem Zufall. Die Einnahmen aus Erbschaft (z.B. Zinsen) stellen kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit dar und werden folglich dem Vater zugerechnet. Elias und Jonas reichen folglich eine gemeinsame Steuererklärung ein und Finn eine zusätzliche zur Deklaration seines Einkommens in der Höhe von CHF 14'000.



Aufgabe 26 (14 Punkte)

Anna ist 28-jährig, hat die Matura abgeschlossen und lebt in einer Einzimmerwohnung. Sie ist als Marketingexpertin bei der GlobalMedia Solutions zu 80% tätig, einem Unternehmen, das sich auf die digitale Vermarktung von Unternehmen spezialisiert hat. GlobalMedia Solutions setzt auf das innovative „FlexOffice“-Konzept. Jeder Mitarbeiter erhält mobile Arbeitsgeräte und hat keinen festen Arbeitsplatz zugewiesen. Täglich können sie zwischen verschiedenen Arbeitsbereichen wählen, sei es in den Unternehmensräumen oder extern, zum Beispiel auf dem Weg zur Arbeit oder von zu Hause aus. Dieses Konzept ermöglicht GlobalMedia Solutions, effizient mit Arbeitsplätzen umzugehen, da nur 150 Arbeitsplätze für die 300 Mitarbeiter zur Verfügung stehen. Anna schätzt die Möglichkeit von zu Hause zu arbeiten, würde aber, wenn sie wählen könnte, maximal zwei Nachmittage statt vier Nachmittage von zu Hause arbeiten. An jedem freien Freitag besucht Anna eine Weiterbildungsschule an der ZHAW. In ihrer Steuererklärung macht sie einen Abzug für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von CHF 2'800 geltend. Zudem bringt sie die Kosten von CHF 1'900 für Aus- und Weiterbildung in Abzug (Semestergebühren und Bücher).

Frage und Lösung

Welche Einkommenssteuerfolgen resultieren aus dem beschriebenen Sachverhalt in der Schweiz?

Selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit:

Als erstes ist zu klären, ob Annas Einkommen als Einkommen aus unselbständiger oder selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG bezieht sich auf Entgelt, das seine Ursache (causa) in einem Arbeitsverhältnis hat.

Ein Arbeitsverhältnis liegt vor, wenn bestimmte Merkmale erfüllt sind:

- *Arbeitsleistung auf Zeit: Es besteht eine festgelegte Dauer, für die der Arbeitnehmer seine Dienste erbringt.*
- *Entgeltlichkeit der Leistung: Der Arbeitnehmer erhält eine Vergütung für seine Arbeitsleistung.*

- *Abhängigkeit, Subordination, Weisungsgebundenheit: Der Arbeitnehmer steht in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Arbeitgeber und unterliegt dessen Anweisungen.*
- *Kein eigenes Risiko und Kapital: Im Gegensatz zur selbständigen Erwerbstätigkeit trägt der Arbeitnehmer kein unternehmerisches Risiko und investiert kein eigenes Kapital.*

Es ist zu beachten, dass Anna ihre Arbeitszeit zur Verfügung stellt und Arbeitsgeräte von GlobalMedia Solutions erhält. GlobalMedia Solutions hält fest, wie Anna arbeiten muss, obwohl sie aufgrund des „FlexOffice“-Konzepts über gewisse Flexibilität verfügt. Sie ist demnach gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG unselbständig erwerbstätig. Dies ergibt sich auch aus dem klaren Arbeitsverhältnis, in dem Anna ihre Arbeitsleistung auf Zeit erbringt, eine Entlohnung dafür erhält, in einem Abhängigkeitsverhältnis steht und den Weisungen von GlobalMedia Solutions unterliegt. Aus dem Sachverhalt geht zudem nicht hervor, dass Anna ein unternehmerisches Risiko trägt und/oder eigenes Kapital in die Geschäftsaktivitäten von GlobalMedia Solutions investiert. Auch wenn das „FlexOffice“-Konzept gewisse Flexibilität bietet, ändert es nichts an der grundlegenden Natur ihres unselbständigen Arbeitsverhältnisses.

Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers von CHF 2'800:

Zu entscheiden ist, ob Anna die Kosten für ihr Arbeitszimmer als Berufskosten abziehen kann. Als Berufskosten gelten neben den Fahrkosten sowie den Kosten der auswärtigen Verpflegung gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten. Angesprochen ist mit dieser Bestimmung der Gewinnungskostenbegriff, der nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Zusammenhang mit Berufskosten eine finale und eine kausale Komponente aufweist. Die finale Komponente zeigt sich darin, dass die Aufwendungen zur Einkommenserzielung erforderlich sein müssen. Die kausale Komponente äussert sich darin, dass die Aufwendungen durch die Einkommenserzielung verursacht sein müssen. Notwendig ist dabei ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und dem erzielten Einkommen. Nicht sämtliche Ausgaben, die in irgendeiner Weise mit der Erzielung von Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit zusammenhängen, stellen Berufskosten dar.

Das Bundesgericht setzt für die Abzugsfähigkeit der Kosten eines Arbeitszimmers folgende Bedingungen voraus: (i) Es muss ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit regelmässig zu Hause erledigt werden, (ii) weil der Arbeitgeber keinen geeigneten oder zumutbaren Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, wobei (iii) die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügen muss, der ausschliesslich oder zumindest zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.



(i) *Wesentlichkeit:*

Ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit muss regelmässig zu Hause erledigt werden, damit der Steuerpflichtige die Kosten des Arbeitszimmers von der Einkommenssteuer abziehen kann.

Da Anna bei einem Anstellungsgrad von 80% an vier Nachmittagen im Homeoffice arbeitet, ist das Kriterium der Wesentlichkeit als gegeben zu betrachten. Dazu kommt, dass ein eigenes Arbeitszimmer es ermöglicht, effektiv und produktiv zu arbeiten.

(ii) *Kein geeigneter oder zumutbarer Arbeitsplatz:*

Für die steuerliche Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers könnte auf den ersten Blick zudem sprechen, dass der Arbeitgeber nicht jedem Mitarbeitenden einen geeigneten oder zumutbaren Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Vorliegend könnten bei voller Belegung lediglich 50% der Mitarbeitenden vor Ort arbeiten, was die Notwendigkeit für einen individuellen Arbeitsraum zu Hause unterstreicht. Allerdings basiert das Konzept des „FlexOffice“ gerade darauf, dass nicht alle Mitarbeitenden gleichzeitig vor Ort sind. Es ist nicht zwingend notwendig, eine 100%ige Arbeitsplatzquote zu erfüllen, da die Flexibilität des Arbeitsplatzes es ermöglicht, Ressourcen effizient zu nutzen.

(iii) *Besonderer Raum:*

Zudem muss gemäss Rechtsprechung die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügen, der ausschliesslich oder zumindest zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.

Vorliegend ergibt sich ein weiteres Argument gegen die steuerliche Abzugsfähigkeit, die sich aus Annas Wohnsituation ergibt. Da sie in einer Einzimmerwohnung lebt, könnte es den Anschein haben, dass sie keinen speziellen Raum als Arbeitsplatz eingerichtet hat, der ausschliesslich für berufliche Zwecke genutzt wird. Dies könnte Zweifel an der Notwendigkeit eines separaten Arbeitszimmers aufkommen lassen und somit die steuerliche Abzugsfähigkeit infrage stellen.

Fazit: Bei einer strikten Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und des dieser zu Grunde liegenden kausalen und finalen Gewinnungskostenbegriffs ist der Abzug für die Kosten eines Arbeitszimmers von CHF 2'800 zu verweigern.



Abzugsfähigkeit der CHF 1'900 Aus- und Weiterbildungskosten:

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG (bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. o StHG) können die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000 vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, sofern ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt (Ziff. 1) oder das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt (vgl. auch Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG, welcher im Rahmen der unselbständigen Erwerbstätigkeit den Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG ausdrücklich vorbehält).

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG können demnach nur berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten abgezogen werden. Die Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (BBl 2011 2607, 2624) führt zum Begriff „berufsorientiert“ unter anderem folgendes aus: „Der Lehrgang, für den die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, muss demnach einer (aktuellen oder zukünftigen) beruflichen Tätigkeit dienen. Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich ist und die gewonnenen Erkenntnisse somit im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können.“

Als weitere Voraussetzung für die Abziehbarkeit muss ein erster Abschluss auf Sekundarstufe II vorliegen oder das 20. Lebensjahr muss vollendet sein und bei Ausbildungskosten darf es sich nicht um einen ersten Abschluss auf Sekundarstufe II handeln. Als erster Abschluss auf Sekundarstufe II zählen die Diplome der beruflichen Grundausbildung und die Abschlüsse an den allgemein ausbildenden Schulen: Eidgenössisches Berufsattest, Eidgenössisches Fähigkeitszeugnis, Fachmittelschulausweis, Matur, Fachmatur.

Die Weiterbildung an der ZHAW dient der (zukünftigen) beruflichen Tätigkeit. Da Anna zudem mit ihrer Maturität einen Abschluss auf Sekundarstufe II hat, kann sie die Kosten für ihr Studium von CHF 1'900 von ihrem Einkommen abziehen.



Aufgabe 27 (14 Punkte)

Der Gymnasiumlehrer Y wohnt im Kanton Bern und erbt im Jahr 2015 eine Erbschaft von CHF 3 Millionen sowie eine Liegenschaft im Kanton Genf von seinen Grosseltern. Auf dieser Liegenschaft entschied er sich im Jahr 2016 drei Stadtvillen zu errichten. Vor Baubeginn recherchierte er gründlich, um die aktuellen Trends im Wohnungsbau und die wirtschaftlich sinnvollsten technischen Anlagen zu identifizieren. Da das geerbte Vermögen nicht vollständig für den Bau ausreichte, nahm Y ein zinsloses Darlehen in Höhe von CHF 7 Millionen von seinem Bruder auf.

Im Jahr 2018 stellte Y die fast fertiggestellten Stadtvillen zur Vermietung. Er nutzte dabei verschiedene renommierte Online-Plattformen, die sich auf die Vermietung von Immobilien spezialisiert haben. Im Jahr 2020 gelang es ihm schliesslich, das letzte Gebäude zu vermieten. Die 2020 erzielten Mieterträge verwendete Y, um sein eigenes Haus zu renovieren.

Die ganze Verwaltung über die Stadtvillen führt er in einem kleinen Büro im Kanton Fribourg durch. Im Jahr 2022 veräussert er eine Stadtvilla zum Preis von CHF 6 Millionen. Den Kapitalgewinn investiert er in Wertschriften.

Frage und Lösung

Welche Steuerfolgen resultieren für Y aus dem beschriebenen Sachverhalt in der Schweiz?

Steuerperiode 2015:

Gemäss Art. 24 lit. a DBG ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft steuerfrei. Folglich sind keine Einkommenssteuerfolgen feststellbar. Allenfalls bestehen Erbschaftssteuerfolgen auf kantonaler Ebene.

Steuerperiode 2016 bis 2020:

Fraglich ist, ob die von Y erzielten Mieterträge Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder Erträge aus unbeweglichem Privatvermögen darstellen.

Stammen sie aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit, so sind sie nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbar.



Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, ist anhand folgender Kriterien zu beurteilen (vgl. Blumenstein/Locher (8. Auflage), § 11 S. 231):

- *Einsatz von Arbeit und Kapital*
- *Frei gewählte Organisation*
- *Unternehmensrisiko*
- *Dauer und Planmässigkeit*
- *Teilnahme am Wirtschaftsverkehr*
- *Gewinnstrebigkeit*

Massgebend ist schlussendlich das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeit. Es ist umfassend abzuklären, ob die Merkmale in solcher Zahl und Stärke vorhanden sind, dass der Sachverhalt dem Erscheinungsbild der selbständigen Erwerbstätigkeit zugeordnet werden kann (vgl. dazu Reich (3. Auflage), § 15 N 10).

Das Bundesgericht hat erwogen, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Immobilienhandel vorliegt, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (Urteil 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.4).

In einem mit dem vorliegenden Fall vergleichbaren Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass bei einer Gesamtwürdigung der relevanten Umstände eine private Vermögensverwaltung vorliegt, wenn der Eigentümer seine Liegenschaften mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen. Die Besonderheit dieses Falls lag in der vollständigen Eigenfinanzierung und im langfristigen Halten und Vermieten der drei Liegenschaften (siehe zum Ganzen Urteil 2C_784/2016 vom 13. April 2017 E. 4.2 ff.; vgl. auch Reich, Steuerrecht (3. Auflage), § 15 N 22).

Die Kriterien der Haltedauer und der Fremdfinanzierung konnte das Bundesgericht im Urteil 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 präzisieren. Dabei ging es um die Frage, ob die Übertragung vermieteter Stockwerkeigentumseinheiten vom Vermögen einer einfachen Gesellschaft in das Vermögen der gleichmässig beteiligten Gesellschafter als eine nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbare Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen zu behandeln gewesen sei. Gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts spricht zwar eine kurze Haltedauer



für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Dies bedeutet aber nicht, dass bei einer längeren Haltdauer ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel prinzipiell ausgeschlossen sei. Gerade im Liegenschaftenhandel kommt es nämlich häufig vor, dass Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus gehalten werden (E. 6.3). Ferner indiziert ein übermässig hoher Fremdfinanzierungsgrad von mehr als zwei Dritteln einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel. Zwar trifft dies auf selbstbewohnte Liegenschaften insofern nicht zu, als diese üblicherweise bis zu rund 80% des Verkehrswerts fremdfinanziert werden. Dies gilt aber nicht für vermietete Liegenschaften. Massgeblich ist hier letztlich das Gesamtbild, und zwar selbst wenn der Fremdfinanzierungsgrad als nicht übermassig hoch eingestuft wird. Auf jeden Fall spricht die Aufnahme von Fremdmitteln gegen eine blosser Vermögensverwaltung (E. 6.5.2).

Diesbezüglich sei auch auf das jüngste Urteil 9C_608/2022 vom 13. November 2023 zu verweisen, bei dem das Bundesgericht sich mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob Liegenschaften, die von einem Einzelunternehmen auf eine AG übertragen werden, einen Betrieb darstellen. Dies sei nämlich der Fall, wenn die Immobilienbewirtschaftung professionell erfolgt, und über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Verwaltung, Vermietung) betreut, oder mit ihnen Handel (An- und Verkauf) treibt (E. 6.5). Gemäss Ziff. 3.2.2.3 des damals gültigen Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 (respektive Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5a vom 1. Februar 2022) stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb dar, wenn kumulativ a) ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden; b) das Unternehmen mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) beschäftigt oder beauftragt und c) die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen (E. 6.6.1). Die für die Qualifikation als Betrieb geforderte professionelle Immobilienbewirtschaftung hängt nicht davon ab, ob die Verwaltung vom Immobilienunternehmen selber ausgeführt wird oder durch Dritte im Auftragsverhältnis erfolgt (E. 6.8.2).

(Anmerkung: Das Kennen und die Nennung obiger Bundesgerichtsurteile wurden von den Studierenden nicht erwartet und waren für das Erreichen der für diese Aufgabe vorgesehenen Punkte nicht erforderlich.)

Vorliegend ist zu beachten, dass Y das Grundstück erbte und nicht extra kaufte sowie einen Fremdfinanzierungsanteil von 70% für die Errichtung der drei Villen einsetzen musste, um Mieterträge erzielen zu können. Ebenso wurde zumindest heute eine Liegenschaft nach kurzer



Zeit veräussert. Mit Blick auf das Bundesgerichtsurteil 2C_1021/2019 würde insbesondere der hohe Fremdfinanzierungsanteil die Zuordnung des Sachverhalts zur selbständigen Erwerbstätigkeit indizieren.

Y ist nicht bei einer Immobilienfirma angestellt, sondern arbeitet eigenständig in einem kleinen Büro und betreibt von dort aus die ganze Verwaltung in eigener Person. Damit liegt das Kriterium der frei gewählten Organisation vor.

Die Verwendung renommierter Online-Plattformen zur Vermietung der Liegenschaften sowie die vorangehende Recherche zu aktuellen Trends im Wohnungsbau und zu den wirtschaftlich sinnvollsten Anlagemöglichkeiten sprechen für die Annahme der Kriterien der Planmässigkeit sowie für die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr und die Gewinnstrebigkeit.

Auch wenn nun gute Argumente vorliegen, welche für eine über die private Vermögensverwaltung hinausgehende selbständige Erwerbstätigkeit sprechen, ist bei einer Gesamtwürdigung der relevanten Faktoren eine abschliessende Beurteilung nicht möglich, da im Sachverhalt Angaben darüber fehlen, in welchem zeitlichen Umfang Y sich effektiv der Immobilienbewirtschaftung widmete. Zudem wären die Konditionen des vom Bruder erhaltenen Privatdarlehens genauer zu untersuchen. Der Umstand, dass ein grosser Teil des Kapitals familienintern zur Verfügung gestellt wurde, könnte ein Indiz für ein vergleichsweise tiefes Unternehmensrisiko darstellen, das die Überlegungen zum hohen Fremdfinanzierungsanteil relativiert.

Steuerperiode 2022:

Zu prüfen ist, ob der aus der Veräusserung der Stadtvilla erzielte Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei ist oder ein gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbarer Gewinn aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen vorliegt.

Stellt man sich auf den Standpunkt, dass bereits die Vermögensverwaltung als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten ist, dann stellen die Villen Geschäftsvermögen dar. Beim Verkauf der Villa läge somit ein Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen vor, welcher gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbar wäre. Stellt man sich indes auf den Standpunkt, dass die Vermietung der Liegenschaft nicht über die gewöhnliche Verwaltung von Privatvermögen ausgeht, ist zu prüfen, ob mit dem Verkauf der einen Villa ein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel begonnen wurde.

In einem ähnlichen Fall (Urteil 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019) musste das Bundesgericht klären, ob ein 19-Jähriger, der eine Liegenschaft erworben und anschliessend weiterverkauft hatte, als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler steuerpflichtig war. Die Besonderheit des Falles lag darin, dass der Erwerb der Liegenschaft teilweise durch ein Darlehen von der Mutter finanziert wurde. Das Grundstück wurde später in sechs Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt und jede Einheit separat weiterverkauft (E. 2). Das Bundesgericht erwog, dass ein steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel vorliegt, wenn die An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung erfolgen.

Die Tätigkeit muss insgesamt auf Erwerb gerichtet sein. Als Indizien für einen steuerbaren gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel kommen folgende in Betracht (E. 2.1.3):

- *Systematisches und planmässiges Vorgehen*
- *Häufigkeit und kurze Besitzdauer*
- *Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit*
- *Einsatz erheblicher Fremdmittel*
- *Wiederanlage in gleichartige Vermögenswerte*

Massgebend ist auch hier eine umfassende Würdigung unter sorgfältiger Abwägung aller pro und contra Argumente.

Es ist jedoch zu erwähnen, dass das Bundesgericht das Kriterium des systematischen und planmässigen Vorgehens als nicht mehr zeitgemäss erachtet. Heutzutage würde dieses Kriterium praktisch jede Person erfüllen, die sich privat oder gewerbsmässig mit dem Wertchriften- oder Liegenschaftenshandel befasst. Ebenso sei das weitere Kriterium des Einsatzes spezieller Fachkenntnisse nicht mehr zweckgemäss. Diesen Kriterien sei folglich wenig Gewicht zuzumessen. Dagegen hebt das Bundesgericht die Kriterien der Höhe des Transaktionsvolumens und des Einsatzes erheblicher fremder Mittel besonders hervor (vgl. Urteil 2C_375/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 2.2; Urteil 2C_385/2011 vom 12. September 2011 E. 2.1).

(i) Systematisches und planmässiges Vorgehen:

Y informierte sich ausführlich über Trends in der Branche und ging dabei sehr planmässig und systematisch vor, was unter Berücksichtigung der übrigen Kriterien für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels sprechen könnte. Zu erwähnen ist, dass er die Liegenschaft an einer offensichtlich privilegierten Lage von seinen Grosseltern erbte und nicht



gezielt eine solche kaufte, um darauf die Stadtvillen bauen zu lassen. Eine solche Gegebenheit würde eher für eine private Vermögensverwaltung sprechen. Wie erwähnt soll allerdings diesem Kriterium nicht allzu viel Gewicht beigemessen werden.

(ii) Häufigkeit und kurze Besitzdauer:

Hinsichtlich des zweiten Kriteriums ist festzuhalten, dass Y bloss eine Villa weiterveräusserte. Es kann im Jahr 2022 also nicht davon die Rede sein, dass Liegenschaften, welche nur kurz gehalten wurden, in einer Häufigkeit veräussert wurden, aus welcher auf ein gewerbsmässiges Vorgehen zu schliessen ist.

(iii) Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit:

Y arbeitet gemäss Sachverhalt als Gymnasiumlehrer, womit der Liegenschaftenhandel in keinerlei Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit von Y steht. Diesem Kriterium kommt allerdings im Lichte der oben erwähnten Praxis eine untergeordnete Bedeutung zu.

(iv) Einsatz erheblicher Fremdmittel:

Hinsichtlich des vierten Kriteriums ist zu erwähnen, dass Y ein Darlehen im Umfang von CHF 7 Millionen aufgenommen hat. Das Kriterium des Einsatzes erheblicher Fremdmittel soll das unternehmerische Risiko in die Abwägung einbringen. Diesbezüglich ist zu sagen, dass Y das Darlehen bei seinem Bruder, und damit familienintern, aufgenommen hat, was wohl eher für ein kleines unternehmerisches Risiko spricht. Andererseits ist der Anteil an eingesetzte Fremdmittel im Vergleich zu den gesamthaften CHF 10 Millionen hoch, was für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels sprechen würde, insbesondere im Lichte der übergeordneten Bedeutung, die das Bundesgericht in gängiger Praxis diesem Kriterium beimisst.

(v) Wiederanlage in gleichartige Vermögenswerte:

Schliesslich, zum letzten und gemäss Praxis ebenso bedeutsamen Kriterium der Wiederanlage in gleichartigen Vermögenswerten, gilt festzustellen, dass Y den Kapitalgewinn in Wertschriften investierte. Er benutzte ihn damit, um sein Immobilienportfolio zu diversifizieren und nicht dazu, wieder neue Liegenschaften zu erwerben, womit unter diesem Aspekt ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel zu verneinen wäre.

Insgesamt spricht vieles gegen einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel. Für Y war das Projekt etwas Einmaliges, das auf eine für ihn vorteilhafte Erbschaft von Bauland zurückzu-



führen ist. Die Liegenschaftenverwaltung stand in keinem Zusammenhang zu seiner beruflichen Tätigkeit, die eingesetzten Fremdmittel hatten familieninternen Ursprung und es fand keine Reinvestition des Gewinns zu ähnlichen Zwecken statt. Es handelt sich mithin um eine private Vermögensverwaltung. Die Immobilien gehörten damit nicht zum Geschäftsvermögen, womit die während der massgeblichen Steuerperiode erzielten Kapitalgewinne nicht steuerbar sind (Art. 16 Abs. 3 DBG).