



Steuerrecht I MLaw

Juni 2022

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 11 Seiten und 23 Aufgaben.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Genereller Hinweis: Wo nichts Anderes vermerkt, sind die Fragen zum Einkommens- und Gewinnsteuerrecht nach den einschlägigen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) zu beantworten.
- Genereller Hinweis: Wo nichts Anderes vermerkt, ist anzunehmen, dass der steuerlich relevante Sachverhalt vollständig dargelegt wird.
- Hinweise zu Teil 1: Siehe unten «Hinweise zu den Multiple-Choice-Aufgaben».
- 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 kurz, warum die betreffende Aussage unrichtig oder ungenau ist. Beschränken Sie sich bei Ihren Antworten auf maximal 30 Wörter. Das Überschreiten dieser Limite hat Punktabzüge zur Folge.
- 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:



Teil 1	20 Punkte	25% des Totals
Teil 2	20 Punkte	25% des Totals
Teil 3	40 Punkte	50% des Totals
<hr/>		
Total	80 Punkte	100%

Hinweise zu den Multiple-Choice-Aufgaben

- Für jede Multiple-Choice-Aufgabe 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 Aussage werden 0 bis 2 Punkte vergeben. Im Einzelnen gilt folgendes:
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe alle drei Aussagen korrekt an, erhalten Sie zwei Punkte;
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe zwei Aussagen korrekt an, erhalten Sie einen Punkt;
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe eine oder keine Aussage 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 Multiple-Choice-Lösungsblatt

- Die Antworten zu den Multiple-Choice-Aufgaben 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 (20 Punkte)

Die Multiple-Choice-Aufgaben können nach Absprache beim Lehrstuhl von Prof. René Matteotti eingesehen werden.

Aufgabe	Richtig	Falsch
1a	X	
1b	X	
1c		X
2a		X
2b		X
2c		X
3a		X
3b		X
3c		X
4a		X
4b		X
4c	X	
5a		X
5b		X
5c		X

Aufgabe	Richtig	Falsch
6a	X	
6b		X
6c	X	
7a		X
7b	X	
7c	X	
8a		X
8b		X
8c	X	
9a	X	
9b	X	
9c		X
10a	X	
10b		X
10c		X



Teil 2: Falsch-/Richtig-Aussagen (20 Punkte)

Aufgabe 11

Der Abzug von Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen gemäss Art. 33a DBG wird nicht als Sozialabzug qualifiziert, weil nicht ausschliesslich soziale Zwecke verfolgt werden.

Falsch. Dieser Abzug wird deswegen nicht als Sozialabzug qualifiziert, weil er objekt- und nicht subjektorientiert ist und der tatsächliche Aufwand - anstatt eines bloss typischen tatsächlichen Aufwandes - bis zu einer bestimmten Höhe absetzbar ist. Ausserdem wird hier nicht die subjektive Leistungsfähigkeit einer Person berücksichtigt.

Aufgabe 12

Am 16 Mai 2022 nahm das Schweizer Stimmvolk die Änderung des Bundesgesetzes über Filmproduktion und Filmkultur an. Unter anderem wird folgender Artikel eingefügt:

Art. 24b FiG Grundsatz

¹ Unternehmen, die in der Schweiz Filme in ihren Programmen zeigen oder über elektronische Abruf- oder Abonnementsdienste anbieten, müssen jährlich mindestens 4 Prozent ihrer Bruttoeinnahmen für das unabhängige Schweizer Filmschaffen aufwenden oder eine entsprechende Ersatzabgabe bezahlen. Eine Ersatzabgabe wird fällig, wenn die Investitionspflicht im Mittel über einen Zeitraum von vier Jahren nicht erreicht wird.

² Die Pflicht nach Absatz 1 gilt auch für Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und auf das schweizerische Publikum abzielen.

³ [...]

Diese Abgabe ist verfassungskonform.

Richtig,

Aufgabe 13

Der Bund stellt sicher, dass die Kantone das Steuerharmonisierungsgesetz einheitlich umsetzen.

Falsch. Es besteht eine Harmonisierungslücke. Wirkt sich eine harmonisierungswidrige Gesetzesbestimmung oder Praxis zugunsten des Steuerpflichtigen aus, wird dieser kein Interesse daran haben, den Rechtsweg gegen die begünstigende Veranlagungsverfügung zu beschreiten. Genauso wenig besteht ein solches Interesse bei der Veranlagungsbehörde, die harmonisierungswidrig handelt. Die eidgenössische Steuerverwaltung ihrerseits kann auch nicht einschreiten, sodass eine Aufsichtslücke entsteht. (BGer 2A_647/2005 vom 07.06.2004)



Aufgabe 14

Das Entgelt aus der Verpachtung eines Grundstückes stellt nach dem Substanzverzehrkriterium Vermögensertrag dar.

Falsch. Nach dem Substanzverzehrkriterium müsste indes der Wertverzehr infolge Nutzung mitberücksichtigt werden, was darauf hinauslaufen würde, dass nur das Entgelt abzüglich des Wertverzehrs Vermögensertrag darstellt.

Aufgabe 15

Den Kantonen kommt bei der Steuererhebung eine subsidiäre Generalkompetenz zu. Sie sind demnach zur Erhebung aller Steuern berechtigt, welche nicht ausdrücklich dem Bund vorbehalten sind.

Richtig.

Aufgabe 16

Einkommen, welches nicht in der Schweiz erzielt wird, ist steuerrechtlich unbedeutend, wenn der Steuerpflichtige lediglich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist.

Falsch. Das weltweite Einkommen ist grundsätzlich auch bei beschränkter Steuerpflicht steuersatzbestimmend (Progressionsvorbehalt).

Aufgabe 17

Die Ehegemeinschaft wird dann als Steuersubjekt behandelt, wenn die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben.

Falsch. Beide Ehegatten stellen je ein Steuersubjekt dar. Unter den oben beschriebenen Voraussetzungen wird aber ihr Einkommen ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Faktorenaddition, Art. 9 Abs. 1 DBG).

Aufgabe 18

Zieht man von den Vermögenszugängen die organischen Abzüge ab, so erhält man das Reinvermögen.

Falsch. Um das Reineinkommen zu erhalten, müssen zusätzlich die anorganischen Abzüge berücksichtigt werden.



Aufgabe 19

Die Steuerbehörden können einen Einzelunternehmer verpflichten, Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen linear statt degressiv vorzunehmen.

Falsch. Die Einzelunternehmen können selbst entscheiden, wie sie die Abschreibungen vornehmen wollen, solange sie wirtschaftlich begründet sind.

Aufgabe 20

Personen, die in der Schweiz als Grenzgänger einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, aber im Ausland ihren Wohnsitz haben, unterliegen einer Quellensteuer.

Richtig.



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (40 Punkte)

Aufgabe 21 (15 Punkte)

Der 30-jährige X studiert seit 3 Jahren an einer Universität im Kanton A und geht nebenbei einer Tätigkeit als Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft nach, welche er mit einer Kommilitonin zusammen gründete. Deren Sitz befindet sich im Kanton B, wo sich auch die Büroräumlichkeiten befinden, in welchen X und seine Kommilitonin jeweils ca. einen Tag in der Woche arbeiten. Nahe der Universität hat X seit Beginn des Studiums eine Wohnung gemietet. Um unnötigen Stress durch Umzüge zu vermeiden, hat er sich gleich für eine 4-Zimmer-Wohnung entschieden, so dass später auch seine Freundin dort einziehen kann. Seine Eltern wohnen im Kanton C. An seinen schul- und arbeitsfreien Tagen, insbesondere jedes Wochenende, verweilt auch X jeweils dort. Auch seinen alten Freundeskreis am Wohnort seiner Eltern hat X beibehalten.

Aufgabenstellung und Lösung

1. In welchem Kanton ist X für die kantonalen Steuern subjektiv steuerpflichtig?

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben [...] (Art. 3 Abs. 1 StHG). Gemäss Art. 3 Abs. 2 StHG ist dies dann der Fall, wenn sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens im Kanton aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnort zuweist. Es braucht somit einen tatsächlichen Aufenthalt im Kanton (objektives Element) sowie die Absicht des dauernden Verbleibens (subjektives Element).

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht ist der steuerrechtliche Wohnsitz der Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Person befindet, welcher sich wiederum nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person, bestimmt (BGE 138 II 300 E. 3.2). Der Lebensmittelpunkt wird oft dort verortet, wo die Person ihr soziales und familiäres Umfeld hat und pflegt. Bei jungen Leuten hat dieses soziale und familiäre Netzwerk grundsätzlich Vorrang gegenüber einer beruflichen Tätigkeit. Bei etwas älteren Personen kann der Anknüpfungspunkt zum Ort, an dem die Person arbeitet, aber stärker gewichtet werden; die Schwelle liegt hier bei ca. 30 Jahren, doch muss immer der Einzelfall genau betrachtet werden.

Im vorliegenden Fall hat X Bezugspunkte zu den Kantonen A, B und C. Im Kanton B hält sich X jeweils einen Tag die Woche auf. Im Kanton A hingegen hat X eine eigene Wohnung gemietet und auch seinem Studium geht er im Kanton A nach. Bei seinen Eltern im Kanton C befindet er sich jeweils an den vorlesungs- und arbeitsfreien Tagen, insbesondere an den Wochenenden. Der tatsächliche Aufenthalt ist dort jeweils gegeben. Es bleibt zu klären, bezüglich welchen Kantons X eine Absicht dauernden Verbleibs hat, resp. wo sich diese manifestiert. Im Kanton B hält sich X lediglich einmal die Woche während seiner Arbeitstätigkeit auf; das reicht nicht aus, um einen Lebensmittelpunkt in diesem Kanton zu begründen. Im Kanton C wohnen dagegen X's Eltern, wo X seine vorlesungs- und arbeitsfreien Tage verbringt. Zudem unterhält er dort seinen Freundeskreis. Dass er seine freien Tage dort verbringt und seinen Freundeskreis dort unterhält, spricht grundsätzlich für das Bestehen eines sozialen und familiären Netzwerkes mit einer gewissen Intensität. Im Kanton A studiert



X seit 3 Jahren und hat dort eine Wohnung gemietet. Auch dies spricht dafür, dass im Kanton A ein zumindest soziales Umfeld besteht. Dass A sich eine 4-Zimmer-Wohnung mietet und plant, dass auch seine Freundin dort einziehen werde, spricht dafür, dass er den zukünftigen Aufenthalt und wohl auch die Begründung resp. Fortsetzung eines familiären und sozialen Umfeldes dort plant.

Es bestehen somit Anhaltspunkte für das Bestehen eines Lebensmittelpunktes im Kanton C sowie im Kanton A. Insgesamt legt der Sachverhalt nahe, dass X selbst seinen Lebensmittelpunkt insbesondere in Zukunft eher im Kanton A sieht. Das widerspiegeln auch seine Handlungen, insbesondere die Miete der 4-Zimmer-Wohnung. Dazu kommt, dass X bereits 30 Jahre alt ist und somit der Anknüpfungspunkt zum Ort, an dem er arbeitet, sehr stark zu gewichten ist. Aus diesen Abwägungen ist zu schliessen, dass der Lebensmittelpunkt von X im Kanton A liegt und eine klare Absicht des dauernden Verbleibs dort besteht. Zusammen mit dem tatsächlichen Aufenthalt ist der steuerrechtliche Wohnsitz im Kanton A zu verorten. Dort ist X somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Kollektivgesellschaft wird für steuerliche Zwecke transparent behandelt und stellt somit kein eigenes Steuersubjekt dar; vielmehr werden die Einkünfte als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit den Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 8 Abs. 1 StHG, vgl. auch Art. 10 Abs. 1 DBG).

Für Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit stellte das Bundesgericht eine Kollisionsregel auf, die besagt, dass solche Einkünfte an dem Ort steuerbar sind, wo sich der Geschäftsbetrieb befindet. X ist somit aufgrund des Geschäftsbetriebs im Kanton B beschränkt steuerpflichtig.

2. Annahme: Der Kanton B verzichtet auf die Erhebung jeglicher Steuern bei X mit der Begründung, dass eine Arbeitstätigkeit von einem Tag pro Woche nicht ausreichend sei, um eine Steuerpflicht in diesem Kanton zu begründen. Vielmehr sei dies Sache des Kantons A. Genauso sieht das auch der Kanton A, welcher X unter anderem für seine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Wie beurteilen sie das Vorgehen dieser Kantone?

Gemäss der soeben erwähnten Kollisionsregel des Bundesgerichts werden Einkünfte aufgrund einer selbständigen Erwerbstätigkeit an dem Ort besteuert, an dem der Geschäftsbetrieb liegt. Im vorliegenden Fall verzichtet der Kanton, in welchem der Geschäftsbetrieb liegt auf die Besteuerung. Hingegen besteuert der Kanton A dieses Einkommen.

Es ist zu prüfen, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt. Da X nicht tatsächlich zweimal besteuert wird, sondern der Kanton A eine Kollisionsregel des Bundesgerichts verletzt, ist eine virtuelle Doppelbesteuerung zu prüfen.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Kanton die geltenden Kollisionsnormen verletzt, dadurch seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht. Ob der Kanton, welcher zur Erhebung der Steuer berechtigt wäre, diese tatsächlich erhebt, ist für das Vorliegen einer virtuellen Doppelbesteuerung nicht von Bedeutung.

Vorliegend hat der Kanton A seine Steuerhoheit überschritten, indem er Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit besteuert hat, dessen Besteuerung nach einer Kollisionsregel des Bundesgerichts eigentlich dem Kanton B zugestanden hätte. Dass dieser auf die Besteuerung verzichtete, ist dabei nicht von Bedeutung. Es liegt somit eine virtuelle



Doppelbesteuerung vor, welche gemäss Art. 127 Abs. 3 BV in Verbindung mit der vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung nicht erlaubt ist. Das Vorgehen des Kantons A war widerrechtlich.

Aufgabe 22 (15 Punkte)

Die Gesundheitsinstitutionen des Kantons X beklagen sich schon seit Jahren darüber, dass immer mehr gesundheitliche Probleme auf den hohen Alkoholkonsum der Leute zurückzuführen seien. Schliesslich ergreift der Kantonsrat die Initiative und verabschiedet eine neue Gesetzesnorm mit folgendem Inhalt:

Abs. 1

Wer im Rahmen eines Gastgewerbes Bier ausschenkt, entrichtet eine Abgabe von 3% der dadurch erzielten Einnahmen. Die Abgabe ist zwingend auf die Konsumenten zu überwälzen.

Abs. 2

Die Abgabe wird zur Hälfte zur Bekämpfung übermässigen Alkoholkonsums verwendet.

Der Kantonsrat begründet die neue Norm damit, dass im Kanton X hauptsächlich in Kneipen Alkohol konsumiert werde, wobei es sich bekanntlich um Leute handle, die dort ihr Feierabendbier genössen. Da die Einnahmen des Kantons in den letzten Jahren ziemlich mager waren, erfreute sich die Abgabe durchgehend grosser Beliebtheit.

Aufgabestellung und Lösungen

1. Wie lässt sich die Abgabe qualifizieren?

Öffentliche Abgaben sind geldwerte Leistungen, die vom Staat zum Zwecke der Einnahmehbeschaffung oder der Verhaltenslenkung allen Personen auferlegt werden, die den Tatbestand erfüllen, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Die vorliegende Abgabe fällt klar unter diese Definition. Sie wird vom Kanton X erhoben und einem vom Gesetz bestimmten Personenkreis auferlegt. Die Abgabe wird zudem zur Hälfte zur Bekämpfung übermässigen Alkoholkonsums verwendet; es kann davon ausgegangen werden, dass die andere Hälfte den allgemeinen Einnahmen zugerechnet wird. Insofern dient sie dem Zweck der Einnahmehbeschaffung. Mit der Abgabe soll zudem der übermässige Alkoholkonsum eingeschränkt werden, womit sie in diesem Umfang der Verhaltenslenkung dient. Es handelt sich somit um eine öffentliche Abgabe.

Weiter werden die Abgaben anhand des Fiskalzwecks und des Äquivalenzkriteriums unterschieden. Aufgrund des Lenkungszwecks der Abgabe - Bekämpfung übermässigen Alkoholkonsums, insbesondere Überwälzung auf die Konsumenten - ist anhand des Fiskalzwecks zwischen Lenkungsabgabe und Steuer mit Lenkungszweck zu unterscheiden. Sobald eine Abgabe im Haupt- oder Nebenzweck einen Fiskalzweck verfolgt, ist es eine Steuer; ein Fiskalzweck ist bei Lenkungsabgaben ausgeschlossen.

Die vorliegende Abgabe verfolgt zumindest in einem gewissen Umfang einen Fiskalzweck, womit es sich nicht um eine Lenkungsabgabe handeln kann.

Anhand des Äquivalenzkriteriums ist schliesslich abzugrenzen zwischen einer Steuer und einer Kausalabgabe. Steuern sind Geldleistungen, die dem Gemeinwesen von Gesetzes wegen voraussetzungslos geschuldet sind. Kausalabgaben sind demgegenüber



Geldleistungen, welche als Entgelt für bestimmte staatliche Leistungen dienen. In der Praxis gibt es Abgaben, welche von einer Gruppe von Abgabepflichtigen erhoben werden, die von den staatlichen Leistungen, die mit der Abgabe finanziert werden, besonders profitieren oder als hauptsächliche Verursacher bestimmter Aufwendungen des Gemeinwesens angesehen werden können. In der schweizerischen Praxis wird dabei zwischen Kostenanlastungssteuer und Sonderabgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang (Kostenanlastungskausalabgabe) unterschieden.

Die in Frage stehende Abgabe will den übermässigen Alkoholkonsum und die daraus entstehenden Probleme bekämpfen. Man kann sich daher fragen, ob Leute, die Bier trinken, als hauptsächliche Verursacher der Aufwendungen ausgemacht werden können. Bei den Aufwendungen würde es sich hier überwiegend um Gesundheitskosten handeln. Die Abgabe erfasst aber jeglichen Ausschank von Bier im Rahmen eines Gastgewerbes. Damit werden nicht nur jene erfasst, die regelmässig Alkohol konsumieren, sondern auch all diejenigen, die gelegentlich ein Bier geniessen. Letztere machen einen so grossen Teil der Konsumenten aus, dass ein so enger Zurechnungszusammenhang fehlt, dass man die Abgabe als eine Sonderabgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang qualifizieren könnte.

Es bleibt zu prüfen, ob der Zurechnungszusammenhang ausreichend ist, um die Abgabe als Kostenanlastungssteuer zu qualifizieren. Hier kann man argumentieren, dass auch Personen, die gelegentlich Bier konsumieren, einen gewissen Teil zu den Gesundheitskosten beitragen und in gewisser Weise den Konsum von Bier in der Bevölkerung normalisieren und somit zur Gesamtproblematik beitragen. Schlussendlich werden doch gezielt nur Personen von der Abgabe erfasst, welche Bier konsumieren. Was jedoch gar nicht in Betracht gezogen wird, ist, dass es enorm viele andere alkoholische Getränke gibt, welche bezüglich gesundheitlicher Aspekte um einiges problematischer sein können als Bier. Es kann somit nicht gesagt werden, dass Leute, die Bier trinken, als hauptsächliche Verursacher der Probleme im Gesundheitswesen betrachtet werden können. Es liegt keine Gruppenäquivalenz vor und somit handelt es sich nicht um eine Kostenanlastungssteuer.

Was bleibt, ist, dass die Steuer einen Lenkungszweck verfolgt. Es handelt sich somit um eine Lenkungssteuer ohne besonderen Zurechnungszusammenhang.

2. Sehen Sie mögliche Probleme bezüglich der Zulässigkeit dieser Abgabe?

Es könnte das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung verletzt sein (Art. 127 Abs. 2 BV). Dieses Prinzip besagt, dass jeder an die Staatslasten beizutragen hat, so wie auch jeder von den staatlichen Leistungen profitiert. Jedoch können Ausnahmen vom Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung zulässig sein, sofern sie sachlich begründet sind. Es müssen der Steuertatbestand und der Kreis der Steuerpflichtigen in einem ausreichenden sachlichen Zusammenhang stehen, wobei eine sachliche Begründetheit u.a. dann vorliegt, wenn die Ausnahme mit der Art der Zweckverfolgung gerechtfertigt werden kann (s. zum Ganzen Reich, § 4, Rz. 126 ff.). Insbesondere das Diskriminierungsverbot könnte hier von besonderer Bedeutung sein. Auch bei den Sondersteuern, die z.B. Lenkungszwecke oder Kostenanlastungsmotive verfolgen, sind die Steuererhebungsprinzipien zu beachten. Zwar impliziert Lenkung eine gewisse Ungleichbehandlung, jedoch braucht es auch bei der Lenkungssteuer sachliche Gründe, um diese Ungleichbehandlung zu rechtfertigen (s. zum Ganzen Reich, § 4, Rz. 134). Die in Frage stehende Steuer verfolgt zweifelsohne Lenkungszwecke und steht somit von vornherein in einem Spannungsverhältnis zum Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung. Es werden gezielt Leute besteuert, die Bier konsumieren. Einen sachlichen Grund dafür kann man darin sehen, dass die Steuer den übermässigen



Alkoholkonsum und Folgen davon mindern möchte. Jedoch wirkt der Kreis der Abgabepflichtigen im vorliegenden Fall geradezu willkürlich, wird doch nur der Konsum von Bier von der Steuer erfasst, nicht aber der Konsum von anderen alkoholischen Getränken. Für diese Unterscheidung bestehen keine sachlichen Gründe und der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung wird verletzt. Fener ist diese Regelung auch unter dem Aspekt des Gleichmässigkeitsprinzips fraglich, weil die Besteuerung nicht gleichmässig ist und somit auch keine Gleichbehandlung vorliegt. So werden nur einige Sorten alkoholischer Getränke von der Steuer zu einem bestimmten Prozentsatz erfasst und andere nicht.

Zu prüfen ist schliesslich auch, ob dem Kanton die Kompetenz zusteht, eine solche Steuer auf den Konsum von Bier zu erheben. Die Kompetenzen zwischen Bund und Kantonen werden in den Art. 3 und 42 ff. BV geregelt. Den Kantonen kommt demnach eine subsidiäre Generalkompetenz zu, während die Kompetenzen des Bundes nach dem System der Einzelermächtigung ausdrücklich in der BV aufgeführt werden müssen. Gemäss Art. 131 Abs. 1 lit. c kann der Bund besondere Verbrauchssteuern auf Bier erheben. Gemäss Art. 134 BV dürfen die Kantone und Gemeinden u.a. nicht mit gleichartigen Steuern belasten, was die Bundesgesetzgebung als Gegenstand der besonderen Verbrauchssteuern bezeichnet (s. zum Ganzen Reich, § 4, Rz. 3 f.).

Die in Frage stehende Steuer wird auf den Verkauf von Bier erhoben, womit der Kanton X genau das besteuert, dessen Besteuerung in Art. 131 Abs. 1 lit. c i.V.m. 134 BV ausdrücklich dem Bund vorbehalten ist. Dem Kanton X kommt somit keine Kompetenz zur Erhebung dieser Steuer zu.

Der Kanton X verletzt mit der vorliegenden Abgabe die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung gem. Art. 127 Abs. 2 BV und die Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer Steuer auf Bier gem. Art. 131 Abs. 1 lit. c i.V.m. 134 BV. Die Abgabe ist somit verfassungswidrig.



Aufgabe 23 (10 Punkte)

Der Schreiner X erbt im Jahr 2013 CHF 4 Millionen und eine Liegenschaft von seinen Eltern. Auf eben dieser Liegenschaft liess er im Jahr 2014 mehrere Mehrfamilienhäuser errichten. Er informierte sich vorher sehr ausführlich darüber, welche Art von Mehrfamilienhaus gerade im Trend lag und welche technischen Anlagen aus wirtschaftlicher Sicht am sinnvollsten zu verbauen wären. Da das geerbte Geld für die Errichtung der Mehrfamilienhäuser nicht vollständig ausreichte, nahm X ein zinsloses Darlehen von CHF 500'000.- bei seiner Schwester auf. Im Jahr 2017 schrieb X die nun fast fertig gebauten Mehrfamilienhäuser zum Verkauf aus. Er nutzte dafür mehrere bekannte Internetplattformen, die sich auf den Kauf und Verkauf von Immobilien spezialisiert haben. Im Jahr 2019 gelang es ihm, das letzte Mehrfamilienhaus zu verkaufen. Vom Verkaufserlös liess X sein eigenes Haus komplett sanieren; den Rest belies er auf seinem Bankkonto. Der Gewinn des Verkaufs der Mehrfamilienhäuser lag bei CHF 500'000.-.

Aufgabenstellung und Lösungen

1. Muss X die CHF 500'000.- als Kapitalgewinn versteuern?

Um zu beurteilen, ob die Kapitalgewinne steuerbar sind oder nicht, ist zu ermitteln, ob sie aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit stammen oder aus dem Privatvermögen erwirtschaftet worden sind. Stammen sie aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit, so sind sie nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbar. Nicht steuerbar sind hingegen Kapitalgewinne, welche aus dem Privatvermögen erwirtschaftet werden (Art. 16 Abs. 3 DBG). Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob der Kauf und Verkauf der Mehrfamilienhäuser seitens X als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren sind oder bereits einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel darstellen. Gemäss Bundesgericht sprechen folgende Kriterien für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel:

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

Es ist jedoch zu erwähnen, dass das Bundesgericht insbesondere das Kriterium des systematischen und planmässigen Vorgehens bei Wertschriften- und Liegenschaftshandel als nicht mehr zeitgemäss erachtet. Heutzutage erfülle dieses Kriterium praktisch jede Person, die sich privat oder gewerbsmässig mit dem Wertschriften- oder Liegenschaftshandel befasst. Diesem Kriterium ist dementsprechend wenig Gewicht zuzumessen.

X informierte sich ausführlich über Trends in der Branche und ging dabei sehr planmässig und systematisch vor. Zu erwähnen ist hingegen, dass er die Liegenschaft von seinen Eltern erbt und nicht gezielt eine solche kaufte, um darauf die Mehrfamilienhäuser bauen zu lassen. Wie erwähnt soll diesem Kriterium aber eben nicht allzu viel Gewicht beigemessen werden. X verkaufte die Mehrfamilienhäuser sogleich weiter, die Besitzdauer war somit sehr kurz. Die Häufigkeit hingegen spricht eher gegen den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, da er die Liegenschaft einmal überbauen liess und die Mehrfamilienhäuser sogleich verkaufte. Das daraus gewonnene Geld investierte er in sein eigenes Haus und belies den Rest auf seinem



Bankkonto; er benutzte es mithin nicht dazu, wieder neue Liegenschaften zu erwerben. Mit der beruflichen Tätigkeit von X hat der Liegenschaftenshandel sodann gar nichts zu tun, X arbeitet gemäss Sachverhalt als Schreiner. Schlussendlich ist zu erwähnen, dass X ein Darlehen im Umfang von CHF 500'000.- aufgenommen hat. Das Kriterium des Einsatzes erheblicher Fremdmittel soll das unternehmerische Risiko in die Abwägung einbringen. Diesbezüglich ist zu sagen, dass X das Darlehen bei seiner Schwester aufgenommen hat, was wohl eher für ein kleines unternehmerisches Risiko spricht. Zudem sind die Fremdmittel im Vergleich zu den gesamthaft eingesetzte CHF 4.5 Mio. nicht allzu hoch. Insgesamt spricht vieles gegen einen gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel. Für X war das Projekt etwas einmaliges, es steht in keinem Zusammenhang zu seiner beruflichen Tätigkeit, die eingesetzten Fremdmittel sind überschaubar und es fand keine Reinvestition des Gewinns zu ähnlichen Zwecken statt. Es handelt sich somit um private Vermögensverwaltung und die Kapitalgewinne von CHF 500'000.- sind nicht steuerbar (Art. 16 Abs. 3 DBG).

2. Würde sich an Ihrer Antwort etwas ändern, wenn X die Mehrfamilienhäuser nicht verkauft, sondern vermietet hätte?

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt kein gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert gemäss BGer auch nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden. Eine private Vermögensverwaltung liegt normalerweise auch dann vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaften mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen (s. zum Ganzen BGer 2C_784/2016 E. 4.2; vgl. auch Reich, Steuerrecht (3. Auflage), § 15 N 22).

Vorliegend käme aber auch eine selbständige Erwerbstätigkeit in Frage. Ob eine solche vorliegt, ist anhand der folgenden Kriterien zu beurteilen:

- *Einsatz von Arbeit und Kapital*
- *frei gewählte Organisation*
- *Unternehmerrisiko*
- *Dauer und Planmässigkeit*
- *Teilnahme am Wirtschaftsverkehr*
- *Gewinnstrebigkeit*

Massgebend ist schlussendlich das Gesamtbild.

Würde X die Mehrfamilienhäuser vermieten, würde er wohl in einem so hohen Masse zeitlich und wirtschaftlich in Anspruch genommen werden, dass man hier nicht mehr von einer privaten Vermögensverwaltung sprechen kann. Insbesondere das Kriterium des Einsatzes von Kapital und Arbeit wäre hiermit klar erfüllt.

Im konkreten Fall liegen aber zu wenig Sachverhaltselemente vor, um das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit prüfen zu können.