



---

## Steuerrecht BLaw

27. Juni 2018

### Musterlösung

---

**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 23 Aufgaben.

#### Hinweise zur Bewertung

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

Teil 1	30 Punkte	37.5% des Totals
Teil 2	20 Punkte	25.0% des Totals
Teil 3	30 Punkte	37.5% des Totals
Total	80 Punkte	100%

#### Hinweise zur Aufgabenlösung

- Genereller Hinweis: Wo nichts anderes vermerkt, sind die Fragen zum Einkommens- und Gewinnsteuerrecht nach den einschlägigen Bestimmungen des DBG zu beantworten.
- 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. 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 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 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.

**Hinweise zum Ausfüllen**

- Wir empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das 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.

**Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!**



### Teil 1: Multiple-Choice-Aufgaben (30 Punkte)

Aufgabe	Richtig	Falsch	Aufgabe	Richtig	Falsch
1a	x		6a		x
1b	x		6b	x	
1c		x	6c	x	
2a	x		7a	x	
2b		x	7b	x	
2c	x		7c		x
3a	x		8a	x	
3b		x	8b	x	
3c		x	8c		x
4a	x		9a	x	
4b		x	9b		x
4c	x		9c	x	
5a	x		10a	x	
5b	x		10b		x
5c	x		10c	x	



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

### Aufgabe 11

Die 10%-Hürde beim Teileinkünfteverfahren ist verfassungswidrig, da eine wirtschaftliche Doppelbelastung unabhängig von der Beteiligungsquote immer dann auftritt, wenn ein Ertrag zuerst auf Stufe Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und anschliessend auf Stufe Aktionär als Dividende mit der Einkommenssteuer belastet wird.

*Richtig.*

### Aufgabe 12

Die Besteuerung des Eigenmietwertes nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG widerspricht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

*Falsch, es entspricht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da mit der Eigenmietwertbesteuerung Hauseigentümer den Mietern, die ihre Mietzinsen nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen können, wirtschaftlich gleichgestellt werden sollen.*

### Aufgabe 13

Natürliche Personen, welche eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, können Verluste aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen vom steuerbaren Einkommen abziehen, auch wenn diese zum Privatvermögen gehören.

*Falsch, Verluste aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen können gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG nur vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, wenn die Vermögensgegenstände zum Geschäftsvermögen gehören.*

### Aufgabe 14

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt nicht absolut. Insbesondere Praktikabilitätsüberlegungen vermögen es zu durchbrechen.

*Richtig.*

### Aufgabe 15

Die organischen Abzüge dienen dazu, die objektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu bestimmen; die Sozial- und anorganischen Abzüge dienen dazu, die subjektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu ermitteln.

*Falsch, bei den anorganischen Abzügen stehen ausserfiskalische Zielsetzungen im Vordergrund, sodass sie nur beschränkt der Ermittlung der subjektiven Leistungsfähigkeit dienen.*



### **Aufgabe 16**

Es liegt ein Verstoß gegen das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Doppelbesteuerungsverbot vor, wenn die Gemeinde X des Kantons Zürich bei Anwendung der bundesgerichtlichen Kollisionsregeln zu Art. 127 Abs. 3 BV berechtigt wäre, die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollständig zu besteuern, darauf aber verzichtet und stattdessen die Gemeinde Y des Kantons Zürich, wo der Steuerpflichtige wohnt, die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

*Falsch, das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Doppelbesteuerungsverbot untersagt nur die interkantonale nicht aber die interkommunale bzw. innerkantonale Doppelbesteuerung.*

### **Aufgabe 17**

Im Gegensatz zu den Steuern gilt bei den Gebühren das Äquivalenzprinzip. Das bedeutet, dass Gebühren stets den genauen Wert der Leistung, welche das Gemeinwesen erbringt, widerspiegeln müssen.

*Falsch, bei den Gebühren gilt das Äquivalenzprinzip, welches am Nutzen, den die Leistung dem Empfänger bringt, anknüpft. Dabei sind Pauschalisierungen möglich, sodass die Gebühr nicht den genauen Wert widerspiegeln muss.*

*Falsch, neben dem Äquivalenz- gilt auch das Kostendeckungsprinzip, welches besagt, dass die Gebühr für eine konkrete Inanspruchnahme die Kosten des beanspruchten Verwaltungszweigs nicht oder nur geringfügig überschreiten darf.*

### **Aufgabe 18**

Im Gegensatz zum Nennwertprinzip verlangt das Kapitaleinlageprinzip, dass alles, was die Aktionäre in die Aktiengesellschaft eingebracht haben, wieder steuerfrei an sie zurückfließen kann. Damit trägt das Kapitaleinlageprinzip dazu bei, die wirtschaftliche Doppelbelastung, die wegen der separaten Besteuerung der Aktiengesellschaft einerseits und des Aktionärs andererseits entsteht, zu minimieren.

*Falsch. Die Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung stellt sich im Zusammenhang mit den von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinnen und nicht mit geleisteten Kapitaleinlagen. Die beiden Begriffe stehen in keinem Zusammenhang.*

### **Aufgabe 19**

Der Bund kann nur diejenigen Steuern erheben, für die er eine explizite verfassungsrechtliche Grundlage hat. Im Gegensatz dazu können die Kantone gemäss Verfassung alle Steuern erheben.

*Falsch, die Kantone haben zwar gemäss Art. 3 BV ein Steuerfindungsrecht, dennoch können sie nicht alle Steuern erheben, da gemäss Art. 134 BV gewisse Steuern einzig dem Bund vorbehalten sind.*



### **Aufgabe 20**

Das Massgeblichkeitsprinzip ist Ausfluss der Reinvermögenszugangstheorie.

*Falsch, die Anknüpfung an die Handelsbilanz erfolgt in erster Linie aus Praktikabilitätsüberlegungen und ist nicht Ausfluss der Reinvermögenszugangstheorie.*



## Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (30 Punkte)

### Aufgabe 21 (6 Punkte)

Gemäss dem revidierten Bundesgesetz über Radio und Fernsehen ist die Radio- und Fernsehgebühr geräteunabhängig und grundsätzlich von jedem Privathaushalt und jedem Unternehmen zu entrichten. Die Abgabepflicht der Mitglieder eines Privathaushalts beginnt am ersten Tag des Monats, welcher der Gründung des Haushalts folgt. Unternehmen werden abgabepflichtig, wenn sie in der Schweiz Umsätze erzielen und der weltweit erzielte Umsatz mindestens CHF 100'000 beträgt. Die Abgabe wird zur Finanzierung der Erfüllung des verfassungsrechtlichen Leistungsauftrags von Radio und Fernsehen im Sinne von Art. 93 Abs. 2 BV erhoben. Dieser lautet wie folgt:

#### **Art. 93 BV      Radio und Fernsehen**

<sup>2</sup> Radio und Fernsehen tragen zur Bildung und kulturellen Entfaltung, zur freien Meinungsbildung und zur Unterhaltung bei. Sie berücksichtigen die Besonderheiten des Landes und die Bedürfnisse der Kantone. Sie stellen die Ereignisse sachgerecht dar und bringen die Vielfalt der Ansichten angemessen zum Ausdruck.

<sup>3</sup> Die Unabhängigkeit von Radio und Fernsehen sowie die Autonomie in der Programmgestaltung sind gewährleistet.

### Aufgabenstellung

1. Um was für eine Art von Abgabe handelt es sich im vorliegenden Fall?

*Die Abgabe dient der Erfüllung des in Art. 93 BV statuierten Leistungsauftrags. Der Bund erhält die Aufgabe, ein Radio- und Fernsehsystem zu errichten, welches zur Bildung, Meinungsbildung, Unterhaltung und zu kultureller Vielfalt beiträgt. Es handelt sich um eine öffentliche Aufgabe, deren Erfüllung allen direkt oder indirekt zukommen soll.*

*(Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über Radio und Fernsehen vom 29. Mai 2013, BBl 2013 4975ff., S. 4982)*

*Abgabepflichtig sind die einzelnen Haushalte (nicht die Einzelpersonen) und Unternehmen, die in der Schweiz Umsätze erzielen, wenn der weltweit erzielte Umsatz mindestens CHF 100'000 beträgt.*

*In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob es sich bei dieser Abgabe um eine öffentliche Abgabe handelt.*



*Öffentliche Abgaben sind geldwerte Leistungen, die vom Staat zum Zwecke der Einnahmebeschaffung oder der Verhaltenslenkung allen Personen auferlegt werden, die den Tatbestand erfüllen, an den das Gesetz die Leistungspflicht anknüpft. Bei der geräteunabhängigen Radio- und Fernsehgebühr handelt es sich ohne Weiteres um eine öffentliche Abgabe.*

*Die öffentlichen Abgaben lassen sich in 3 Arten unterteilen: Kausalabgaben, Steuern und Lenkungsabgaben. (BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2016, S. 2). Es gibt aber auch Mischformen. (REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, §2 Rz. 11)*

*In einem zweiten Schritt ist daher zu prüfen, wie die Radio- und Fernsehgebühr im System der öffentlichen Abgaben einzuordnen ist. Die Einteilung der öffentlichen Abgaben erfolgt anhand des Fiskalzwecks und des Äquivalenzkriteriums. (BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 12f.) Abgaben, die im Haupt- oder Nebenzweck Fiskalzwecke verfolgen, sind Steuern. Der Fiskalzweck ist bei Lenkungsabgaben ausgeschlossen. (REICH, §2 Rz. 24)*

*I.c. dient die Erhebung der Radio- und Fernsehgebühr gestützt auf den Leistungsauftrag nach Art. 93 BV ganz klar einem Fiskalzweck und somit fällt die Lenkungsgebühr weg.*

*Die Frage ist nun, ob eine Kausalabgabe oder Steuer vorliegt. Diese Unterscheidung erfolgt anhand des Äquivalenzkriteriums. Steuern sind Geldleistungen, die dem Gemeinwesen von Gesetzes wegen voraussetzungslos geschuldet sind. Kausalabgaben sind demgegenüber Geldleistungen, welche als Entgelt für bestimmte staatliche Leistungen dienen. Diese staatlichen Leistungen sind individuell zurechenbar und müssen nach den Grundsätzen der Äquivalenz ausgestaltet werden. Das Äquivalenzprinzip besagt, dass die Höhe der Kausalabgabe in einem vernünftigen Verhältnis zum Wert der Leistung oder des Vorteils stehen muss. (HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St.Gallen 2016, Rz. 2761)*

*I.c. ist keine individuelle Äquivalenz gegeben, da die Abgabepflichtigen völlig unabhängig davon, ob sie die Leistung in Anspruch nehmen, die Abgabe entrichten müssen.*

*Nun gibt es in der Praxis 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. (REICH, §2 Rz. 16) In der schweizerischen Praxis wird dabei zwischen Kostenanlastungssteuer und Kausalabgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang (Kostenanlastungskausalabgabe) unterschieden.*

*Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, bei der Radio- und Fernsehgebühr handelt es sich um eine Kausalabgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang (Kostenanlastungskausalabgabe), da sie ein Entgelt für eine zumindest virtuelle Leistung ist und nicht voraussetzungslos geschuldet ist, jedoch auch entrichtet werden muss, wenn keine Radio- oder Fernsehprogramme empfangen werden. Die Vertreter dieser Auffassung behaupten einen besonders engen Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen*





*und dem Abgabeverwendungszweck (vgl. Gutachten LOCHER/MÜLLER Neuordnung der Rundfunkfinanzierung in der Schweiz aus verfassungsrechtlicher Sicht).*

*Ein anderer Teil der Lehre vertritt, dass es sich um eine Steuer handelt, da die Abgabe eben gerade voraussetzungslos geschuldet ist und kein Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Abgabeverwendungszweck ersichtlich ist (Meinung von PETER HETTICH <https://www.nzz.ch/schweiz/gegner-sehen-in-neuer-empfangsgebuehr-eine-mediensteuer-1.18531513>, besucht am 09.08.2018).*

*I.c. können mit einem Internetanschluss die Radio- und Fernsehleistungen weltweit bezogen werden und dabei ist nicht mehr überschaubar, wer alles von der Leistung tatsächlich profitiert. Ob der vom Gesetzgeber definierte Kreis der Abgabepflichtigen die Voraussetzung für eine Gruppenäquivalenz erfüllt, kann nur bejaht werden, wenn die abgabepflichtigen Personen ein besonderes Interesse an den erbrachten Radio- und Fernsehleistungen haben. In Bezug auf die schweizerischen Haushalte ist das besondere Interesse zu bejahen, schweizerische Radio- und Fernsehleistungen zu konsumieren. Bei den Unternehmen hingegen liegt eine andere Sachlage vor. Aufgrund der weiten Umschreibung der Abgabepflicht ist es theoretisch möglich, dass Unternehmen mit ganz wenigen Umsätzen in der Schweiz bereits abgabepflichtig werden. Die Art und Weise, wie der Gesetzgeber die Abgabepflicht der Unternehmen umschreibt, stellt nicht sicher, dass bloss Unternehmen mit einem starken Bezug zur schweizerischen Wirtschaft von der Abgabe erfasst werden. Das Vorliegen einer Gruppenäquivalenz ist daher zu verneinen. Die Kausalabgaben wie auch die Kostenanlastungssteuern scheiden dadurch aus.*

*Gemengsteuer ist die Verbindung einer Kausalabgabe mit einer Steuer. Die Abgabe ist eine Gegenleistung für eine bestimmte staatliche Leistung, sie wird aber nicht durch das Äquivalenzprinzip begrenzt. (BGE 140 I 176, BGE 130 III 225)*

*I.c. fällt sowohl die individuelle wie auch die Gruppenäquivalenz weg. Die Abgabe wird erhoben um den Leistungsauftrag aus Art. 93 BV zu gewährleisten. Die staatliche Leistung besteht in Empfang von Radio und Fernseher. Somit ist es vertretbar, die Abgabe als Gemengsteuer zu qualifizieren.*

*(Alternative: Annahme einer Zwecksteuer ist vertretbar, sofern die Problematik der Gruppenäquivalenz diskutiert wurde).*

*(Alternative: Wird Gruppenäquivalenz mit guter Begründung bejaht, ist die Meinung der Annahme einer Kausalabgabe oder Kostenanlastungssteuer vertretbar).*

## 2. Inwiefern ist die Qualifizierung der Abgabe von Bedeutung?

*Die Qualifizierung der Abgabe ist von Bedeutung wegen der unterschiedlichen Kompetenzordnung. Steuern bedürfen einer ausdrücklichen steuerrechtlichen Kompetenzzerteilung (sog. Finanzkompetenz), Kausalabgaben hingegen dürfen aufgrund einer Sachkompetenz erlassen werden. (Reich, §2 Rz. 12)*



*Es stellt sich vorliegend die Frage, ob Art. 93 Abs. 2 BV eine Finanzkompetenz oder eine Sachkompetenz enthält. Der Artikel ist auslegungsbedürftig, damit kommt v.a. dem Wortlaut grosse Bedeutung zu. Eine klare Finanzkompetenz lässt sich aus Art. 93 Abs. 2 BV nicht herauslesen und somit handelt es sich lediglich um eine Sachkompetenz. (vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1996 1ff., S. 273)*

*I.c. liegt eine Gemengsteuer vor und somit bedürfte es einer Finanzkompetenz. Somit ist die Erhebung dieser Abgabe verfassungswidrig.*

*(Alternative: Argumentiert man, dass Art. 93 Abs. 2 BV die Finanzkompetenz implizit beinhaltet, so ist es verfassungsmässig konform eine Steuer zu erheben.)*

*(Alternative: Argumentiert man unter Frage 1 für Kausalabgabe, so stellt sich die Problematik bei Art. 93 Abs. 2 BV nicht, da lediglich eine Sachkompetenz verlangt wird.)*



## Aufgabe 22 (12 Punkte)

### Grundsachverhalt

Im Jahr 2015 gründete X die Z AG mit einem Aktienkapital von CHF 400'000, einem Agio von CHF 200'000 sowie einem Darlehen von CHF 400'000. Da die Geschäfte florieren, erzielt die Z AG im Jahr 2017 einen Gewinn von CHF 100'000, der vollumfänglich an den Alleinaktionär X als Dividende ausgeschüttet wird.

### Variante

Die Dividende von CHF 100'000 soll nicht aus den Gewinnreserven, sondern aus den Reserven aus Kapitaleinlagen ausgeschüttet werden.

### Aufgabenstellung

#### Zum Grundsachverhalt

1. Was ist Agio?

*Das Agio ist die Differenz zwischen dem Ausgabepreis und dem Nennwert sämtlicher Aktien.*

2. Hat die Gründung der Z AG gewinnsteuerrechtliche Folgen?

*Die Gründung einer Aktiengesellschaft ist gem. **Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG erfolgsneutral**. Folglich hat die Gründung der Z AG keine gewinnsteuerrechtlichen Folgen.*

3. Löst die Gründung der Z AG die Emissionsabgabe aus?

*Die Emissionsabgabe wird auf inländischen Beteiligungsrechten erhoben. Gem. Art. 5 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 8 Abs. 1 StG unterliegen offene und verdeckte Kapitaleinlagen grundsätzlich zu 1% der Emissionsabgabe. Art. 6 Abs. 1 lit. h StG sieht jedoch für entgeltlich ausgegebene Beteiligungsrechte eine Freigrenze von CHF 1 Mio. vor.*

*Die Gründung der Z AG löst die Emissionsabgabe nicht aus, da die Leistung des Alleinaktionärs X gesamthaft CHF 600'000 beträgt und dementsprechend innerhalb der Freigrenze gem. Art. 6 Abs. 1 lit. h StG ist.*

4. Was sind die Steuerfolgen der Ausschüttung?

- a) für X?

*Es wird angenommen, dass die Aktien der Z-AG zum Privatvermögen von X gehören. Aus dem Sachverhalt ergeben sich keine Hinweise, dass die Aktien zum Geschäftsvermögen von X gehören.*

*Dividenden unterliegen als Erträge aus beweglichen Vermögen der **Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG)**. Dividenden sind jedoch gem. **Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG** nur im Umfang von 60% steuerbar, sofern die Beteiligungsrechte mindestens 10% des Aktienkapitals einer Kapitalgesellschaft darstellen (**Teilbesteuerung/qualifizierte***



**Beteiligung**). X ist Alleinaktionär und muss somit auf Bundesebene gem. Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG lediglich 60% des Dividendenertrags, d.h. CHF 60'000 als Einkommen versteuern.

b) für die Z AG?

Eine Dividendenausschüttung erfolgt aus bereits versteuertem Gewinn. Deshalb ergeben sich auf Stufe Z AG keine Gewinnsteuerfolgen aus der Ausschüttung.

Gewinnausschüttungen unterliegen als Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen grundsätzlich der **Verrechnungssteuer von 35 % (Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG)**. **Steuerschuldnerin** ist die leistende Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 VStG). Sie hat die Verrechnungssteuer zwingend auf die empfangende Person zu überwälzen, indem sie die Ausschüttung um den Steuerbetrag kürzt (Art. 14 Abs. 1 VStG).

Die Bruttodividende von CHF 100'000 aus den Gewinnreserven der Z-AG unterliegt gem. Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG in der Höhe von CHF 35'000 der Verrechnungssteuer. Steuerschuldnerin ist die Z-AG. Die Verrechnungssteuer ist innert 30 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung fällig und muss an die ESTV entrichtet werden (Art. 12 Abs. 1 i.V.m. 16 Abs. 1 lit. c VStG). Wird kein Fälligkeitstermin für die Dividende bestimmt, entsteht die Steuerforderung auf der Dividende sofort, d.h. am Tage des Beschlusses der Generalversammlung.

#### **Zur Variante**

5. Was sind die Steuerfolgen der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen?

a) für X?

Mangels gegenteiliger Angaben im Sachverhalt kann davon ausgegangen werden, dass sich die Aktien der Z AG im Privatvermögen von X befinden.

Für Aktionäre, deren Anteile sich im Privatvermögen befinden, gilt das **Kapitaleinlageprinzip**. Reserven aus Kapitaleinlagen können nach dem Kapitaleinlageprinzip **steuerfrei** zurückbezahlt werden (Art. 20 Abs. 3 DBG).

Demzufolge hat die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen im Umfang von CHF 100'000 für X keine einkommenssteuerrechtlichen Folgen.

b) für die Z AG?

Kapitaleinlagen sind gem. Art. 60 lit. a DBG nicht Bestandteil des steuerbaren Gewinns. Folglich hat die Rückzahlung von Kapitaleinlagen für die Z AG keine gewinnsteuerlichen Folgen.

Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips können die direkt vom Aktionär eingebrachten Kapitaleinlagen zudem **verrechnungssteuerfrei** an natürliche Personen, welche die Aktien im Privatvermögen halten, zurückbezahlt werden (**Art. 5 Abs 1<sup>bis</sup> VStG**). Somit unterliegt die Rückzahlung von Kapitaleinlagen nicht der Verrechnungssteuer.



## Aufgabe 23 (12 Punkte)

### Grundsachverhalt

A hat die Maturität absolviert und ist nun Studentin an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Sie arbeitet nebenbei einen Tag in der Woche in einem chinesischen Restaurant als Servicekraft. Das Restaurant ist zwei Gehminuten von ihrer Wohnung entfernt. Zu Mittag isst sie jeweils vergünstigt in der Mensa (Kosten CHF 1'200 jährlich) oder, wenn sie arbeitet, gratis an Ihrem Arbeitsplatz (tatsächlicher Wert CHF 1'000 jährlich). A ist sehr ehrgeizig und möchte eventuell später auch in China als Anwältin tätig sein, weshalb sie nebenbei einen Chinesischkurs an einer teuren Sprachschule besucht.

In der Steuererklärung 2017 bringt A die Kosten von CHF 17'000 für Aus- und Weiterbildung in Abzug. Davon entfallen CHF 3'000 auf das Jusstudium (Semestergebühren und Bücher) und CHF 14'000 auf den Chinesischkurs.

### Variante

A hat ihr Jusstudium bereits abgeschlossen und arbeitet als selbständige Anwältin in ihrer eigenen Kanzlei vorwiegend im Bereich Familienrecht. Nun möchte sie sich zur Mediatorin SAV (Schweizerischer Anwaltsverband) weiterbilden lassen und besucht dazu neben dem Zertifizierungskurs zahlreiche weitere Kurse. Insgesamt belaufen sich ihre Kosten auf CHF 14'000. Als Ausgleich zu ihrem hektischen Alltag und um einem Burnout vorzubeugen, besucht A ausserdem einen Tanzkurs, welcher CHF 2'000 kostet.

## Aufgabenstellung

### Zum Grundsachverhalt

1. Sind die von A geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten abzugsfähig?

*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, 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 (BBI 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 den*



*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, Fachmittelschulen-Ausweis, Matur, Fachmatur.*

*Das Jusstudium dient der (zukünftigen) beruflichen Tätigkeit. Da A zudem mit ihrer Maturität einen Abschluss auf Sekundarstufe II hat, kann sie die Kosten für ihr Studium von CHF 3'000 von ihrem Einkommen abziehen.*

*Es ist zu prüfen, ob die Kosten von CHF 14'000 für den Chinesischkurs ebenfalls unter den Begriff der „Berufsorientiertheit“ fallen und daher abziehbar sind. Aus den obigen theoretischen Ausführungen erhellt, dass die Aus- und Weiterbildung nicht im Zusammenhang mit der aktuellen Tätigkeit stehen muss, sondern auch dann abzugsfähig ist, wenn sie einer zukünftigen beruflichen Tätigkeit dient. Dass A aktuell nicht in China arbeitet und ihre Chinesischkenntnisse derzeit nicht anwenden kann, steht der Abzugsfähigkeit somit nicht entgegen.*

*Fraglich ist, ob nach der „allgemeinen Lebenserfahrung“ davon ausgegangen werden kann, dass A dereinst diesen Chinesischkurs beruflich nutzen können. Dabei ist vorderhand festzustellen, dass Schweizer Juristen üblicherweise nicht in China arbeiten. Ebenso klar ist jedoch auch, dass Chinesischkenntnisse nützlich, wenn nicht gar notwendig sind, wenn man in China arbeiten will. Ob ein Abzug gewährt wird oder nicht, muss jeweils anhand des Einzelfalls eruiert werden. Vorliegend möchte A dereinst in China arbeiten, der Besuch des Chinesischkurses dient somit ihrer beabsichtigten zukünftigen Tätigkeit. Dementsprechend sind die Kosten für den Chinesischkurs grundsätzlich zum Abzug zuzulassen.*

*Allerdings ist der Abzug für Weiterbildungskosten im DBG auf CHF 12'000 begrenzt. Diese Grenze gilt für die gesamten Weiterbildungskosten einer steuerpflichtigen Person pro Steuerperiode. A kann somit Weiterbildungskosten im Umfang von CHF 12'000 von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen. CHF 5'000 sind demgegenüber nicht abziehbar.*

*[Alternativbegründung: Der Chinesischkurs kann nicht abgezogen werden, da kein genügender Konnex zu ihrer späteren beruflichen Tätigkeit besteht bzw. keine Berufsorientierung vorliegt].*

2. Wenn A chinesischer Muttersprache ist und neben dem Studium einen Deutschkurs besucht, wären dann die Kosten für den Deutschkurs abzugsfähig?

*In diesem Fall wären die Kosten für den Deutschkurs ebenfalls bis zur Grenze von CHF 12'000 abzugsfähig. Die deutsche Sprache dient der späteren beruflichen Tätigkeit als Juristin und ist zudem Voraussetzung für das Jusstudium bzw. auch für den späteren Beruf.*

*[Alternativbegründung: Falls bei Frage 1 die Abzugsfähigkeit des Chinesischkurses aufgrund der Absicht von A, in China als Anwältin tätig zu sein, bejaht wurde: Die Kosten für den Deutschkurs dienen nicht der späteren beruflichen Tätigkeit, da A als Anwältin in China arbeiten möchte und hierzu die deutsche Sprache nicht dienlich ist.]*



3. Welche Steuerfolgen ergeben sich im Zusammenhang mit der auswärtigen Verpflegung?

*Nach Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG können die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit als Berufskosten abgezogen werden. Art. 26 DBG steht unter dem Titel „Unselbständige Erwerbstätigkeit“. Mehrkosten für die Verpflegung können demnach nur abgezogen werden, wenn sie im Rahmen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit anfallen. Vorliegend fallen die Kosten für die Verpflegung in der Mensa nicht im Rahmen der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Restaurant an, sondern im Rahmen der Ausbildung. Mangels gesetzlicher Grundlage kann A die Kosten für die Mensa von CHF 1'200 nicht in Abzug bringen.*

*Das chinesische Restaurant erbringt durch die Gratisverpflegung von A eine Naturalleistung, welche eine Lohnnebenleistung darstellt. Nach Art. 17 Abs. 1 DBG gehört diese Leistung zum steuerbaren Einkommen. A hat somit die CHF 1'000 bei ihrem steuerbaren Einkommen aufzurechnen.*

#### **Zur Variante**

4. Kann A die Kosten von total CHF 16'000 in ihrer Steuererklärung 2017 in Abzug bringen?

*Auch hier stellt sich wieder die Frage, was berufsorientiert heisst. Als berufsorientierte Lehrgänge gelten Aus- und Weiterbildungen, die auf die aktuelle oder zukünftige Berufstätigkeit ausgerichtet sind.*

*Die Weiterbildung zur Mediatorin SAV ist auf die aktuelle Tätigkeit als Anwältin ausgerichtet und daher abzugsfähig. Nicht abzugsfähig sind hingegen die CHF 2'000 für den Tanzkurs. Der Tanzkurs ist dem Hobbybereich zuzuordnen und zielt nicht auf die Tätigkeit als Anwältin ab, weshalb er nicht berufsorientiert ist.*

*Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG können Aus- und Weiterbildungskosten nur bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000 vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Bei selbständig Erwerbenden sind die Aus- und Weiterbildungskosten uneingeschränkt abziehbar (Art. 27 Abs. 2 lit. e DBG), sofern ein Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit besteht und somit geschäftsmässig begründeter Aufwand vorliegt. Dieser Zusammenhang ist vorliegend in Bezug auf die Weiterbildung zur Mediatorin SAV gegeben, weshalb A die ganzen Kosten von CHF 14'000 in Abzug bringen kann. Der Tanzkurs stellt auch bei der selbständigen Erwerbstätigkeit keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sondern ist auch hier dem Hobbybereich zuzuordnen.*