



Sachverhalt und Lösungshinweise zur schriftlichen Prüfung Steuerrecht I (Master)

21. Juni 2023

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte bei Erhalt der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst **8 Seiten** und **15 Aufgaben**.

Hinweise zur Bewertung

- Die Prüfung gliedert sich in zwei Teile. Die Punkte verteilen sich wie folgt:

Teil 1: Aufgabe 1 - 10:

10 Multiple-Choice-Aufgaben

zu je 6 Punkten, total

60 Punkte

50.00 %

Teil 2: 5 Schriftliche Aufgaben

- Aufgabe 11

12 Punkte

10.00 %

- Aufgabe 12

10 Punkte

8.33 %

- Aufgabe 13

6 Punkte

5.00 %

- Aufgabe 14

20 Punkte

16.67 %

- Aufgabe 15

12 Punkte

10.00 %

Total

120 Punkte

100.00 %

Hinweise zu den Multiple-Choice-Fragen

- 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.

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 empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das separate Lösungsblatt zu übertragen. 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.

1. Teil: Multiple-Choice-Aufgaben (60 Punkte) Empfohlene Zeit: 60 Minuten

- Die Aufgabenstellung der Multiple-Choice-Aufgaben wird nicht veröffentlicht.
- Studierenden, die die Prüfung abgelegt haben, wird nach Anmeldung am Lehrstuhl (Anmeldung per E-Mail unter Angabe der Matrikelnummer an lst.simonek@rwi.uzh.ch) Einsicht in die Fragestellungen gewährt. Es wird ein fester Einsichtstermin zugeteilt, der nicht verschoben werden kann. Die Dauer der Einsichtnahme ist auf max. 30 Min. begrenzt. Die Fragestellungen dürfen weder kopiert, fotografiert noch abgeschrieben werden.

Die Lösungen zu den Multiple-Choice-Fragen sind wie folgt:

Frage	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	

Frage	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	

2. Teil: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (60 Punkte) Empfohlene Zeit: 60 Minuten

Aufgabe 11 (12 Punkte)

Im Kanton Y. steht die Kompetenz zur Erhebung einer Hundesteuer den Gemeinden zu. Die Hundesteuer wird pro Hund erhoben, wobei die Gemeinden den festen Steuerbetrag zwischen CHF 80.- bis CHF 150.- im Jahr festsetzen können. Die Einnahmen aus der Hundesteuer müssen dazu verwendet werden, die durch die Hunde verursachten Kosten zu decken. Dazu gehören insbesondere die Anschaffung und Bewirtschaftung der Robidogs, d.h. der auf dem Gemeindegebiet verfügbaren speziellen Abfallkübeln zur Entsorgung des Hundekots. Die Gemeinde X. erhebt in Übereinstimmung mit den kantonalen Vorgaben eine Hundesteuer von CHF 100.- pro Hund und Jahr von den in der Gemeinde wohnhaften Hundehalter/innen.

Frau Wolf, Halterin eines Zwergdackels, wehrt sich auf dem Beschwerdeweg gegen die ihr von der Gemeinde X. auferlegte Hundesteuer. Sie macht geltend, dass die Hundesteuer verfassungswidrig sei,

- a) weil die Hundesteuer für alle Hunde unabhängig von Grösse und Rasse gleich hoch angesetzt sei, und
- b) weil ihre subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Festsetzung des Steuerbetrages nicht berücksichtigt werde.

Frage:

Wie beurteilen Sie diese Beschwerdegründe von Frau Wolf? Wird sie damit vor Gericht durchdringen?

Lösungsskizze

Beschwerdegrund a)

Art. 127 Abs. 2 BV hält die verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze fest, die aus dem Rechtsgleichheitsgebot fliessen. Eine Steuer muss, soweit die Art der Steuer dies zulässt, den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen.

Mit der Hundesteuer wird nur eine Gruppe von Personen, nämlich die Gruppe der Halter und Halterinnen von Hunden belegt, wobei die Hundesteuer innerhalb der Gruppe nicht nach Grösse und Rasse des Hundes unterscheidet. Um beurteilen zu können, ob eine solcherart gestaltete Hundesteuer aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig ist, ist zuerst zu prüfen, welche Art Steuer die Hundesteuer ist. Da die Hundesteuer nur von einer bestimmten Gruppe von Personen erhoben wird, steht in erster Linie das Vorliegen einer Kostenanlastungssteuer im Raum.

Eine Kostenanlastungssteuer ist zulässig, wenn die damit belastete Personengruppe in einer

- *engeren Beziehung zum Zweck der Abgabe steht als die Allgemeinheit,*
- *weil die Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann.*

Hinzu kommt, dass die mit der Steuer eingenommenen Mittel zweckgebunden sein und tatsächlich dem gesetzlichen Zweck der Abgabe dienen müssen.

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Hundesteuer dient dazu die durch Hunde verursachten Kosten zu decken. Die Halter und Halterinnen von Hunden sind einerseits die Verursacher dieser Kosten, und andererseits profitieren sie bzw. ihre Hunde durch die mit den Einnahmen aus der Hundesteuer finanzierten Einrichtungen, wie insb. den Robidogs. Aus dem Sachverhalt ergeben sich ferner keine Anhaltspunkte dafür, dass die Einnahmen aus der Hundesteuer für andere Zwecke verwendet werden.

Es stellt sich die Folgefrage, ob die Hundesteuer als Kostenanlastungssteuer danach differenzieren sollte, wie stark ein Hund zur Verursachung der mit den Einnahmen aus der Hundesteuer finanzierten öffentlichen Leistungen beiträgt. Aus den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen lässt sich eine solche Vorgabe nicht entnehmen. Eine Kostenanlastungssteuer knüpft an die abstrakte Interessenlage der steuerpflichtigen Personen an. Ein individueller Vorteil wird nicht verlangt. Gestützt darauf kann auch nicht verlangt werden, dass innerhalb der steuerpflichtigen Gruppe danach unterschieden wird, wer in welchem Umfang die Aufwendungen, die mit der Steuer gedeckt werden, verursacht. Verlangt ist einzig eine sachgemässe Festsetzung der Gruppe von Steuerpflichtigen. Einer Differenzierung der Hundesteuer nach der Grösse der Hunde stehen zudem, auch angesichts des eher kleinen Betrages der Steuer, Aspekte der Praktikabilität und Veranlagungsökonomie entgegen.

Der Umstand, dass der Zwergdackel von Frau Wolf für die Gemeinde vermutlich weniger Kosten verursacht als ein grösserer Hund einer anderen Hundehalterin ist für die Zulässigkeit der Hundesteuer als Kostenanlastungssteuer nicht relevant. Frau Wolf wird mit ihrem ersten Beschwerdegrund nicht durchdringen.

Beschwerdegrund b)

Das in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip gilt nur "soweit es die Art der Steuer zulässt". Steuern, die sich nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen richten, sind somit zulässig.

Im Allgemeinen wird zwischen Subjektsteuern und Objektsteuern unterschieden. Nur Subjektsteuern nehmen auf die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person Rücksicht. Objektsteuern werden unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person auf einem Objekt erhoben.

Die Hundesteuer ist eine Objektsteuer, die pro Hund erhoben wird. Sie besteuert den Besitz eines Hundes und dient der Deckung der durch Hunde verursachten Kosten. Die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen stellt kein Differenzierungsmerkmal dar. Als Objekt- bzw. Besitzsteuer muss die Hundesteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht einhalten.

Aufgabe 12 (10 Punkte)

Anton verkauft eine Liegenschaft an Ernst. Der Kaufpreis von CHF 10'000'000.- wird von Ernst an Notar Traugott überwiesen, wobei Notar Traugott einen Teilbetrag von CHF 9'000'000.- an Anton weiterleitet. Den restlichen Betrag von CHF 1'000'000.- überweist er auf ein Sperrkonto, das auf seinen Namen lautet und über welches nur er verfügen kann. Dieser Betrag dient zur Sicherstellung von Sanierungsarbeiten, die Anton verpflichtet ist, vor Nutzen- und Schadenübergang an der Liegenschaft ausführen zu lassen. Sobald die Sanierungsarbeiten durchgeführt sind, wird der gesperrte Betrag freigegeben und ist von Notar Traugott an Anton zu überweisen.

Auf dem Sperrkonto gewährt die Bank einen Zins von 0.5 %. Am 31. Dezember 2022 schreibt sie auf dem Sperrkonto nach Abzug der Verrechnungssteuer von CHF 1'750.- einen Nettozins von CHF 3'250.- gut. Anton, Ernst wie auch Notar Traugott wohnen in der Schweiz.

Frage:

Wer ist berechtigt und wer ist nicht berechtigt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu beantragen? Beantworten Sie die Frage für alle drei involvierten Personen, d.h. Anton, Ernst und Notar Traugott.

Lösungsskizze

Gemäss Art. 21, 22 und 23 VStG ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche Personen unter folgenden Voraussetzungen möglich:

- *Sie haben bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Wohnsitz in der Schweiz (Art. 22 Abs. 1);*
- *Sie haben die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, nicht ordnungsgemäss deklariert bzw. verbucht (Art. 23 Abs. 1);*
- *Sie besaßen bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den Kapitalertrag abwerfenden Vermögenswerts (Art. 21 Abs. 1 lit. a).*

Vorbehalten bleibt nach Art. 21 Abs. 2 VStG zudem das Vorliegen einer Steuerumgehung.

Vorliegend sind die ersten beiden Voraussetzungen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Sachverhalt gegeben bzw. können unterstellt werden. Im Vordergrund steht die dritte Voraussetzung, nämlich die Frage, wem das Recht zur Nutzung an dem auf das Sperrkonto überwiesenen Kaufpreisbetrag zusteht. Das Recht zur Nutzung steht derjenigen Person zu, der der Nutzen am Vermögenswert unbelastet zukommt, d.h. derjenigen Person, die über den Vermögenswert ausschliesslich und frei Verfügungsberechtigt ist. Massgebend ist dabei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Entscheidend ist, wem tatsächlich aus wirtschaftlicher Sicht das Recht zur Nutzung am Vermögenswert zukommt.

Notar Traugott: *Das Sperrkonto lautet zwar auf seinen Namen und er kann über das Konto verfügen. Er hat die Mittel indes gemäss den vertraglichen Vereinbarungen zu verwenden und nach Abschluss der Sanierungsarbeiten dem Verkäufer auszuhändigen. Zwischengeschaltete Personen, die den Nutzen auf Rechnung des tatsächlich Berechtigten einnehmen, haben kein*

Recht zur Nutzung i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG. Notar Traugott kann die Verrechnungssteuer nicht zurückverlangen.

Ernst: Ernst hat sich mit der Beurkundung des Kaufvertrages verpflichtet, den Kaufpreis zu leisten und den Kaufpreis zu bezahlen ("Verpflichtungsgeschäft"). Der auf das Konto überwiesene Betrag von CHF 1'000'000 steht ihm aus wirtschaftlicher Sicht nach der Einzahlung deshalb nicht mehr zur Verfügung. Er kann zwar einen Anspruch auf diesen Betrag (oder je nach vertraglicher Vereinbarung auf einen Teilbetrag) erheben, wenn der Verkäufer Anton die vertraglich vereinbarten Sanierungsarbeiten an der veräusserten Liegenschaft nicht oder nicht im vereinbarten Masse vornehmen lässt, daraus fliesst aber keine wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über das Konto. Ernst steht das Recht zur Nutzung deshalb nicht zu.

Anton: Anton hat gemäss Kaufvertrag Anspruch auf den gesamten Kaufpreis inkl. den gesperrten Betrag. Zwar wird der auf das Sperrkonto eingezahlte Betrag von CHF 1'000'000 erst freigegeben, wenn Anton seinen Pflichten aus dem Kaufvertrag nachgekommen ist. Nach der Sachverhaltsbeschreibung sind aber keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Kaufvertrag als solches nur aufschiebend bedingt abgeschlossen wurde. Einzig die Freigabe des Kaufpreises ist im Umfang der Einzahlung auf das Sperrkonto unter die Bedingung gestellt, dass Anton die Sanierungsarbeiten ausführt. Er ist deshalb als am Konto wirtschaftlich berechtigt anzusehen. Ihm steht das Recht zur Nutzung und somit der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu.

Aufgabe 13 (6 Punkte)

Verona arbeitet als Angestellte bei der "Sophara AG". Im Rahmen ihrer Forschungstätigkeit gelingt ihr die erstmalige Isolierung eines neuen Enzyms. Für die Sophara AG ist das neue Enzym "Rasonix" ein grosser wirtschaftlicher Erfolg. Verona erhält deshalb für ihre bahnbrechende Erfindung den mit CHF 25'000.- dotierten "Sophara 2023 Award", den (alljährlich vergebenen) firmeneigenen Preis für die Entwicklung des erfolgreichsten Produkts. Zugleich erhält sie von der ETH Zürich für ihre herausragende Entdeckung den "Alumni-Jahrespreis" im Umfang von CHF 5'000.-.

Frage:

Stellen diese beiden Zahlungen für Verona steuerbares Einkommen dar?

Lösungsskizze

Sophara Award:

Art. 17 Abs. 1 DBG kennt einen weiten Begriff des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Alle Leistungen des Arbeitgebers, die kausal mit dem Arbeitsverhältnis verbunden sind, fallen darunter, auch freiwillig erbrachte Leistungen.

Verona erhält den Sophara Award von ihrem Arbeitgeber. Sie hat zwar keinen Anspruch auf den Sophara Award und dieser ist nicht in ihrem Arbeitsvertrag vereinbart, dennoch steht er kausal mit ihrer Anstellung bei der Sophara AG in Zusammenhang. Der Sophara Award wird jährlich vergeben und bezweckt einen Anreiz dafür zu schaffen, ausserordentlich gute Leistungen zu erbringen. Es handelt sich um einen firmeneigenen Award, der nur Mitarbeitenden

der Sophara AG vergeben wird. Er ist für Verona deshalb als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und als solches steuerbar.

Alumni-Jahrespreis:

Der Alumni-Jahrespreis der ETH steht nicht mit dem Arbeitsverhältnis von Verona in Verbindung. Der Preis stellt keine Gegenleistung für die geleistete Arbeit dar; es kann kein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit vorliegen. Verona erhält den Preis unentgeltlich. Er ist als Schenkung zu qualifizieren und zählt deshalb nicht zu ihrem steuerbaren Einkommen (Art. 24 Abs. 1 lit. a DBG).

Aufgabe 14 (20 Punkte)

Die W. AG hat vor über zwei Jahren ihre Geschäftstätigkeit (Vertrieb von Sportartikeln) vollständig eingestellt. Sie besitzt als Aktivum einzig zwei Bankkonten, die ein Guthaben von total CHF 1'000'000 aufweisen. Ihre Bilanz gestaltet sich per 31. Dezember 2022 wie folgt:

Bankkonten	1'000'000	300'000	Aktienkapital
		100'000	Kapitalreserven
		600'000	Gewinnreserven
	<hr/>	<hr/>	
	1'000'000	1'000'000	

Waltraut ist Alleinaktionärin der W. AG. Im Februar 2023 verkauft sie sämtliche Aktien der W. AG an Elfriede. Diese beabsichtigt die W. AG für ihre Vermögensverwaltungstätigkeit zu verwenden. Die W. AG wird dafür einer Statutenänderung unterzogen, in E. AG umfirmiert und mit einem neuen Zweck versehen.

Die Steuerbehörden qualifizieren den Verkauf sämtlicher Aktien der W. AG von Waltraut an Elfriede als Steuerumgehung.

Fragen

1. Erklären Sie zuerst, auf welche rechtliche Grundlage sich die Steuerumgehung stützt und unter welchen Voraussetzungen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Steuerumgehung vorliegt.
2. Wie würden Sie konkret den Fall entscheiden? Liegt eine Steuerumgehung vor oder nicht?
3. Sollten die Steuerbehörden mit dem Vorwurf der Steuerumgehung vor Bundesgericht durchdringen, welche Steuerfolgen treten konkret für alle Beteiligten, Waltraut, Elfriede und die W. AG, in diesem Fall ein?

Lösungsskizze

Frage 1:

Eine Steuerumgehung liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn

- *die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich (<insolite>), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint (objektives Merkmal);*

- wenn anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Merkmal);
- und wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde (effektives Merkmal).

Das Bundesgericht stützt das Instrument der Steuerumgehung hauptsächlich auf das Rechtsmissbrauchsverbot von Art. 2 Abs. 2 ZGB. In der jüngeren Lehre wird auch geltend gemacht, dass sich der Vorbehalt der Steuerumgehung aus dem Willkürverbot (Art. 9 BV) und der Gleichrangigkeit der Verfassungsprinzipien ergibt.

Frage 2:

Es ist zu prüfen, ob die drei Voraussetzungen der Steuerumgehung vorliegend erfüllt sind:

- Das Vorliegen des objektiven Merkmals, d.h. ein absonderliches Vorgehen, kann aus folgenden Gründen bejaht werden:
 - Die W AG hat im Zeitpunkt des Verkaufs ihrer Aktien ihre Geschäftstätigkeit bereits seit zwei Jahren vollständig aufgegeben; sie übt keine Geschäftstätigkeit mehr aus. Auf der Aktivseite ihrer Bilanz weist sie nur noch Bankkonten, d.h. flüssige Mittel auf. Sie befindet sich in einem liquidierten Zustand. Es liegt ein Aktienmantel vor.
 - Elfriede, die die Aktien erwirbt, verwendet die W. AG nach dem Kauf für einen anderen Zweck, ändert deren Statuten, die Firma etc. Sie ist nicht an der W. AG als solches und an deren Weiterführung interessiert, sondern will nur die Hülle, den Aktienmantel erwerben. Faktisch führt sie eine neue andere AG.
 - Nach normalem Geschäftsgebaren hätte Waltraut die in liquiden Zustand gebrachte W. AG liquidiert und Elfriede eine neue eigene AG gegründet.
- Das subjektive Merkmal kann auch als erfüllt betrachtet werden: Das gewählte Vorgehen führt für Waltraut zu einer erheblichen Steuerersparnis. Sie erzielt mit dem Verkauf der Aktien einen privaten steuerfreien Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG), wohingegen die Liquidation der W. AG zu steuerbarem Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) führte.
- Letztlich ist davon auszugehen, dass diese Steuerersparnis für Waltraut auch effektiv einträte, würde das Vorgehen akzeptiert, so dass das effektive Merkmal ebenfalls bejaht werden kann.

Frage 3:

Liegt eine Steuerumgehung vor, wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Sachverhaltsfiktion vorgenommen. Es treten diejenigen Steuerfolgen ein, die bei einem nicht absonderlichen, den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Vorgehen eingetreten wären.

Das nicht absonderliche Vorgehen besteht vorliegend darin, dass Waltraut die W. AG liquidiert und Elfriede eine eigene, neue AG gegründet hätte. Dieses Vorgehen zieht folgende Steuerfolgen nach sich:

- **W. AG:** Für die W. AG löst die Liquidation auf Ebene der Gewinnsteuer keine Steuerfolgen aus. Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG unterliegt der an Waltraut entrichtete

Liquidationsüberschuss aber der Verrechnungssteuer als Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen (siehe für die Berechnung gleich unten bei Waltraut). Steuerpflichtig ist die W. AG.

- **Waltraut:** *Waltraut erzielt im Umfang des Liquidationsüberschusses einen steuerbaren Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Der steuerbare Liquidationsüberschuss berechnet sich für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer nach den gleichen Grundsätzen: Die Rückzahlung des Nennwerts der Aktien sowie die Rückzahlung der Kapitalreserven sind für Waltraut gestützt auf das Kapitaleinlagenprinzip (Art. 20 Abs. 3 DBG) steuerfrei. Gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG unterliegen sie ebenfalls nicht der Verrechnungssteuer. Die Gewinnreserven von CHF 600'000 unterliegen der Einkommens- und Verrechnungssteuer. Waltraut erfüllt zudem die Voraussetzungen der Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG. Der steuerbare Liquidationsüberschuss von CHF 600'000 ist deshalb für die direkte Bundessteuer nur im Umfang von 70% steuerbar.*
- **E. AG:** *Die E. AG wird neu gegründet, womit die Ausgabe ihrer Beteiligungsrechte der Emissionsabgabe unterliegt (Art. 5 Abs. 2 lit. b StG). Zu beachten ist dabei aber der Freibetrag von CHF 1 Mio (Art. 6 Abs. 1 lit. h StG).*

Aufgabe 15 (12 Punkte)

Friedrich ist als Ingenieur im Tiefbauamt des Kantons Zürich tätig. Er wohnt mit seiner Familie (Ehefrau, 2 Kinder) in einem Einfamilienhaus im Zürcher Oberland. Vor rund 5 Jahren hatte er die Gelegenheit angrenzend an sein Einfamilienhaus eine Wiese im Umfang von 800 m² zu erwerben. Friedrich träumte stets davon, Schafzüchter zu werden und sah mit dem Erwerb der Wiese die Möglichkeit für gekommen, diesen Traum zu verwirklichen. Er errichtete auf der Wiese einen Stall und begann mit der Züchtung von Merinoschafen. Im Jahr 2023 besitzt Friedrich 50 Schafe, die total ca. 400 kg. Wolle im Jahr produzieren, wobei er 1 kg. Wolle für CHF 30 verkaufen kann.

Frage:

Wie beurteilen Sie das Halten der Schafe und der Verkauf der produzierten Wolle durch Friedrich aus Sicht der direkten Bundessteuer?

Lösungsskizze:

Es stellt sich die Frage, ob die von Friedrich betriebene Schafzucht als selbstständige Erwerbstätigkeit oder als Liebhaberei (Hobby) zu qualifizieren ist.

Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Art. 18 Abs. 1 DBG hält einzig fest, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung charakterisiert sich die selbstständige Erwerbstätigkeit mit folgenden Merkmalen:

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

Diese Indizien müssen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht kumulativ erfüllt sein. Je nach den konkreten Umständen des Einzelfalles kann auch nur eines oder können nur einige der Indizien für eine Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit genügen.

In der Abgrenzung zur Liebhaberei steht vor allem das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht bzw. Gewinnstrebigkeit im Vordergrund. Zu unterscheiden ist zwischen objektiver und subjektiver Gewinnstrebigkeit, wobei meist die objektive Gewinnstrebigkeit entscheidend ist. Objektive Gewinnstrebigkeit ist gegeben, wenn sich die fragliche Tätigkeit nach kaufmännischen Grundsätzen für eine geschäftliche Tätigkeit eignet und deshalb auch von einer kaufmännisch denkenden Drittperson in dieser oder in ähnlicher Weise ausgeführt würde.

Der vorliegende Sachverhalt ist wie folgt zu würdigen:

Für eine selbstständige Erwerbstätigkeit von Friedrich spricht, dass er Kapital und Arbeit in seine Schafe investiert hat, er in seiner Organisation frei ist und mit dem Verkauf der Wolle am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Zudem ist seine Schafzucht auf Dauer ausgelegt, und seinem Vorgehen liegt eine gewisse Planmässigkeit zugrunde. Gegen eine Qualifikation als selbstständige Erwerbstätigkeit spricht, dass Friedrich weiterhin seinem Hauptberuf als Ingenieur nachgeht und sein Arbeitspensum, gemäss Sachverhalt, nicht reduziert hat.

Weiter ist zu beachten, dass Friedrich mit der Schafzucht nur ein eher niedriges Nettoeinkommen erzielen wird. Friedrich kann in einem Jahr total 400 kg Wolle produzieren, die er für CHF 30 pro Kilo verkauft. Er erzielt aus dem Verkauf der Wolle, gemäss Sachverhalt, einen Bruttoerlös von CHF 12'000. Es ist fraglich, ob dieser Bruttoerlös dazu ausreicht, um sämtliche mit der Schafzucht zusammenhängenden Aufwendungen zu decken (Futter, Amortisation der Bauten, Kosten des Schärens der Schafe, Verkaufskosten). Zumindest muss davon ausgegangen werden, dass Friedrich, wenn überhaupt, nur einen kleinen Gewinn erzielt. Die Schafzucht ist finanziell somit nicht sehr ergiebig. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände ist die Tätigkeit von Friedrich als Hobby und nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

[Bemerkung zur Korrektur: Bei konziser Begründung wurde auch der gegenteilige Schluss und die Bejahung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit akzeptiert und für das gegenteilige Fazit die gleiche Punktezahl vergeben].