

Lösungshinweise

Version: 6. Januar 2016

<u>Sachverhalt Nr. 1</u>	Punkte
<u>Frage 1</u> Der Jahresgewinn wurde bereits mittels Gewinnsteuer erfasst (Art. 57 DBG). Die Dividendenausschüttung als solche ist als blosser Gewinnverwendung erfolgs- und damit steuerneutral. Die Dividendenausschüttung alleine löst somit keine Gewinnsteuer aus. Die X. AG schuldet hingegen eine Verrechnungssteuer von 35% oder CHF 35'000 (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV).	
<u>Frage 2</u> Die Dividende stellt bei Herrn Y. als Alleinaktionär Einkommen aus beweglichem (Kapital-) Vermögen dar (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Da Herr Y. Alleinaktionär ist, kann das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung kommen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Die Dividende ist somit nur zu 60%, d.h. mit CHF 60'000 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Herr Y. kann mit dem Wertschriftenverzeichnis seiner Steuererklärung die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen, sofern • er bei Fälligkeit der Dividende im Inland Wohnsitz hat (Art. 22 Abs. 1 VStG); • ihm bei Fälligkeit der Dividende das sog. Recht zur Nutzung zukommt (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG); • er die Dividende korrekt in seiner Steuererklärung deklariert hat (Art. 23 VStG); • keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG).	
<u>Frage 3</u> Die Dividende stellt steuerbaren Ertrag dar, da beim Geschäftsvermögen das Buchwertprinzip gilt (Art. 18 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Auch beim Geschäftsvermögen kann vorliegendenfalls das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangen, so dass bloss CHF 50'000 (50%) in die Bemessungsgrundlage für die beim Einzelfirmeninhaber erhobene Einkommenssteuer einfließen (Art. 18b DBG). Die Dividende wird letztlich als Einkommen auf Stufe des Einzelfirmeninhabers besteuert, da bei der direkten Bundessteuer die Einzelfirma selbst nicht Steuersubjekt ist (vgl. sinngemäss auch Art. 10 DBG betreffend Per-	

sonengesellschaften). Da auf der Beteiligung hohe stille Reserven vorhanden sind, ist eine Wertberichtigung der Beteiligung infolge Dividendenausschüttung nicht notwendig und würde damit seitens der Verwaltung kaum akzeptiert. Herr Y. kann wiederum die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen, sofern • er bei Fälligkeit der Dividende im Inland Wohnsitz hat (Art. 22 Abs. 1 VStG); • ihm bei Fälligkeit der Dividende das sog. Recht zur Nutzung zukommt (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG); • er die Dividende korrekt in seiner Steuererklärung deklariert hat (Art. 23 VStG)¹; • keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG).	
<u>Frage 4</u> Die Dividende bildet auf Stufe Z. AG steuerbaren Ertrag. Dieser unterliegt nach Massgabe des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich der Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Beteiligungsabzuges gegeben (Art. 69 lit. a DBG; die Beteiligung an der X. AG beträgt mehr als 10%), so dass im Ergebnis auf dem Beteiligungsertrag keine oder (je nach Höhe des Beteiligungsabzuges) bloss eine sehr geringe Gewinnsteuer anfallen wird. Die Z. AG kann die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen, sofern • sie bei Fälligkeit der Dividende ihren Sitz im Inland hat (Art. 24 Abs. 2 VStG); • ihr bei Fälligkeit der Dividende das sog. Recht zur Nutzung zukommt (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG); • sie die Dividende ordnungsgemäss verbucht hat (Art. 25 VStG); • keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG). Sofern im Konzernverhältnis die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfüllt sind, kann das Meldeverfahren zur Anwendung kommen, sofern auch dessen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 26a Abs. 3 VStV). Dies ist in casu der Fall, weil das Beteiligungsverhältnis mehr als 20% beträgt und eine Bardividende ausgeschüttet wird (Art. 26a Abs. 1 VStV).	
<u>Sachverhaltsvariante B</u>	

¹ Bei einer Einzelfirma kommt die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG und nicht die Verbuchungsklausel gemäss Art. 25 VStG zur Anwendung (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Michael Beusch et al. (Hrsg.), Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 25 VStG N 5).

Frage 5

Die Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven ist erfolgsneutral und hat auf Stufe X. AG keine Gewinnsteuerfolgen.

Eine Verrechnungssteuer wird infolge des Kapitaleinlageprinzips ebenfalls nicht geschuldet (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).

Frage 6

Die Dividendenausschüttung aus den Kapitaleinlagereserven hat infolge des Kapitaleinlageprinzips keine Steuerfolgen auf Stufe Alleinaktionär Y (Art. 20 Abs. 3 DBG).

Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung nicht.

Frage 7

Beim Geschäftsvermögen gilt nicht das Kapitaleinlage-, sondern das Buchwertprinzip. Es gilt somit grundsätzlich dieselbe Lösung wie bei Frage 3 hievor, also:

Die Substanzdividende stellt steuerbaren Ertrag dar (Art. 18 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Auch beim Geschäftsvermögen kann vorliegendenfalls das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangen, so dass bloss CHF 50'000 (50%) in die Bemessungsgrundlage für die beim Einzelfirmeninhaber erhobene Einkommenssteuer einfliessen (Art. 18b DBG).

Da auf der Beteiligung hohe stille Reserven vorhanden sind, ist eine Wertberichtigung der Beteiligung infolge Substanzdividendenausschüttung nicht notwendig und würde damit seitens der Verwaltung kaum akzeptiert.

Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung nicht.

Frage 8

Es gilt grundsätzlich dieselbe Lösung wie bei Frage 4 hievor, also:

Die Substanzdividende bildet auf Stufe Z. AG steuerbaren Ertrag. Dieser unterliegt nach Massgabe des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich der Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Beteiligungsabzuges gegeben (Art. 69 lit. a DBG; die Beteiligung an der X. AG beträgt mehr als 10%), so dass im Ergebnis auf dem Beteiligungsertrag keine oder (je nach Höhe des Be-

teilungsabzuges) bloss eine sehr geringe Gewinnsteuer anfallen wird. Da auf der Beteiligung hohe stille Reserven vorhanden sind, ist eine Wertberichtigung der Beteiligung infolge Substanzdividendenausschüttung nicht notwendig und würde damit seitens der Verwaltung kaum akzeptiert. Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung resp. des Meldeverfahrens nicht.	
<u>Sachverhaltsvariante C</u> <u>Frage 9</u> Die Kapitalherabsetzung hat auf Stufe X. AG keine Gewinnsteuerfolgen, da der Vorgang erfolgs- und damit steuerneutral ist. Eine Verrechnungssteuer wird ebenfalls nicht geschuldet, da das Kapitaleinlageprinzip gilt (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).	
<u>Frage 10</u> Die Kapitalherabsetzung hat infolge des Kapitaleinlageprinzips keine Steuerfolgen auf Stufe Alleinaktionär Y (Art. 20 Abs. 3 DBG). Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung nicht.	
<u>Frage 11</u> Beim Geschäftsvermögen gilt nicht das Kapitaleinlage-, sondern das Buchwertprinzip. Es gilt somit grundsätzlich dieselbe Lösung wie bei Fragen 3 und 7 hievor, also: Die im Zuge der Kapitalherabsetzung erhaltene Zahlung stellt steuerbaren Ertrag dar (Art. 18 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Auch beim Geschäftsvermögen kann vorliegendenfalls das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangen, so dass bloss CHF 50'000 (50%) in die Bemessungsgrundlage für die beim Einzelfirmeninhaber erhobene Einkommenssteuer einfließen (Art. 18b DBG). Da auf der Beteiligung hohe stille Reserven vorhanden sind, ist eine Wertberichtigung der Beteiligung infolge Kapitalherabsetzung nicht notwendig und würde damit seitens der Verwaltung kaum akzeptiert. Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung nicht.	
<u>Frage 12</u>	

Es gilt grundsätzlich dieselbe Lösung wie bei Fragen 4 und 8 hievor, also:

Die aus der Kapitalherabsetzung erhaltene Zahlung bildet auf Stufe Z. AG steuerbaren Ertrag. Dieser unterliegt nach Massgabe des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich der Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Beteiligungsabzuges gegeben (Art. 69 lit. a DBG; die Beteiligung an der X. AG beträgt mehr als 10%), so dass im Ergebnis keine oder (je nach Höhe des Beteiligungsabzuges) bloss eine sehr geringe Gewinnsteuer anfallen wird.

Da auf der Beteiligung hohe stille Reserven vorhanden sind, ist eine Wertberichtigung der Beteiligung infolge Substanzdividendenausschüttung nicht notwendig und würde damit seitens der Verwaltung kaum akzeptiert.

Mangels Verrechnungssteuererhebung stellt sich die Frage der Rückerstattung resp. des Meldeverfahrens nicht.

Sachverhalt 2

Frage 1

Das steuerbare Einkommen im Jahre 2015 beträgt CHF 435'000 (CHF 410'000 + CHF 25'000 = CHF 435'000). Es gilt im DBG zwar grundsätzlich das Welteinkommensprinzip. Trotzdem erstreckt sich Steuerpflicht infolge positiv-rechtlicher Normierung unter anderem nicht auf ausländische Betriebsstätten und Grundstücke (Art. 6 Abs. 1 DBG).

Frage 2

Das satzbestimmende Einkommen im Jahre 2015 beträgt CHF 585'000 (Art. 7 Abs. 1 DBG).

Frage 3

Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt.

Frage 4

Das steuerbare Einkommen im Jahre 2015 beträgt CHF 315'000, nämlich

CHF 410'000
./ CHF 120'000
CHF 25'000
CHF 315'000

Der Verlust aus der deutschen Betriebsstätte kann in der Schweiz abgezogen werden (Art. 6 Abs. 3 Satz 1 und 2 DBG).

Der Verlust aus der Liegenschaft in Mailand kann nicht abgezogen werden, da es sich um einen Auslandsverlust i.S.v. Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG handelt, der nur satzbestimmend berücksichtigt werden kann.

Frage 5

Das satzbestimmende Einkommen im Jahre 2015 beträgt CHF 285'000 (Art. 6 Abs. 3 Satz 3 und Art. 7 Abs. 1 DBG).

Frage 6

In diesem Falle kommt es mit Bezug auf das Steuerjahr 2015 zu einer „Revision“ der Veranlagung, und der Verlust von CHF 120'000 aus der deutschen Betriebsstätte würde nachträglich im Steuerjahr 2015 nur satzbestimmend berücksichtigt, sofern die Betriebsstättenverluste in Deutschland vorgetragen werden können (Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG).

In diesem Falle wäre das „revidierte“ steuerbare Einkommen im Jahre 2015 somit CHF 435'000 und das satzbestimmende Einkommen CHF 285'000, nämlich

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Gewinn Bern	CHF 410'000	CHF 410'000
Verlust Lö	./ CHF 0	./ CHF 120'000
Verlust Mi	./ CHF 0	./ CHF 30'000
übriges Eink.	CHF 25'000	CHF 25'000
TOTAL	<u>CHF 435'000</u>	<u>CHF 285'000</u>

Sachverhalt Nr. 3

Frage 1

Es kann davon ausgegangen werden, dass ein sog. simuliertes Darlehen und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (Art. 58 Abs. 1 lit. a oder b DBG).

Die verdeckte Gewinnausschüttung charakterisiert sich durch folgende Elemente:

- Leistung der AG an Aktionäre oder Nahestehende;
- Keine oder keine angemessene Gegenleistung;
- Leistung würde einer unabhängigen Drittperson nicht erbracht;
- (Bevorteilung des Aktionärs/des Nahestehenden ist für Organe erkennbar)

Dieses letzte Kriterium ist umstritten. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung ist diesbezüglich uneinheitlich. Letztlich ist aber die praktische Relevanz dieses vierten Kriteriums sowieso eher gering (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Teil II., Therwil/Basel 2004, N 100 zu Art. 58 DBG).

Im Bereich simulierter Darlehen deuten insbesondere folgende Indizien darauf hin, dass ein Darlehen nicht dem sog. Drittvergleich (arm's length-Prinzip) entspricht und infolgedessen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (vgl. Merkblatt der bernischen Steuerverwaltung zu „Darlehen an Aktionäre“²):

- Fehlende Bonität des Darlehensnehmers;
- Fehlen eines schriftlichen Vertrages;
- Keine oder ungenügende Sicherheiten;
- Fehlen von Vereinbarungen über die Rückzahlung;
- Übermässig lange Laufzeit;
- Kumulation von Darlehensbezügen;
- Umwandlung des Darlehenszinses in eine Darlehensschuld;
- Verwendung des Darlehens für die private Lebenshaltung;
- Extreme Bilanzverhältnisse;
- Extremes Verhältnis der Darlehenshöhe zu den übrigen Aktiven (Klumpenrisiko).

Im vorliegenden Fall wird von einem simulierten Darlehen ausgegangen, da zahlreiche der genannten Indizien erfüllt sind. Aus gewinnsteuerlicher Sicht käme es auf Stufe X. AG im Moment der Abschreibung des Darlehens zu einer gewinnsteuerlichen Aufrechnung, d.h. eine allfällige handelsrechtliche Abschreibung des Darlehens würde steuerlich nicht anerkannt (verdeckte Gewinnausschüttung).

² Abrufbar unter: <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Darlehen+an+Aktion%E4re> (besucht am 23.12.2015).

Vgl. im Übrigen das oben angegebene Merkblatt.	
<u>Frage 2</u> Eine verdeckte Gewinnausschüttung löst ebenfalls die Verrechnungssteuer von 35% auf dem als simuliert erachteten Darlehensbetrag aus (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV). Die verdeckte Gewinnausschüttung wird nämlich im Verrechnungssteuerrecht analog definiert wie bei der Gewinn- resp. Einkommenssteuer. Die Verrechnungssteuer wird allerdings bereits im Zeitpunkt der Gewährung des simulierten Darlehens erhoben und nicht wie bei der Gewinnsteuer erst bei dessen Abschreibung.	
<u>Frage 3</u> Ein simuliertes Darlehen und damit die verdeckte Gewinnausschüttung wird auf Stufe der Alleinaktionärin A. bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als Einkommen aus beweglichem (Kapital-) Vermögen besteuert (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Das Teilbesteuerungsverfahren ist anwendbar (Art. 20 Abs. 1bis DBG). Es würden somit bloss 60% des simulierten Darlehensbetrages in die Bemessungsgrundlage bei der Einkommenssteuer einbezogen. Heikel ist im Lichte der verschärften Praxis der ESTV (vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 40 vom 11. März 2014) die Frage, ob die Alleinaktionärin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen kann. Zur Diskussion steht die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG. Zu Gunsten der Alleinaktionärin könnte man immerhin ins Feld führen, dass diese nicht „Nichts“, sondern wohl zumindest die Schuld und den Zinsaufwand in ihrer Steuererklärung angegeben haben wird, so dass nicht von einer völligen „Nichtdeklaration“ die Rede sein kann.	

Sachverhalt Nr. 4 A

Frage 1

Vgl. zum Ganzen MWST-Branchen-Info 20, Ziff. 2.1.1. und 2.1.2.

Es stellt sich die Frage, ob es sich bei der Leistung des Coaches um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG) oder um eine steuerbare Beratungsleistung (Dienstleistung) handelt (Art. 18 i.V.m. Art. 3 lit. e MWSTG).

Eine steuerbare Beratungsleistung liegt gemäss Praxis der Mehrwertsteuerbehörden vor (vgl. dazu Beilage 1 zum Prüfungsbogen), wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

Die Leistung

- ist individuell auf den Auftraggeber zugeschnitten;
- beruht auf einer vorgängigen Analyse der entsprechenden Situation beim Auftraggeber (Unternehmen) und
- besteht darin, konkrete Problemlösungsvorschläge auszuarbeiten und eventuell umzusetzen.

Oft beinhaltet eine Leistung sowohl Elemente der von der Steuer ausgenommenen Schulung als auch Elemente der steuerbaren Beratung. Im vorliegenden Fall ist das von den Vertragsparteien verfolgte Ziel in erster Linie eine Bildungsleistung. Das Coaching ist lediglich als Ergänzung zur Bildungsleistung anzusehen und dieser untergeordnet (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Die gesamte Leistung ist im vorliegenden Grundsachverhalt als Bildungsleistung einzustufen und infolgedessen von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

Die von der MWST ausgenommene Bildungsleistung bewirkt beim Leistungserbringer eine sachgerechte Vorsteuerkorrektur (Art. 29 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 30 MWSTG).

Variante

Frage 2

Im Gegensatz zum Grundsachverhalt ist hier von einem neuen, vom Trainingsauftrag unabhängigen Zusatzauftrag auszugehen. Dieser steht nun nicht mehr im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Ausbildung(sdienstleistung). Vielmehr ist in diesem Fall von einer zum Normalsatz von 8% steuerbaren Beratungs-Dienstleistung auszugehen (Art. 18 i.V.m. Art. 3 lit. e MWSTG).

Sachverhalt Nr. 4B

Vgl. zum Ganzen MWST-Info 4 Ziff. 4.2.1.

Frage 1

Das Leistungspaket besteht einzeln betrachtet aus von der Steuer ausgenommenen Schulungsleistungen und aus steuerbaren Verpflegungsleistungen. Es stellt sich die Frage, ob diese Leistungen mehrwertsteuerlich je einzeln zu betrachten sind, oder aber ob die sog. „70/30%-Regel“ resp. Kombinationsregel zur Anwendung gelangen kann (Art. 19 Abs. 2 MWSTG).

Bei **Variante I** macht die Schulung (inkl. der Schulungsunterlagen/Lehrbücher, die als Nebenleistungen zur Schulung deren steuerliches „Schicksal“ teilen) ca. 81% und damit mehr als 70% der Gesamtleistung aus, so dass die Kombinationsregel von Art. 19 Abs. 2 MWSTG zur Anwendung kommen kann und die Gesamtleistung als Bildungsleistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG). Auf der Rechnung an die Kunden wäre in diesem Fall somit keine schweizerische Mehrwertsteuer auszuweisen.

Falls dieses Resultat nicht erwünscht ist (Korrektur des Vorsteuerabzugs nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 30 MWSTG), könnte man auch für die Versteuerung der ausgenommenen Bildungsleistung optieren (Art. 22 Abs. 1 MWSTG) und infolgedessen das gesamte Leistungspaket inkl. 8% MWST in Rechnung stellen.

Bei **Variante II** macht die Schulung inkl. Schulungsunterlagen/Lehrbücher weniger als 70% der Gesamtleistung aus. Die Kombinationsregel von Art. 19 Abs. 2 MWSTG ist somit nicht mehr anwendbar, sodass die einzelnen Leistungen steuerlich je einzeln für sich zu betrachten sind. Die Schulungsleistungen inkl. Schulungsunterlagen/Lehrbücher sind somit von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG), die Verpflegungsleistung ist zum Normalsatz von 8% steuerbar (Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 25 Abs. 3 MWSTG). Es würde somit eine Mehrwertsteuer von CHF 52 geschuldet ($\text{CHF } 650 \times 8\% = \text{CHF } 52$). Für die von der Mehrwertsteuer ausgenommene Schulungsleistung ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren (Art. 29 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 30 MWSTG). Unter gewissen Voraussetzungen ist auch in diesem Fall eine pauschale Abrechnung möglich (MWST-Info 04, Ziff. 4.2.1.).

Auch hier besteht betreffend Schulungsleistungen wiederum die Optionsmöglichkeit (Art. 22 Abs. 1 MWSTG).