

Lösungshinweise

	Punkte
<b>Sachverhalt 1</b>	
<b>Block A</b>	
<p><b>Sachverhalt a)</b> Der geerbte Barbetrag von CHF 100'000 würde an sich die Einkommensdefinition im Sinne der sog. Reinvermögenszugangstheorie von Schanz erfüllen. Aufgrund einer expliziten Ausnahmeregelung im DBG liegt indes kein steuerbares Einkommen vor (Art. 24 lit. a DBG).</p> <p>Einkommen somit: CHF 0.</p>	
<p><b>Sachverhalt b)</b> Das Verwaltungsratshonorar dürfte erst im Jahr n+1 realisiert sein, so dass es noch nicht in der Steuererklärung des Jahres n zu deklarieren ist: „Ist die Forderung des Arbeitnehmers auf eine zusätzliche Vergütung der <i>Höhe</i> nach noch nicht endgültig bestimmt, weil sie vom Reingewinn oder von einem erst im Folgejahr von der Geschäftsleitung oder dem Verwaltungsrat gefällten Beschluss abhängt, ist sie noch nicht realisiert“ (Markus Reich, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: P. Locher/B. Rolli/P. Spori [Hrsg.], Internationales Steuerrecht in der Schweiz, FS zum 80. Geburtstag von Walter Ryser, Bern 2005, S. 195).</p> <p>Einkommen somit: CHF 0.</p>	
<p><b>Sachverhalt c; Obligation 1)</b> Es liegt eine „gewöhnliche“ Obligation vor. Der Zins des Jahres n von CHF 50 ist als Einkommen zu deklarieren (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG).</p> <p>Einkommen somit: CHF 50.</p>	
<p><b>Sachverhalt c; Obligation 2)</b> Es liegt eine sog. Obligation mit überwiegender Einmalverzinsung vor. Der periodische Zins (CHF 20 von CHF 800 = 2.5%) beträgt weniger als die Hälfte der Gesamrendite von 6.007%.</p> <p>Die Differenz von CHF 910 zu CHF 800, also CHF 110 stellt somit steuerbaren Ertrag dar (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG). Der periodische Zins von CHF 20 ist ebenfalls steuerbar (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG), da dieser vor dem Veräusserungstermin fällig geworden ist.</p> <p>Einkommen somit total: CHF 110 + CHF 20 = CHF 130.</p>	
<p><b>Sachverhalt d)</b> Aufgrund des Sachverhaltes kann davon ausgegangen werden, dass Herr X. das geerbte Patent in seinem Privatvermögen hält. Er hat dieses gemäss Sachverhalt ja geerbt und nicht als Forscher selbst entwickelt. Es liegt somit keine selbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG vor.</p> <p>Vielmehr realisiert Herr X. durch die einmalige Veräusserung eines Patentes einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG).</p> <p>Einkommen somit: CHF 0.</p>	

<p><b>Sachverhalt e)</b> Im Rahmen von Dienstleistungen werden sog. Eigenleistungen regelmässig nicht erfasst (vgl. zum Ganzen P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 16 DBG N 50). Es liegt somit kein steuerbares Einkommen vor.</p> <p>Einkommen somit: CHF 0</p>	
<p><b>Sachverhalt f)</b> Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis liegt bei einem Verwandtenmietzins, der weniger als die Hälfte des Eigenmietwertes beträgt, eine sog. Steuerumgehung vor (Urteil des Bundesgerichts vom 28.1.2005, in: StE 2005 B 25.2 Nr. 7).</p> <p>Allgemein liegt eine Steuerumgehung gemäss Bundesgericht vor, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— „(1) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem</li> <li>— (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn</li> <li>— (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuereinsparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde“ [Urteil des Bundesgerichts vom 28.1.2005, in: StE 2005 B 25.2 Nr. 7, E. 4]</li> </ul> <p>Die Steuerumgehung hat somit zur Folge, dass Herr X. nicht nur die effektiv von seiner Tochter vereinnahmten Mietzinszahlungen deklarieren, sondern dass Herr X. resp. das Ehepaar X. weiterhin den Eigenmietwert gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG versteuern muss.</p> <p>Einkommen somit: CHF 20'000.</p>	
<p><b>Sachverhalt g)</b> Gemäss der seit 1.1.2016 geltenden Regelung können sog. Berufsaufstiegskosten zwar grundsätzlich abgezogen werden, allerdings nur bis zum Maximalbetrag von CHF 12'000 pro Jahr (Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG).</p> <p>Abzug somit: ./ CHF 12'000</p>	
<p><b>Sachverhalt h)</b> Das GA sollte grundsätzlich zum Abzug zugelassen werden, und zwar ein GA 1. Klasse, nicht nur ein solches 2. Klasse (vgl. dazu Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 16.2.2011, in: StE 2011 Nr. B 22.3 Nr. 104). Allerdings ist seit dem 1.1.2016 der Fahrkostenabzug auf CHF 3'000 beschränkt, so dass bloss CHF 3'000 abgezogen werden können (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG).</p> <p>Abzug somit: ./ CHF 3'000</p>	
<p><b>Sachverhalt i)</b> Die Unterhaltszahlungen sind grundsätzlich steuerbar (Art. 23 lit. f DBG). Frau X. erleidet indes ohne ihr Zutun einen Progressionsnachteil. In einer solchen Situation kann Art. 37 DBG angewendet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000, in: ASA 70, S. 210 ff., S. 215).</p> <p>Steuerbares Einkommen somit: CHF 84'000; satzbestimmendes Einkommen: CHF 21'000 (die Kapitalleistung von total CHF 84'000 wird anstelle von vier jährlichen Leistungen erbracht).</p>	
<p><b>Sachverhalt j)</b> In Frankreich entsteht im Jahr n ein sog. Gewinnungskostenüberschuss von minus CHF 20'000 (CHF 30'000 ./ CHF 50'000). Dieser ist in der Schweiz nur satzbestim-</p>	

mend zu berücksichtigen (Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG: „In allen übrigen Fällen.....“).	
Auswirkung auf das steuerbare Einkommen somit: CHF 0; Auswirkung auf das satzbestimmende Einkommen somit: ./ CHF 20'000.	
<b>Sachverhalt k)</b> Es kommt der Verheiratetentarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG zur Anwendung.	
<b>Sachverhalt 1, Fortsetzung:</b> vgl. die separate Excel-Tabelle in Beilage 1.	

<p><b>Sachverhalt 2</b> <b>Block A</b></p>	
<p><b>Frage 1:</b> Gemäss Bilanz sind keine stillen Reserven vorhanden, die realisiert werden könnten. Die Liquidation in diesem bereits fortgeschrittenen Stadium hat somit keine Gewinnsteuerfolgen. Es gilt das Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG): Falls handelsrechtlich kein Gewinn ausgewiesen wird und auch keine Korrektur aufgrund einer Steuernorm erfolgen muss, fällt keine Gewinnsteuer an.</p>	
<p><b>Frage 2:</b> Die Verrechnungssteuer wird auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, so auch auf „Liquidationsdividenden“ resp. Liquidationsüberschüssen erhoben (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV). Es gilt das Kapitaleinlageprinzip (Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG). Konkret wird damit die Verrechnungssteuer auf den ausgeschütteten Gewinnreserven erhoben (die Rückzahlung des Aktienkapitals und der Kapitaleinlagereserven ist mit anderen Worten steuerfrei möglich). Der Steuersatz beträgt 35% (Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG). Die Verrechnungssteuer ist zwingend auf Herrn A zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Gemäss Bilanz der M AG bestehen die Aktiven aus flüssigen Mitteln. Die Verrechnungssteuer muss somit entrichtet werden. Das Meldeverfahren gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV kann nicht zur Anwendung gelangen, da keine Aktiven abgetreten werden.</p>	
<p><b>Frage 3:</b> Liquidationsüberschüsse stellen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG steuerbares Einkommen dar. Es gilt das Kapitaleinlageprinzip (Art. 20 Abs. 3 DBG), da Herr A die Aktien der M AG in seinem Privatvermögen hält. Es unterliegen infolgedessen nur die ausgeschütteten Gewinnreserven der Einkommenssteuer. Da Herr A zudem Alleinaktionär der M AG ist, kommt das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG). Es sind bloss 60% der ausgeschütteten Gewinnreserven von CHF 700'000 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, also CHF 420'000.</p>	
<p><b>Frage 4:</b> Bei den Stempelabgaben ist zwischen der Emissionsabgabe und der Umsatzabgabe zu unterscheiden.</p> <p>Eine Emissionsabgabe ist bei der Liquidation nicht geschuldet (Art. 5 StG e contrario). Die Emissionsabgabe wird vielmehr gerade beim umgekehrten Vorgang, nämlich bei der Schaffung von Eigenkapital (Kapitaleinlagen) und nicht bei der Kapitalentnahme erhoben.</p> <p>Eine Umsatzabgabe wird ebenfalls nicht geschuldet. Die M AG ist aufgrund ihres Bilanzbildes nicht Effektenhändlerin, weil bereits die Limite von CHF 10 Mio. gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG nicht erreicht wird.</p>	
<p><b>Frage 5:</b> Eine Mehrwertsteuer wird nicht geschuldet. Es sind bloss noch flüssige Mittel und damit keine potentiell steuerbaren Aktiven aus der Bilanz ersichtlich, deren Übertragung eine Mehrwertsteuer auslösen könnte.</p>	
<p><b>Sachverhalt 2</b> <b>Block B</b></p>	
<p><b>Frage 1:</b> Die Regelung findet sich in Art. 16 Abs. 3 DBG.</p>	
<p><b>Frage 2:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewerbsmässiger Liegenschaften- und Wertpapierhandel, aber auch gewerbsmässiger Wein- (Urteil des Bundesgerichts 2A.66/2002 vom 17.9.2002), Plakate- (Urteil</li> </ul>	

<p>des Bundesgerichts 2C_893/2008 vom 10.8.2009) und Kunsthandel (jeweils Art. 18 DBG).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fälle indirekter Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG).</li> <li>• Transponierungsfälle (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG).</li> <li>• Gewisse Fälle des Erwerbes eigener Beteiligungsrechte (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).</li> <li>• Veräusserung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG).</li> <li>• Mantelhandel (Steuerumgehung im Bereich der Verrechnungssteuer, oder bei der Emissionsabgabe Art. 5 Abs. 2 lit. b StG).</li> <li>• Aktienveräusserung mit Weiterbeschäftigungsklausel (Urteil des Bundesgerichts 2C_618/2014 vom 3.4.2015).</li> </ul>	
<p><b>Frage 3:</b> Es liegt in casu die Veräusserung eines Aktienmantels, d.h. einer in liquide Form gebrachten Gesellschaft, vor. Damit ist ein sog. Mantelhandel gegeben.</p> <p>Der Mantelhandel wird steuerlich/gedanklich als Liquidation gefolgt von einer Neugründung behandelt.</p> <p>Bezüglich Einkommenssteuern für Herrn A ergeben sich somit grundsätzlich dieselben Folgen wie bei der zivilrechtlichen Liquidation gemäss Frage 3 zu Block A hievor.</p>	
<p><b>Frage 4:</b> Da der Mantelhandel steuerlich/gedanklich in eine Liquidation gefolgt von einer Neugründung zerlegt wird, ergeben sich bezüglich Verrechnungssteuer grundsätzlich dieselben Steuerfolgen wie bei der Liquidation gemäss Frage 2 zu Block A hievor.</p>	
<p><b>Frage 5:</b> Der Mantelhandel löst gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. b StG eine Emissionsabgabe aus. Diese wird gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. c StG auf dem Reinvermögen, mindestens aber auf dem Nennwert erhoben. Dabei ist ein Betrag von CHF 1 Mio. steuerfrei (Art. 6 Abs. 1 lit. h StG). Dies gilt auch beim Mantelhandel (C. Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Auflage, Therwil/Basel 2006, S. 164).</p> <p>Das Reinvermögen der M AG gemäss Bilanz beträgt CHF 2.2 Mio. Die Emissionsabgabe wird somit auf CHF 1.2 Mio. erhoben. Bei einem Steuersatz von 1% (Art. 8 Abs. 1 StG) ist infolgedessen eine Emissionsabgabe von CHF 12'000 durch die M AG zu entrichten. Herr A als Veräusserer haftet solidarisch für die Abgabe (Art. 10 StG).</p>	

<p><b>Sachverhalt 3</b> <b>Block A</b></p>	
<p><b>Frage 1:</b> Es handelt sich um von der Steuer ausgenommene Umsätze (kulturelle Dienstleistung, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 lit. a MWSTG).</p>	
<p><b>Frage 2:</b> Eine Option wäre möglich (Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Es liegt keine Leistung vor, für die eine Option im Sinne von Art. 22 Abs. 2 MWSTG ausgeschlossen wäre. Im Falle von Billettverkäufen für kulturelle Veranstaltungen muss zudem die MWST nicht gegenüber den Kinobesuchern offen auf dem Billet ausgewiesen werden. Es reicht der Ausweis im Abrechnungsformular gegenüber der ESTV (vgl. dazu Art. 39 MWSTV sowie BGE 140 II 495, 507 E. 3.4.3).</p> <p>Der Steuersatz würde im Falle einer Option 2.5% betragen (Art. 25 Abs. 2 lit. c MWSTG).</p>	
<p><b>Frage 3:</b> Eine Option i.S. von Art. 22 MWSTG könnte sich deshalb empfehlen, weil dann der Vorsteuerabzug im Betrag von CHF 400'000 (8% auf CHF 5 Mio.) ermöglicht würde (Art. 28 Abs. 1 lit. a MWSTG).</p> <p>Dies könnte selbst dann Sinn machen, wenn die Mehrwertsteuer nicht auf die Kinobesucher/Konsumenten überwält werden könnte. Der sofort anfallende Vorsteuerabzug von CHF 400'000 bringt nämlich einen sofortigen cash flow Vorteil, währenddem die diesen neutralisierenden, nicht überwältzten Mehrwertsteuern von jährlich CHF 9'500 (2.5% auf CHF 380'000) erst in den zukünftigen Jahren anfallen (vgl. zum Ganzen auch: A. Camenzind/N. Honauer/K. A. Vallender/M. R. Jung/S. L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2012, S. 367 f.).</p>	
<p><b>Sachverhalt 3</b> <b>Block B</b></p>	
<p><b>Frage 1:</b> Es liegt ein Eigenverbrauchstatbestand gemäss Art. 31 Abs. 2 lit. a MWSTG vor. Da es sich um eine neue, ungebrauchte Waschmaschine handelt, die der Einzelunternehmer X. seiner Einzelfirma entnimmt, ist der Vorsteuerabzug vollumfänglich zu korrigieren (keine Berücksichtigung des Zeitwertes gemäss Art. 31 Abs. 3 MWSTG). Die Eigenverbrauchssteuer beträgt somit CHF 120. Dies entspricht dem bei Anschaffung der Waschmaschine vor zwei Jahren vorgenommenen Vorsteuerabzug.</p>	
<p><b>Frage 2:</b> Der Alleinaktionär X. ist eine eng verbundene Person gemäss Art. 3 lit. h MWSTG. Gleichzeitig arbeitet er im Betrieb mit. Damit kommen die Art. 47 Abs. 2 bis 4 MWSTV zur Anwendung, da diese auch für eng verbundene Personen gelten (Art. 47 Abs. 5 MWSTV). Es stellt sich somit die Frage, ob die Gratisabgabe einer Waschmaschine als Naturallohn (entgeltliche Leistung) auf dem Lohnausweis zu deklarieren wäre. Dies ist zu bejahen. Dabei ist vom Marktwert der Waschmaschine auszugehen. Dieser beträgt gemäss Sachverhalt CHF 2'160 (inkl. MWST). Die AG müsste somit eine Mehrwertsteuer von CHF 160 deklarieren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV).</p>	

Beilage 1

	Eheleute X.	
Einkünfte/Abzüge	steuerbar	satzbestimmend
Gewinn Anwaltsbüro	200'000	200'000
Lohn Ehefrau	220'000	220'000
Sachverhalt a)	0	0
Sachverhalt b)	0	0
Sachverhalt c), Obligation 1)	50	50
Sachverhalt c), Obligation 2)	130	130
Sachverhalt d)	0	0
Sachverhalt e)	0	0
Sachverhalt f)	20'000	20'000
Sachverhalt g)	-12'000	-12'000
Sachverhalt h)	-3'000	-3'000
Sachverhalt i)	84'000	21'000
Sachverhalt j)	0	-20'000
<b>TOTAL steuerbares Einkommen</b>	<b>509'180</b>	
<b>TOTAL satzbestimmendes Einkommen</b>		<b>426'180</b>