

Lösungshinweise

<u>Sachverhalt 1</u>	Total [55 P.]
<p><u>Frage 1.1.</u></p> <p><i>Gewinnsteuer:</i> Die Dividendenausschüttung als solche ist nicht aufwandwirksam (blosse Gewinnverwendung). Entsprechend ist die Gewinnausschüttung auch gewinnsteuerneutral (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG).</p> <p><i>Verrechnungssteuer:</i> Die Dividendenausschüttung aus <i>Gewinnreserven</i> einer in der Schweiz ansässigen jur. Person unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV). Es gilt bei der Verrechnungssteuer nämlich das sog Kapitaleinlageprinzip (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG), wonach Gewinnreserven nicht verrechnungssteuerfrei ausschüttbar sind. Es wird seitens der X. AG somit eine Verrechnungssteuer von 35% auf CHF 100'000, d.h. CHF 35'000 geschuldet (30-tägige Zahlungsfrist ab Entstehung der Steuerforderung, Art. 16 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer ist zu entrichten und zwingend auf die Aktionärin zu überwälzen (Art. 14 VStG). Das Meldeverfahren ist bei einer natürlichen Person resp. einer Bardividende nicht anwendbar (keiner der in Art. 24 VStV genannten Fälle).</p>	
<p><u>Frage 1.2.</u></p> <p>Dividenden sind auf Stufe der Aktionärin, welche die Aktien im Privatvermögen hält, ebenfalls steuerbar (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Es gilt hier auch das Kapitaleinlageprinzip (Art. 20 Abs. 3 DBG). Da es sich bei der Aktionärin A um eine Alleinaktionärin handelt, kommt das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Dies bedeutet, dass nur 60% von CHF 100'000 (und nicht etwa 60% von CHF 65'000) in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer einzubeziehen sind. Die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer betreffend Dividende beträgt somit CHF 60'000.</p> <p>Ferner kann die Aktionärin bei ordnungsgemässer Deklaration (Art. 23 VStG) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen (d.h. CHF 35'000), da in casu auch die sonstigen Voraussetzungen vorliegen dürften (Art. 21 ff. VStG).</p>	
<p><u>Frage 2.1.</u></p> <p>Es liegt eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung im Umfang von CHF 12'000 vor. Diese charakterisiert sich durch folgende Merkmale:</p> <ul style="list-style-type: none">— Leistung der AG an Aktionäre oder Nahestehende— Keine oder keine angemessene Gegenleistung— Leistung würde einer unabhängigen Drittperson nicht erbracht. <p><i>Gewinnsteuer:</i> Bei der Gewinnsteuer auf Stufe AG erfolgt eine Aufrechnung im Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung von CHF 12'000. Darauf wird die Gewinnsteuer/direkte Bundessteuer von effektiv 7.83% oder gerundet CHF 939</p>	

<p>erhoben. Die Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich infolge deren Handelsrechtswidrigkeit bereits aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG. Alternativ enthält das Gesetz eine ausdrückliche Erwähnung der verdeckten Gewinnausschüttung in Art. 58 Abs. 1 lit. b, 5. Lemma DBG.</p> <p>Verrechnungssteuer: Die verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 12'000 unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV). Die X. AG schuldet somit eine Verrechnungssteuer von 35% auf CHF 12'000 oder CHF 4'200. Die Verrechnungssteuer ist zwingend auf die Aktionärin zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Andernfalls kommt es zu einer sog. „Aufrechnung ins Hundert“. Die X. AG hätte dann eine Verrechnungssteuer von CHF 6'461 zu entrichten ($[(CHF\ 12'000/65\%)] \times 35\%$).</p> <p>Mehrwertsteuer: Die X. AG ist gemäss Sachverhalt mehrwertsteuerpflichtig. Der Verkauf des Autos unterliegt als steuerbare Lieferung der Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 8% (Art. 18 Abs. 1, Art. 3 lit. d Ziff. 1, Art. 25 Abs. 1 MWSTG). Da das Entgelt von CHF 10'000 nicht dem Drittvergleich standhält, ist es nach Massgabe von Art. 24 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 lit. h MWSTG zu korrigieren. Das massgebende Entgelt entspricht somit dem Verkehrswert von CHF 22'000 inkl. 8% MWST. Die Mehrwertsteuer beträgt infolgedessen CHF 1'629 ($[(CHF\ 22'000/108\%)] \times 8\%$).</p>	
<p>Frage 2.2.</p> <p>Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt auf Stufe Aktionärin der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Das Teilbesteuerungsverfahren gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG kann im Regelfall auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen zur Anwendung gelangen. Es sind somit 60% von CHF 12'000, d.h. CHF 7'200 in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer einzubeziehen.</p> <p>Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an A. ist mangels korrekter Deklaration fraglich (Art. 23 VStG).</p>	
<p>Frage 3.1.</p> <p>Es liegt wiederum eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (vgl. Frage 2.1).</p> <p>Gewinnsteuer: Grundsätzlich gleich wie bei Frage 2.1.</p> <p>Verrechnungssteuer: Die X. AG muss auch hier auf der verdeckten Gewinnausschüttung die Verrechnungssteuer von 35% entrichten (Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 20 VStV). Zudem ist die Verrechnungssteuer gleich wie bei Frage 2.1. auf die Alleinaktionärin A und nicht deren Tochter B zu überwälzen, weil ausnahmsweise die sog. Dreieckstheorie und nicht die sog. Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung gelangt (die erbrachte geldwerte Leistung beruht auf familiären Beziehungen; vgl. Merkblatt S-02.141, Ziff. 2a).</p> <p>Mehrwertsteuer: analog Frage 2.1.</p>	

Frage 3.2.

Da bei der Einkommenssteuer die sog. Dreieckstheorie zur Anwendung gelangt, hat die Alleinaktionärin A die verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommen zu versteuern (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Das Teilbesteuerungsverfahren sollte Anwendung finden (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Es sind somit 60% von CHF 12'000, d.h. CHF 7'200 in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer bei A einzubeziehen.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist mangels korrekter Deklaration fraglich (Art. 23 VStG).

Frage 3.3.

Infolge Dreieckstheorie wird bei der Tochter keine Einkommenssteuer erhoben (sondern bei deren Mutter und Alleinaktionärin A).

An sich liegt eine Schenkung von der Mutter A an die Tochter B vor, doch unterliegt diese bspw. im Kanton Bern nicht der Schenkungssteuer (Eltern-/ Kindverhältnisse sind von den kantonalen Schenkungssteuern durchwegs ausgenommen). [Diese Antwort wird nicht verlangt, da kantonales Steuerrecht].

Frage 4.1.

Es liegt wiederum eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Gewinnsteuer: Grundsätzlich gleich wie Frage 2.1.

Verrechnungssteuer: Allerdings ist anders als bei den Fragen 2.1. und 3.1. die Verrechnungssteuer in diesem Fall nicht auf die Alleinaktionärin A., sondern auf die Schwestergesellschaft Y. AG zu überwälzen. Es gilt somit der Grundsatz, wonach bei der Verrechnungssteuer im Regelfall die Direktbegünstigungstheorie und nicht die Dreieckstheorie zur Anwendung gelangt. Bei fehlender Überwälzung kommt es bei der X. AG zu einer sog. Aufrechnung ins Hundert. Die X. AG hätte dann eine Verrechnungssteuer von CHF 6'461 zu entrichten ($[(CHF 12'000/65\%)] \times 35\%$).

Mehrwertsteuer: analog Frage 2.1 und 3.1. Zusätzlich: Bei unternehmerischer Verwendung kann die Schwestergesellschaft den Vorsteuerabzug geltend machen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Der Vorsteuerabzug ist bei Verwendung für von der MWST nach Art. 21 MWSTG ausgenommenen Leistungen ausgeschlossen (Art. 29 MWSTG). Bei gemischter Verwendung ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren (Art. 30 MWSTG). Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist durch die Schwestergesellschaft nachzuweisen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG). Die Schwestergesellschaft hat Anspruch auf eine Rechnung nach Art. 26 MWSTG.

Frage 4.2.

Einkommenssteuer: Grundsätzlich gleich wie Fragen 2.2. und 3.2., da bezüglich Einkommenssteuer die sog. Dreieckstheorie gilt. Dieser zufolge wird die verdeckte Gewinnausschüttung der Alleinaktionärin A. als Einkommen zugerechnet (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Das Teilbesteuerungsverfahren ist anwendbar (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Es sind somit 60% von CHF 12'000, d.h. CHF 7'200 in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer einzubeziehen.

Frage 4.3.

Gewinnsteuer: Es liegt gemäss Dreieckstheorie eine verdeckte Kapitaleinlage der Alleinaktionärin A. in die Y. AG vor. Diese löst keine Gewinnsteuer auf Stufe Y. AG aus (Art. 60 lit. a DBG).

Emissionsabgabe: Es ist ebenfalls keine Emissionsabgabe geschuldet, weil die Leistung nicht effektiv/physisch von der Aktionärin, sondern von der Schwestergesellschaft X. AG stammt, so dass der Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 lit. a StG, der einen Zuschuss von einem „Gesellschafter“ verlangt, nicht erfüllt ist. Bei einer formal konzipierten Rechtsverkehrssteuer wie der Emissionsabgabe kommt dem Wortlaut eine grosse Bedeutung zu.

Verrechnungssteuer: Falls es zur korrekten Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Y. AG kommt, ist die Rückerstattung allenfalls mangels korrekter Verbuchung fraglich (Art. 25 Abs. 1 VStG).

Sachverhalt Nr. 2	
<p><u>Frage 1.1.</u></p> <p>Damit die Umwandlung der Einzelfirma in eine AG beim Einzelfirmeninhaber B. Meyer keine Einkommenssteuerfolgen auslöst, müssen folgende Kriterien kumulativ erfüllt werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Steuerpflicht der AG in der Schweiz besteht fort (Art. 19 Abs. 1 DBG); • die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Buchwerte werden übernommen (Art. 19 Abs. 1 DBG); • das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG); • während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden AG nicht veräussert (Art. 19 Abs. 2 DBG). <p>Diese vier Kriterien sind im vorliegenden Fall erfüllt resp. können erfüllt werden, so dass die Umwandlung einkommenssteuerneutral durchgeführt werden kann.</p>	
<p><u>Frage 1.2.</u></p> <p>Durch die Umwandlung der Einzelfirma in eine AG wird B. Meyer vom selbständig erwerbenden Einzelfirmeninhaber zum unselbständig erwerbenden Angestellten (Aktionärsdirektor) der AG. Er erzielt ab dem Umwandlungszeitpunkt für die Zukunft somit Lohn, d.h. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 17 DBG.</p>	
<p><u>Frage 1.3.</u></p> <p>Der Gewinn des Geschäftsjahres 2014 der neu gegründete AG unterliegt der Gewinnsteuer, d.h. der hier interessierenden direkten Bundessteuer zum Satz von effektiv 7.83% (Art. 57 DBG; Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 68 DBG). Die Steuerpflicht beginnt per 1.1.2014, sofern die Eintragung ins Handelsregister innerhalb von sechs Monaten, d.h. spätestens bis zum 30. Juni 2014 erfolgt. Letzteres ist in casu gemäss Sachverhalt der Fall (HR-Eintrag per 20. Juni 2014).</p>	
<p><u>Frage 1.4.</u></p> <p>Es liegt kein verrechnungssteuerlich relevanter Vorgang vor, solange die Aktien nicht zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis in die AG eingebracht werden, was in casu nicht der Fall ist.</p>	
<p><u>Frage 1.5.</u></p> <p><i>Emissionsabgabe</i></p> <p>Nach Art. 9 Abs. 1 lit. e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen der Umwandlung einer Einzelfirma in eine</p>	

AG 1 Prozent des Nennwertes. Die übertragenen stillen Reserven sind mit anderen Worten von der Steuer (Bemessungsgrundlage) ausgenommen. Dies gilt allerdings nur, wenn die Einzelfirma im Umwandlungszeitpunkt bereits während mindestens fünf Jahren bestand sowie während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die Aktien der AG nicht veräussert werden.

Die Einzelfirma wurde gemäss Sachverhalt vor rund 10 Jahren gegründet. Zudem sind keine Anhaltspunkte aus dem Sachverhalt ersichtlich, dass die Aktien innerhalb von fünf Jahren verkauft worden wären. Die Regelung von Art. 9 Abs. 1 lit. e StG ist somit grundsätzlich anwendbar.

Die Emissionsabgabe beträgt 1% von CHF 1'500'000 oder CHF 15'000.

Der Freibetrag von CHF 1 Mio. gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. h ist anwendbar. Die Kosten resp. die Abgabe selbst sind beim steuerlichen Abstellen auf den Nennwert als Bemessungsgrundlage (obschon wirtschaftlich mehr zufließt als der Nennwert) nicht abziehbar (P.-M. Glauser in: Oberson Xavier/Hinny Pascal, Commentaire droits de timbre/Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 23 zu Art. 9 StG).

Umsatzabgabe

Eine Umsatzabgabe ist nicht geschuldet, da es bereits an der Effektenhändlereigenschaft der Einzelfirma oder AG mangelt (da die Bilanzsumme total CHF 6 Mio. beträgt, fällt Art. 13 Abs. 3 lit. d StG a priori weg).

Aber selbst wenn die Effektenhändlereigenschaft von Einzelfirma und/oder AG zu bejahen wäre, kämen die Ausnahmebestimmungen von Art. 14 Abs. 1 lit. a resp. lit. i StG zum Tragen, so dass keine Umsatzabgabe anfallen würde.

Frage 1.6.

Da bei der Umwandlung einer Einzelfirma in eine AG keine rechtsformändernde Umwandlung gemäss FusG vorliegt, ist das Meldeverfahren somit zwingend anzuwenden (Camenzind/Honauer/Vallender et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2012, S. 717), sofern die massgeblichen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Art. 38 MWSTG):

- es muss eine Umstrukturierung gemäss Art. 19 DBG vorliegen;
- beide beteiligten Parteien (Einzelfirma und AG) müssen mehrwertsteuerpflichtig sein, wobei es für die übernehmende AG genügt, wenn sie mit der Übernahme MWST-pflichtig wird;
- die auf dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Satz berechnete Steuer muss 10'000 Franken übersteigen.

Die beiden ersten Punkte sind gegeben. Bei Punkt Drei spricht wohl eine hohe Vermutung dafür, dass dieser auch gegeben ist. Bei einer Bilanzsumme von CHF 6 Mio. werden wohl bei einem Früchte- und Gemüsegeschäft steuerbare Aktiven von mind. CHF 400'000 ($[(10'000/2.5\%) \times 100\%]$) bilanziert sein.

Die AG wird MWST-pflichtig für die Leistungen ab dem Datum des HR-Eintrages. Die Leistungen in der Zeit vom 1.1.2014 bis zum HR-Eintrag der AG sind durch die EF mit der bisherigen MWST UID abzurechnen. Mit dem Vollzug

des Meldeverfahrens wird die EF im Register der MWST-Pflichtigen gelöscht.	
--	--

Sachverhalt Nr. 3	
<p>Frage 1</p> <p>Es stellt sich die Frage, ob</p> <ul style="list-style-type: none"> • eine sog. Spende i.S.v. Art. 3 lit. i MWSTG und damit ein Nicht-Entgelt i.S.v. Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG vorliegt, oder ob • eine sog. Sponsoringleistung und damit ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch gegeben ist. <p>Gemäss Art. 3 lit. i MWSTG liegt eine Spende auch dann vor, wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders oder der Spenderin verwendet wird. In casu geht man allerdings über eine derart neutrale Nennung hinaus, indem noch ein verkappter Werbeslogan formuliert wird. Es ist somit eher von einer Sponsoringleistung, d.h. von einer mehrwertsteuerpflichtigen Werbeleistung des Sportvereins gegenüber der Bank und nicht von einer blossen Spende der Bank an den Sportverein auszugehen (vgl. auch MWST-Info Nr. 05, Ziff. 2.2.1.).</p>	
<p>Frage 2.1.</p> <p>Sofern der Sportverein subjektiv steuerpflichtig ist, muss er somit seine Werbe-Dienstleistung gegenüber der Bank bei effektiver Abrechnung mit 8% Mehrwertsteuer abrechnen, d.h. auf den CHF 100'000 inkl. 8% MWST einen Betrag von CHF 7'407.40 (Abrechnung im Hundert¹) MWST in der entsprechenden MWST-Quartalsabrechnung deklarieren (Art. 18 Abs. 1; Art. 24 Abs. 1; Art. 25 Abs. 1; Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Rechnet der Sportverein mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz ab, ist der entsprechend zugeteilte MWST-Satz auf der steuerbaren Leistung von CHF 92'592.60 anwendbar.</p>	
<p>Frage 2.2.</p> <p>Die Sponsoringleistung ist in einem MWST-konformen Vertrag zu regeln, wobei festzulegen ist, ob sich der Sponsoringbetrag von CHF 100'000 inkl. oder exkl. 8% MWST versteht. Die Bank sollte aus ihrer Sicht vom Sportverein eine formell korrekt ausgestaltete Rechnung verlangen (Art. 26 MWSTG) bzw. sich im Vertrag zusichern lassen, damit sie allenfalls (zumindest teilweise, d.h. nach einer evtl. Vorsteuerkorrektur; Art. 30 MWSTG) den Vorsteuerabzug geltend machen kann.</p>	
<p>Frage 3</p> <p>Der gemeinnützig tätige Verein würde dann eine von der MWST ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG erbringen, welche nicht der MWST unterliegen würde. Das Erbringen einer von der Steuer ausgenommenen Dienstleistung hätte allerdings beim MWST-pflichtigen gemeinnützigen Verein eine Vorsteuerkorrektur zur Folge (Art. 30 MWSTG).</p>	

¹ [CHF 100'000/108%] x 8% = CHF 7'407.

Frage 4

Um die Vorsteuerkorrektur zu vermeiden, könnte der gemeinnützig tätige Verein allenfalls für die Versteuerung der Werbeleistung optieren (Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Die Werbe-Dienstleistung gegenüber der Bank müsste dann mit 8% MWST abgerechnet werden.

<p>Sachverhalt Nr. 4</p>	
<p>Frage 1:</p> <p>Es liegt eine Beratungsleistung und damit eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor (Art. 3 lit. e MWSTG), zumal es sich um keine Lieferung nach Art. 3 lit d. MWSTG handelt.</p>	
<p>Frage 2:</p> <p>Der Ort dieser Dienstleistung befindet sich in der Schweiz. Es gilt das Empfängerortprinzip gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, da keine der Sonderbestimmungen von Art. 8 Abs. 2 MWSTG auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist.</p>	
<p>Frage 3:</p> <p>Der Münchner Anwalt ist von der Steuerpflicht in der Schweiz befreit, weil er ein Unternehmen betreibt, das in der Schweiz ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG).</p> <p>Es liegt ein Fall der Bezugsteuer i.S.v. Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG vor. Steuerpflichtig ist somit die Klientin X. AG mit Sitz in Bern (Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG). Die Bezugsteuer beträgt CHF 1'600 (8% von CHF 20'000) (Art. 46 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 MWSTG) und ist zu deklarieren. Die X. AG kann (in der gleichen MWST-Abrechnung) die Bezugsteuer (vorbehältlich einer Vorsteuerkorrektur i.S.v. Art. 30 MWSTG) wiederum als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 lit. b MWSTG).</p>	
<p>Frage 4:</p> <p>Grundsätzlich nicht. Auch eine natürlich Person kann der Bezugsteuer unterliegen, wenn sie im Kalenderjahr für mehr als CHF 10'000 Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht (Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG), was in casu gegeben ist. Die steuerpflichtige Person hat sich somit innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres schriftlich bei der ESTV anzumelden und gleichzeitig die bezogene Leistung zu deklarieren (Art. 47 Abs. 2 MWSTG; Art. 66 Abs. 3 MWSTG). Die Steuer beträgt wiederum CHF 1'600 (8% von CHF 20'000; Art. 46 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 MWSTG). Infolge der fehlenden MWST-Pflicht entfällt der Anspruch auf Vorsteuerabzug.</p>	