



Steuerrecht Master Lösungen

16. Januar 2020

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 11 Seiten und 23 Aufgaben.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- 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 zur Bewertung

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

Aufgabe 1	30 Punkte	37.5% des Totals
Aufgabe 2	20 Punkte	25.0% des Totals
Aufgabe 3	30 Punkte	37.5% des Totals
<hr/>		
Total	80 Punkte	100%

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 Ausfüllen

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

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 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 Y AG ist an der Schweizer Börse kotiert und hat CHF 300'000 Kapitalreserven und CHF 300'000 Gewinnreserven. Sie beabsichtigt am 31. Dezember 2020 CHF 200'000 Dividenden auszuschütten. Sie entnimmt diese den Kapitalreserven, da dies keine Steuerfolgen nach sich zieht.

Falsch, Art. 20 Abs. 4 DBG sagt, dass bei einer an der Schweizer Börse kotierten Gesellschaft, mindestens im gleichen Umfang wie Kapitaleinlagereserven auch Gewinnreserven ausbezahlt werden müssen, ansonsten resultieren Steuerfolgen.

Aufgabe 12

Die X AG wird mit einem Aktienkapital von CHF 2 Mio. gegründet, dabei unterliegt der volle Betrag der Emissionsabgabe.

Falsch, nach Art. 6 Abs. 1 lit. h StG ist ein Freibetrag von CHF 1 Mio. vorgesehen. Somit unterliegt nur CHF 1 Mio. der Emissionsabgabe und nicht der volle Betrag.

Aufgabe 13

Bei der modifizierten Dreieckstheorie wird auf eine Aufrechnung beim Anteilshaber verzichtet.

Richtig.

Aufgabe 14

Die Verrechnungssteuer verfolgt einen reinen Sicherungszweck. Sie garantiert die korrekte Deklaration der Einkünfte in der Einkommensveranlagung und damit die korrekte Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

Falsch, gegenüber ausländischen Steuerpflichtigen hat sie einen Fiskalzweck. Es handelt sich dann um eine endgültige Kapitalertragssteuer.

Aufgabe 15

Bei den Sozialabzügen müssen die tatsächlich angefallenen Kosten nachgewiesen werden.

Falsch, bei den Sozialabzügen muss lediglich die vom Gesetz verlangte Voraussetzung dafür nachgewiesen werden (z.B. für den Kinderabzug muss man ein Kind haben) und keine tatsächlich angefallenen Kosten.



Aufgabe 16

Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung nicht alle Einkommensbestandteile deklariert hat.

Falsch, eine vollendete Steuerhinterziehung liegt erst vor, wenn die Veranlagung rechtskräftig ist oder wenn eine Veranlagung gänzlich unterbleibt.

Aufgabe 17

Die Besteuerung von Gratisaktien erfolgt aus steuersystematischen Gründen. Bei der Ausgabe werden Gewinn- oder Kapitaleinlagereserven in steuerfrei rückzahlbaren Nennwert umgewandelt.

Falsch, eine Besteuerung von Gratisaktien aus steuersystematischen Gründen folgt nur bei der Umwandlung von Gewinnreserven in Nennwert, da nur in diesem Fall steuerbares Substrat in steuerfreies Substrat umgewandelt wird.

Aufgabe 18

A, Alleinaktionär der X AG entscheidet sich noch im Jahre 2019 3.5% seiner Beteiligungen in eine Holding AG einzubringen, an der er zu 60% beteiligt ist. Dies führt zu steuerbarem Ertrag.

Falsch, es liegt keine Transponierung nach Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG vor, da lediglich 3.5% seiner Beteiligungen übertragen werden.

Aufgabe 19

Bei der Ausgabe von Gratisaktien muss für die Entrichtung der Verrechnungssteuer immer eine Aufrechnung ins Hundert stattfinden.

Falsch, nach Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV ist unter Umständen auch das Meldeverfahren anwendbar.

Aufgabe 20

Leistet der Nutzniesser einer Liegenschaft eine Einmalentschädigung zur Abgeltung des Nutzniessungsrechts, so stellt diese beim Eigentümer der Liegenschaft einen steuerfreien Kapitalgewinn dar.

Richtig.

(Alternativ: Es liegt gar kein Einkommen vor, da auf Seiten des Eigentümers dem Vermögenszugang (Einmalleistung) ein gleich hoher Vermögensabgang (zufolge vorübergehender Wertverminderung) gegenübersteht.)

Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (30 Punkte)

Aufgabe 21 (8 Punkte)

Die A AG hat ein einbezahltes Aktienkapital von CHF 2'000'000. Sie weist in der Handelsbilanz keine Kapitalreserven auf. Aktionäre A, B, C und D sind zu je einem Viertel am Aktienkapital beteiligt. Die Übertragbarkeit der Aktien ist nach Massgabe der Statuten beschränkt. D will seinen Anteil veräussern. Da kein geeigneter Erwerber gefunden wird, beschliesst die A AG die Aktien zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 zu erwerben, ohne dabei das Aktienkapital herabzusetzen.

Fragen

1. Wie ist dieses Vorgehen handelsrechtlich zu würdigen?

Nach Art. 659 Abs. 1 OR darf eine Gesellschaft eigene Aktien nur dann erwerben, wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien 10 Prozent des Aktienkapitals nicht übersteigt.

Werden im Zusammenhang mit einer Übertragbarkeitsbeschränkung Namenaktien erworben, so beträgt die Höchstgrenze 20 Prozent. Die über 10 Prozent des Aktienkapitals hinaus erworbenen Aktien sind innert zwei Jahren zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten (Art. 659 Abs. 2 OR).

Vorliegend ist die Übertragbarkeit der Aktien nach Massgabe der Statuten beschränkt, was bedeutet, dass Art. 659 Abs. 2 OR Anwendung findet. Somit darf die A AG im Umfang von 20% eigene Aktien erwerben. Sie erwirbt aber 25% der Aktien. Dies ist handelsrechtlich nicht zulässig.

Des Weiteren sieht Art. 659 Abs. 2 OR vor, dass die über 10 Prozent des Aktienkapitals hinaus erworbenen Aktien innert zwei Jahren veräussert oder durch Kapitalherabsetzung vernichtet werden müssen.

Dem Sachverhalt sind keine Angaben zu entnehmen, dass dies geschieht.

Handelsrechtlich ist somit Art. 659 OR nicht eingehalten.

2. Welche gewinnsteuerlichen Folgen hat dieses Vorgehen für die A AG?

Der Erwerb eigener Aktien löst in der Regel keine gewinnsteuerlichen Folgen aus. Eine Ausnahme wäre, wenn der Verkaufspreis der Aktien über dem Verkehrswert liegt.

3. Welche einkommenssteuerlichen Folgen hat dieses Vorgehen für D?

Im Umfang der über 20% gehaltenen Aktien (also 5%) liegt eine Verletzung von Art. 659 Abs. 2 OR vor und es erfolgt eine sofortige Abrechnung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG. Es liegt eine Teilliquidation vor.



Wenn die A AG 10% der Aktien innerhalb von zwei Jahren weiterveräussert, liegt ein steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG vor (Art. 659 Abs. 2 OR i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG).

Wenn sie die ersten 10% Aktien nicht innerhalb von zwei Jahren veräussert, so wird dieser Rückkauf als Teilliquidation qualifiziert. Es handelt sich um einen steuerbaren Vermögensertrag (Art. 4a Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) im Umfang des Differenzbetrages zwischen dem Verkaufserlös und dem Nominalwert.

Ebenso müssen die zweiten 10% innerhalb von 6 Jahren veräussert werden. Geschieht dies nicht, so resultiert aus dem Rückkauf ebenso ein steuerbarer Vermögensertrag (Art. 4a Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

4. Welche verrechnungssteuerlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Art. 4a VStG umschreibt in Ergänzung zu Art. 4 VStG den Gegenstand der Verrechnungssteuer.

Art. 4a VStG regelt die Teilliquidation für zwei Grundtatbestände.

Nach Art. 4a Abs. 1 VStG ist jeder Erwerb eigener Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung oder über den Rahmen von Art. 659 OR hinaus unmittelbar und ausnahmslos als Teilliquidation zu qualifizieren, welche die Verrechnungssteuer auslöst.

Art. 4a Abs. 2 VStG bestätigt den Grundsatz, dass jeder Erwerb eigener Beteiligungsrechte eine Teilliquidation darstellt. Aber er statuiert gestützt auf die beschränkte Erlaubnis des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte von Art. 659 OR die Fiktion, dass die Teilliquidation erst eintritt, wenn die eigenen Beteiligungsrechte, deren Erwerb nach Art. 659 OR handelsrechtlich zulässig ist, länger als sechs Jahre ab Erwerbsdatum gehalten werden (vgl. zum Ganzen KS ESTV Nr. 5 Ziff. 2.1).

Das bedeutet, dass die über 20% hinaus gehaltenen eigenen Aktien (also 5%) unmittelbar der Verrechnungssteuer unterliegen.

Die ersten 10% der gehaltenen eigenen Aktien gelangen bereits nach Ablauf der zweijährigen Frist gemäss Art. 659 Abs. 2 OR zur Besteuerung. Der Rahmen von Art. 659 OR ist dann nämlich nicht mehr eingehalten, weswegen eine Besteuerung gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG erfolgt.

Soweit die Quote von 10% überschritten ist, unterliegt der Erwerb der eigenen Aktien Art. 4a Abs. 2 VStG. In diesem Umfang findet eine Besteuerung erst nach Ablauf der Sechsjahresfrist statt. Im Sachverhalt haben wir keine Angaben über die Weiterveräusserung der eigenen Aktien. Wird also nicht innert 6 Jahren 10% veräussert, erfolgt eine Besteuerung.



Aufgabe 22 (8 Punkte)

Herr A ist Verwaltungsrat und Mitglied der Geschäftsleitung der Bank X AG. Er ist Hauptverantwortlicher des Bereichs «Anlagen und Investitionen». Er erleidet im Jahr 2019 einen Unfall, der einen Spitalaufenthalt und einen Erwerbsausfall zur Folge hat. Herr A ist durch seinen Arbeitgeber gegen Berufs- und Nichtberufsunfälle versichert. Die Versicherung übernimmt die Spitalkosten, ein Taggeld für den Lohnausfall und bezahlt noch eine Genugtuungssumme von CHF 5'000. Im Rahmen seiner Genesung hat er einige Zeit für sich und fängt an nebenbei CHF 250'000 in Anlagen der Y AG zu investieren. Diese schrieb ihm dafür monatsweise Erträge gut, welche er im System beliess und sogleich reinvestierte. Es hätte auch die Möglichkeit bestanden, sich die Erträge auszahlen zu lassen. Gegen Ende Jahr 2019 stellt sich heraus, dass dieses Anlagesystem betrügerisch ist (sog. Schneeballsystem), und der Konkurs über diese Gesellschaft wird eröffnet. Herr A ist der Meinung, dass er die im Jahr 2019 insgesamt gutgeschriebenen Erträge von CHF 80'000 nicht in seiner Steuererklärung 2019 deklarieren muss. Vielmehr möchte er einen Verlust von CHF 250'000 geltend machen.

Fragen

1. Wie werden die Leistungen zur Kostendeckung, das Taggeld für den Lohnausfall und die Genugtuungssumme steuerrechtlich behandelt?

Vorliegend ist das Prinzip des Reinvermögenszugangs zu beachten. Danach muss immer die Frage gestellt werden, ob eine Versicherungsleistung zu einem Reinvermögenszugang führt.

Die Leistungen zur Kostendeckung, welche von der Versicherung übernommen werden, sind ein Ausgleich für einen eingetretenen Schaden. Somit gibt es keinen Reinvermögenszugang. Damit erfolgt auch keine Besteuerung.

Das Taggeld für den Lohnausfall ist ein Surrogat für den Lohn. Ersatz von Erwerbseinkommen ist gemäss Art. 23 lit. a DBG steuerbar.

Die Genugtuungssumme wird für ein bleibendes seelisches Leid geleistet. Aus Gründen der Billigkeit wurden die Genugtuungsleistungen von der Einkommensbesteuerung ausgenommen (Art. 24 lit. g DBG).

2. Wie kann A seinen Anteil an der Versicherungsprämie steuerlich behandeln?

Die Unfallversicherung betrifft die 2. Säule. Die Prämien sind gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. f DBG vom Nettoeinkommen abzugsfähig.

3. Stellen die Gutschriften aus den Anlagen der Y AG Einkommen dar?

Realisation von Einkommen kann durch Eigentumserwerb (wie z.B. Ausbezahlung der Gutschrift), aber auch aufgrund des Forderungserwerbs erfolgen.

Realisation ist der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position, ohne dass diese Position mit einer Rückgabepflicht belastet ist.



Die entstandene Forderung muss so gewiss und gesichert sein, dass sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung dem Zufluss von Geld oder Sachwerten gleichgestellt werden kann. Die erforderliche Gewissheit muss sich auf Bestand und Höhe der Forderung beziehen und ermöglichen, dass die steuerpflichtige Person darüber disponieren kann. Nur ein korrelierender Abgang neutralisiert einen Zufluss und lässt den Zugang zur Nichteinkunft werden (Verwirklichung des Nettoprinzips). (siehe auch BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.2. und E. 2.2.3. und E. 2.3.2.).

Vorliegend handelt es sich um Einkünfte aus einem Schneeballsystem. Dabei gilt der Grundsatz, dass die ausbezahlten, aus einem betrügerischen Anlagesystem mit Schneeballcharakter stammenden Vermögenserträge steuerrechtlich grundsätzlich als realisiert gelten. Dies trifft jedenfalls solange und soweit zu, als die Erträge aus beweglichem Vermögen später nicht durch eine Rückerstattungspflicht (z.B. paulianische Tatbestände nach Art. 286+287 SchKG, Anfechtung aus ungerechtfertigter Bereicherung nach Art. 62ff. OR oder aktienrechtliche Rückerstattungspflicht nach Art. 678 OR) neutralisiert werden (siehe auch BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.3.1. und E. 3.3.2.).

Anders verhält es sich bei Forderungen, die nicht ausbezahlt worden sind, sondern erst gutgeschrieben wurden. Von einer den Vermögenszugang neutralisierenden Unsicherheit ist solange nicht auszugehen, als die Erträge jenen Anlegerinnen und Anlegern, die das wünschen, tatsächlich noch ausbezahlt werden (siehe auch BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.3.4.).

Wäre der Ertrag nicht mehr ausbezahlt worden, obwohl der Investor die Auszahlung verlangt hätte, könnte die Gutschrift von vornherein nicht als realisiertes Einkommen betrachtet werden (siehe auch BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.5.2.).

Vorliegend besteht gemäss Sachverhalt immer noch die Möglichkeit der Auszahlung. Ebenso sind keine paulianischen oder andersartige Anfechtungsklagen anhängig gemacht worden. Somit sind die Gutschriften mit keinem Neutralisierungsgrund belastet und sind daher steuerrechtlich realisiert worden.

A hätte gemäss der in der Lehre umstrittenen Auffassung des Bundesgerichts die gutgeschriebenen Erträge in seiner Steuererklärung deklarieren müssen.

4. Wie wird der Verlust aus den Anlagen bei Herrn A steuerrechtlich behandelt?

Aufgrund des Sachverhalts kann davon ausgegangen werden, dass Herr A die Investitionen in die Y AG privat tätigt. Es stellt somit einen Verlust im privaten Bereich dar, welcher nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann.



Aufgabe 23 (14 Punkte)

Herr X ist Alleinaktionär der X AG. Ende 2019 bittet Herr X einen befreundeten Treuhänder, fiktive Rechnungen auszustellen. Dieser macht das und stellt 4 Rechnungen (à je CHF 25'000) für Marketingleistungen, die in den Monaten Mai-August 2019 angeblich erbracht wurden, aus. Daraufhin verbucht die X AG die CHF 100'000 als Aufwand. Die CHF 100'000 werden auf das Konto der von Herrn X beherrschten Y Ltd. mit Sitz auf den Virgin Islands überwiesen. In der Bilanz der X AG wird per Ende 2019 ein Jahresgewinn von CHF 100'000 ausgewiesen. X deklariert diesen Betrag in der Steuererklärung der X AG für die Steuerperiode 2019.

Fragen

1. Welche gewinnsteuerrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen für die X AG?

Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn der X AG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung zusammen unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Massgeblichkeitsprinzip). Geschäftsmässig nicht begründete Aufwände werden aufgerechnet (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

Die X AG hat im Jahr 2019 keine Marketingleistungen im Umfang von CHF 100'000 erbracht. Es handelt sich um fiktive Rechnungen, welche keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Die CHF 100'000 müssen dem Gewinn der A AG zugerechnet werden. Die A AG hat somit Gewinnsteuern auf einem Gewinn von CHF 200'000 zu bezahlen.

2. Welche einkommenssteuerrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen für X?

Die von der X AG erhaltenen CHF 100'000 unterliegen bei X der Einkommenssteuer nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Da X mehr als 10% des Aktienkapitals der X AG besitzt, kann er das Teileinkünfteverfahren in Anspruch nehmen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).

3. Welche verrechnungssteuerrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Da die CHF 100'000 kein geschäftsmässig begründeter Aufwand sind und auf das Konto der von Herrn X beherrschten Y Ltd. mit Sitz auf den Virgin Islands überwiesen wurden, stellen sie eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Verdeckt ist die Gewinnausschüttung, weil sie in der Buchhaltung nicht als solche, sondern als Marketingaufwand ausgewiesen wurde.

X ist Alleinaktionär der X AG und hat somit eine Gewinnausschüttung von CHF 100'000 erhalten. Diese Gewinnausschüttung unterliegt gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer. Entweder zieht die X AG den Betrag von CHF 35'000 (35%) von X ein und überweist ihn der ESTV oder es erfolgt auf Stufe der X AG eine Aufrechnung ins Hundert.

4. Welche steuerstrafrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Steuerhinterziehung:

Vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig so handelt, dass er nicht oder nicht vollständig veranlagt wird. Für den Tatbestand der Hinterziehung sind folgende Merkmale wesentlich:

- *Entzug eines Steuerbetrages: Durch die Steuerhinterziehung bewirkt der Täter, dass er den geschuldeten Steuerbetrag nicht oder nicht in vollem Umfang entrichtet. Das kann geschehen, indem der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und den Beilagen dazu macht.*
- *Verletzung einer dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflicht: Die Pflichten der Steuerpflichtigen sind in den Artikeln 124-126 DBG geregelt. Sie müssen alles Mögliche tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.*
- *Schuld des Steuerpflichtigen: Wegen Hinterziehung ist nur strafbar, wer die zu einer ungenügenden Besteuerung führende Pflichtverletzung schuldhaft, sei es vorsätzlich oder fahrlässig, begeht.*
- *Rechtskräftige Veranlagung*

Vorliegend hat X für die X AG vorsätzlich eine falsche Angabe in der Steuererklärung gemacht, denn er wollte den Gewinn schmälern (tiefere Gewinnsteuern). Er verunmöglicht eine vollständige und richtige Veranlagung. Dem Staat geht somit ein gewisser Steuerbetrag verloren.

Nach Art. 181 Abs. 1 DBG wird auch die juristische Person in die Pflicht genommen. Die juristische Person wird bei Verletzung von Verfahrenspflichten, Steuerhinterziehung oder versuchter Steuerhinterziehung gebüsst. Dies bedeutet, dass sich auch die X AG der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

Art. 181 Abs. 3 DBG sieht vor, dass die Strafbarkeit der handelnden Organe oder Vertreter nach Art. 177 DBG vorbehalten bleibt.

Art. 177 DBG regelt die Strafbarkeit wegen Anstiftung, Helferschaft und Mitwirkung.

Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft.

X hat als Vertreter der X AG vorsätzlich eine Steuerhinterziehung der X AG bewirkt, weshalb er sich ebenfalls strafrechtlich zu verantworten hat.

Der Treuhänder leistet Helferschaft, indem er die fiktiven Rechnungen ausstellt. Er erfüllt damit ebenfalls Art. 177 DBG.

Aus dem Sachverhalt geht nicht hervor, ob die Veranlagung bereits rechtskräftig ist.

Wenn sie dies nicht ist, so liegt eine versuchte Steuerhinterziehung nach Art. 176 DBG vor.

Art. 177 DBG erfasst die Helferschaft zur versuchten Steuerhinterziehung nicht. In diesem Fall hätte das für den Treuhänder keine steuerstrafrechtlichen Folgen.



Indem X die CHF 100'000 auf das Konto der von ihm beherrschten Y Ltd. mit Sitz auf den Virgin Islands bucht, sind auch die Auswirkungen für die Einkommenssteuer zu untersuchen. Da er die CHF 100'000 nicht als Einkommen deklariert, begeht er auch bei der Einkommenssteuer eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 DBG. Falls die Veranlagung nicht bereits rechtskräftig ist, so liegt auch hier eine versuchte Steuerhinterziehung nach Art. 176 DBG vor.

Steuerbetrug:

Einen Steuerbetrug begeht, wer zum Zweck einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175-177 DBG gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht (Art. 186 Abs. 1 DBG).

Als Urkunden gelten nach Art. 110 Abs. 4 StGB Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient. Als Urkunden gelten auch die kaufmännische Buchhaltung und die dazugehörigen Belege. Keinen Urkundencharakter haben Steuererklärungen und deren Beilagen.

Die vom Treuhänder erstellten fiktiven Rechnungen gelten somit als Urkunde, weil sie als Buchungsbelege benutzt werden. Diese fiktiven Rechnungen sind inhaltlich unwahr, da kein Marketingaufwand angefallen ist, die Rechnungen aber genau dies ausweisen. Die fiktiven Rechnungen haben Eingang in die Buchhaltung gefunden. Somit ist auch die Buchhaltung (Bilanz und Erfolgsrechnung) falsch.

Ein Gebrauch der Urkunde liegt vor, wenn diese den Veranlagungs-, Steuer- oder Erlassbehörden als Beweismittel eingereicht wird.

Vorliegend ist unklar, was den Steuerbehörden zusammen mit der Steuererklärung eingereicht wurde. Bei einer juristischen Person muss grundsätzlich eine Bilanz und Erfolgsrechnung eingereicht werden gemäss Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG.

Wenn man davon ausgeht, dass dies geschehen ist, so liegt ein Steuerbetrug gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG vor.

Als Täter kommt nicht nur die steuerpflichtige Person in Frage, sondern jede natürliche Person, welche die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt, also insbesondere Vertreter, Organe oder auch Angestellte einer juristischen Person.

Art. 102 StGB sieht aber subsidiär die Möglichkeit vor, die juristische Person zu bestrafen.

Laut Sachverhalt hat X die Steuererklärung der X AG ausgefüllt und den Steuerbehörden eingereicht. Er hat auch die Bilanz und Erfolgsrechnung falsch erstellt, indem er einen Marketingaufwand von CHF 100'000 verbucht hat. X erfüllt den Tatbestand des Steuerbetrugs.



Die Gehilfenschaft zu Steuerbetrug ist nach Art. 25 StGB ebenfalls strafbar. Das Ausstellen der fiktiven Rechnungen ist eine Hilfeleistung zum Steuerbetrug. Der Treuhänder hat sich somit der Gehilfenschaft strafbar gemacht.

Konkurrenzen:

Nach Art. 186 Abs. 2 DBG bleibt bei Steuerbetrug die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung ausdrücklich vorbehalten. Es besteht echte Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug (ASA 67, S. 495ff.).