
Sachverhalt und Lösungshinweise zur schriftlichen Prüfung Steuerrecht (Bachelor)

28. Juni 2017

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst **8 Seiten** und **16 Aufgaben**, bestehend aus 10 Multiple-Choice-Aufgaben und 6 schriftlich zu lösenden Aufgaben.

Hinweise zur Bewertung

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

Teil 1 (Multiple-Choice-Aufgaben)	60 Punkte	50 %
Teil 2 (Aufgaben und Fälle)	60 Punkte	50 %
	Total	100 %
	120 Punkte	

Hinweise zu den Multiple-Choice-Aufgaben

- 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.
- Pro Aufgabe werden 6 Punkte vergeben, das heisst für jede korrekt angekreuzte Antwort erhalten Sie zwei Punkte.

Hinweise zum Ausfüllen

- Wir empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das 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 Aufgabe anders zu beantworten.

Hinweise zum Multiple-Choice-Lösungsblatt

- Die Antworten zu den Multiple-Choice-Aufgaben sind **zwingend auf dem Multiple-Choice-Lösungsblatt gemäss Vorgabe** anzubringen. Es wird ausschliesslich dieses Lösungsblatt korrigiert.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

1. Teil: Multiple-Choice-Fragen (60 Punkte)

Empfohlene Zeit: 60 Minuten

- Die Aufgabenstellung der Multiple-Choice-Aufgaben wird nicht veröffentlicht.
- Studierenden, die die Prüfung abgelegt haben, wird jedoch nach Anmeldung am Lehrstuhl Simonek Einsicht in die Fragestellungen gewährt (Dauer der Einsichtnahme 30 Min.). 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 und Fälle (60 Punkte); Empfohlene Zeit: 60 Minuten

Aufgabe 11 (10 Punkte)

Die Gemeindeversammlung der (idyllischen Berg-)Gemeinde X. stimmte einem neuen Reglement über den Tourismus in der Gemeinde zu, welches diesen auf eine neue Grundlage stellen und die nachhaltige Entwicklung des Tourismus fördern soll. Zu diesem Zweck wird auch eine *Beherbergungsgebühr* erhoben, und zwar u.a. für die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für die Übernachtung in Zweitwohnungen, Ferienwohnungen und Ferienhäusern. Abgabepflichtig ist, wer Räumlichkeiten für die Übernachtung zur Verfügung stellt oder diese zu Wohnzwecken selbst nutzt. Die Abgabe bemisst sich bei Zweitwohnungen, Ferienwohnungen und Ferienhäusern nach der Nettowohnfläche und beträgt CHF 14 m²/Nettowohnfläche. Der Ertrag aus den Beherbergungsgebühren ist vollumfänglich im Interesse und zum Nutzen der Benutzer der Beherbergungsangebote zu verwenden. Unter anderem sind mit den Beherbergungsgebühren touristische Dienste, Informationen aller Art, Veranstaltungen, der Bau und der Betrieb touristischer Anlagen sowie die Planung und die Entwicklung von Angeboten zu finanzieren.

A. ist Eigentümer einer in X. gelegenen Zweitwohnung. Er will die Beherbergungsgebühr nicht bezahlen. Er macht vor allem geltend, dass er die Zweitwohnung nur sporadisch benutze. Da er seine Zweitwohnung auch nie vermiete, werde er zu Unrecht zur Bezahlung herangezogen; sowieso sei es die Aufgabe der "ständigen Haupt-Steuerzahler" in der Gemeinde, den Tourismus zu fördern.

Frage:

Wie beurteilen Sie diese Rügen von A.?

Lösung

Um auf die Rügen von A. eingehen zu können, ist die Beherbergungsgebühr zunächst zu qualifizieren. Es stellt sich insbesondere die Frage, ob sie als Kausalabgabe (Gebühr) oder als Steuer (insb. als Kostenanlastungssteuer) zu qualifizieren ist.

Die Kausalabgabe ist ein Entgelt, das dem Gemeinwesen für eine der abgabepflichtigen Person individuell erbrachte oder zurechenbare Leistung geschuldet ist. Der Steuer liegt hingegen keine individuell zurechenbare staatliche Leistung zugrunde; sie ist dem Gemeinwesen gegenleistungslos geschuldet. Die Steuer bedarf stets einer gesetzlichen Grundlage, die das Steuersubjekt, das Steuerobjekt sowie die Bemessungsgrundsätze enthält, und verfolgt zumindest im Nebenzweck einen Fiskalzweck. Kostenanlastungssteuern sind eine spezifische Form von Steuern, die einem begrenzten Kreis von steuerpflichtigen Personen auferlegt wird, weil diese Personen als Verursacher eine nähere Beziehung zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens haben oder von bestimmten Ausgaben des Gemeinwesens mehr profitieren als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Die Einnahmen aus einer Kostenanlastungssteuer sind zudem für den spezifischen Zweck, zu dem die abgabepflichtigen Personen eine nähere Beziehung haben als die Allgemeinheit, zu verwenden.

Im vorliegenden Fall wird nur eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen (Eigentümer von Zweit- und Ferienwohnungen oder -häuser) mit der Abgabe belastet, wobei keine individuell zurechenbaren Leistungen des Gemeinwesens bestehen. Die Einnahmen aus der

Abgabe werden zudem für Zwecke verwendet, die vor allem Touristen zugutekommen. Es handelt sich demzufolge um eine Kostenanlastungssteuer.

A. rügt, dass er die Wohnung nur sporadisch selber nutze und nicht, wie andere Eigentümer, vermiete. Mit diesen Rügen macht er geltend, dass er nicht zu der spezifischen Gruppe gehört, die in näherer Beziehung zu den mit der Abgabe finanzierten Ausgaben steht als die Allgemeinheit. Diese Argumentation geht allerdings fehl. Einerseits stellt das ständige Bereithalten einer Zweitwohnung für die eigene Nutzung auch eine Art von Nutzung dar. Andererseits profitiert er mittelbar ebenfalls von den verbesserten Tourismusangeboten des Ortes; er könnte seine Wohnung jederzeit und voraussichtlich infolge der touristischen Angebote der Gemeinde einfacher vermieten. Ohne Bedeutung ist, wenn A. konkret von den mit der Beherbergungsgebühr finanzierten Tourismusangeboten weniger profitiert als andere Abgabepflichtigen; es genügt, wenn er abstrakt zum Kreis der davon profitierenden Personen gezählt werden kann.

Weiter macht A. geltend, dass die Förderung des Tourismus prinzipiell den Hauptsteuerzahlern der Gemeinde obliegen sollte. Auch diese Rüge ist abzulehnen. Die touristischen Anlagen werden in erster Linie im Interesse der Gäste errichtet und nicht der einheimischen Bevölkerung. Sie sind namentlich viel grösser dimensioniert, als für die einheimische Bevölkerung allein notwendig wäre. Zwar profitieren Ansässige auch von der Förderung des Tourismus (bspw. Detailhändler oder Restaurants), indessen unterliegen sie bereits den ordentlichen Steuern der Gemeinde und tragen damit auch zu den Ausgaben der Gemeinde bei.

Fazit: Die Rügen von A. sind abzulehnen.

Bemerkung: Bei konziser und guter Begründung wurde auch das gegenteilige Fazit akzeptiert.

Aufgabe 12 (6 Punkte)

Frage:

Weshalb ist die Unterscheidung zwischen den allgemeinen Abzügen und den Sozialabzügen für die direkte Bundessteuer einerseits und die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits von Bedeutung?

Lösung

Die Abgrenzung zwischen den allgemeinen Abzügen und den Sozialabzügen ist aufgrund der Kompetenzverteilung zwischen dem Bund und den Kantonen von zentraler Bedeutung. Die allgemeinen Abzüge sind im Steuerharmonisierungsgesetz abschliessend geregelt und harmonisiert (Art. 9 Abs. 2 StHG). Für die Kantone besteht im Bereich der allgemeinen Abzüge demzufolge kein Spielraum; sie können keine anderen oder differenten allgemeinen Abzüge in ihren Steuergesetzen verankern. Die Sozialabzüge sind gemäss Art. 129 Abs. 2 BV hingegen nicht harmonisiert. Die Kantone sind in der Normierung der Sozialabzüge dementsprechend autonom (keine materielle Steuerharmonisierung).

Ein weiterer Unterschied betrifft den erforderlichen Nachweis. Die allgemeinen Abzüge (Art. 33 DBG) setzen immer den Nachweis der entsprechenden Kosten voraus, die tatsächlich angefallen sein müssen. Um die Sozialabzüge (Art. 35 DBG) geltend machen zu können, sind keine spezifischen Kosten vorausgesetzt. Die Sozialabzüge knüpfen stattdes-

sen an den sozialen und familiären Status der steuerpflichtigen Person an. Die steuerpflichtige Person hat nur diesen Status nachzuweisen.

Aufgabe 13 (10 Punkte)

Annemarie, wohnhaft in Bubendorf (in der Nähe von Liestal/BL), ist als angestellte Rechtsanwältin bei einer grossen Wirtschaftskanzlei in Zürich tätig. In ihrer Steuererklärung 2016 zieht sie folgende Aufwendungen von ihrem steuerbaren Einkommen ab:

- a. die Kosten eines Arbeitszimmers zu Hause: sie macht dazu geltend, dass sie auch zu Randstunden und an Wochenenden mit ihren Klienten im In- und Ausland per E-Mail und Telefon in Kontakt treten und dringende Arbeiten unverzüglich am Computer erledigen müsse. Sie könne dazu nicht jedes Mal von Liestal nach Zürich fahren bzw. müsse am Abend darauf achten, die letzte funktionierende Zug- und Busverbindung nach Bubendorf zu erreichen.
- b. das Jahresabonnement der NZZ.
- c. Die Kosten (Reise- und Hotelkosten) des Besuchs der "Alumni-Reunion" der London School of Economics and Political Science (LSE), an der Annemarie vor 5 Jahren einen LL.M. in International Business Law erworben hatte. Die "Alumni-Reunion" dauerte von 15.00 Uhr bis 24.00 Uhr und umfasste ein Referat zu den Rechtsfragen, die sich mit dem Austritt von Grossbritannien aus der EU ergeben, eine Präsentation der neuesten Programme der LSE sowie verschiedene gesellschaftliche Programmpunkte, die dem Networking unter den Alumni dienen sollen.

Frage:

Wie beurteilen Sie den Abzug dieser drei Aufwendungen durch Annemarie? Sind sie zulässig?

Lösung

Zu prüfen ist, ob die Aufwendungen von Annemarie Berufsauslagen darstellen, die gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

Gewinnungskosten (Berufsauslagen) sind abzugsfähig, wenn ein enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften besteht. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts bilden jene Aufwendungen Berufskosten, die unmittelbar zur Erzielung des steuerbaren Einkommens getätigt werden oder direkte Folge der einkommensbildenden Tätigkeit sind. Der Begriff der Berufsauslagen beinhaltet demzufolge eine finale und eine kausale Komponente und umfasst Aufwendungen, die für die Einkommenserzielung erforderlich und solche, die durch die Einkommenserzielung verursacht sind.

Arbeitszimmer

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann ein Abzug für das private Arbeitszimmer nur gewährt werden, wenn der steuerpflichtigen Person kein geeigneter Arbeitsplatz vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird oder ihr aus sonstigen Gründen nicht zugemutet werden kann, diesen Arbeitsplatz zu benutzen. Zudem ist vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache als Arbeitszimmer und nicht für andere private Zwecke benutzt wird.

Vorliegend ist davon auszugehen, dass Annemarie ein ständiger Arbeitsplatz bei ihrem Arbeitgeber in Zürich zur Verfügung steht. Obwohl sie einen längeren Arbeitsweg hat und auch am Abend und an den Wochenenden arbeiten muss, dient das Arbeiten von zu Hause aus doch in erster Linie der Bequemlichkeit. Es wäre für Annemarie trotz der Distanz zumutbar, auch die Zusatzstunden im Büro zu arbeiten, weshalb sie die Kosten eines Arbeitszimmers nicht abziehen kann.

Bemerkung: Bei konziser und guter Begründung wurde auch das gegenteilige Fazit akzeptiert.

NZZ-Abo

Nicht alle Ausgaben, die einen entfernten Zusammenhang mit der Berufstätigkeit der steuerpflichtigen Person aufweisen, können als Berufskosten in Abzug gebracht werden. Die Abonnementskosten wären nur dann abziehbar, wenn die Zeitungslektüre zu den Kernaufgaben der Berufstätigkeit von Annemarie gehörte.

Bei einer Rechtsanwältin ist der Bezug zwischen dem Inhalt der NZZ und der anwaltlichen Tätigkeit aber zu unspezifisch, als dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und den Abonnementskosten bejaht werden könnte. Die Kosten für das NZZ-Abonnement gehören für Annemarie zum allgemeinen Lebensunterhalt und sind nicht abzugsfähig.

Alumni-Kongress

Die Kosten für den Besuch des Alumni-Kongresses könnten namentlich als berufsorientierte Weiterbildungskosten i.S.v. Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG betrachtet werden, sofern der Besuch des Kongresses einen engen Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit von Annemarie hat und berufsorientiert ist.

Vorliegend ist diese Berufsorientiertheit eher zu verneinen. Die an der Veranstaltung gehaltenen Vorträge haben – soweit ersichtlich – nichts mit der beruflichen Tätigkeit von Annemarie zu tun und das Treffen dient in erster Linie dem zwangslosen "Networking". Der Weiterbildungsaspekt erscheint zu gering, um als ursächlich für die Teilnahme am Absolventenkongress zu gelten. Ein Abzug der Aufwendungen als Berufsauslagen ist zu verneinen.

Andererseits könnte auch argumentiert werden, dass genau durch das Networking Kontakte geknüpft und gepflegt werden können, die Annemarie für ihre berufliche Tätigkeit, namentlich für die Akquisition von Klienten sowie zum Erfahrungsaustausch nützen. Diese Argumentation wäre vor allem dann erfolgsversprechend, wenn Annemarie für die eigene Akquisition von Klienten eine Akquisitionsentschädigung oder einen Bonus von ihrem Arbeitgeber erhalten würde. Die Aufwendungen für den Absolventenkongress wären in diesem Fall abzugsfähig.

Bemerkung: Bei konziser und guter Begründung wurden beide Lösungen akzeptiert.

Aufgabe 14 (8 Punkte)

Die Geschäfte der Produktion AG erleiden im Geschäftsjahr 2016 einen Einbruch. Um zur Beruhigung der Aktionäre und Gläubiger trotzdem einen angemessenen Gewinn ausweisen zu können, entschliesst sich die Produktion AG auf ihrer Fabrikliegenschaft in ihrer

handelsrechtlichen Jahresrechnung keine Abschreibung vorzunehmen. Die Fabrikliegenschaft hat per 31. Dezember 2016 einen Buchwert von CHF 600'000; ihr Verkehrswert beläuft sich auf CHF 800'000. In ihrer Steuererklärung 2016 macht die Produktion AG hingegen eine Abschreibung auf der Fabrikliegenschaft gemäss dem ordentlichen Abschreibungssatz von 7% geltend und schreibt die Liegenschaft um CHF 42'000 auf CHF 558'000 ab.

Frage:

Wie beurteilen Sie dieses Vorgehen der Produktion AG? Ist es zulässig?

Lösung

Nein, das dargestellte Vorgehen der Produktion AG ist nicht zulässig und die kantonale Steuerverwaltung wird die Abschreibung nicht akzeptieren. Es verletzt das Massgeblichkeitsprinzip und den daraus fliessenden Grundsatz der Buchmässigkeit von Abschreibungen.

Nach Art. 62 Abs. 1 DBG sind Abschreibungen auf Aktiven zulässig, sofern sie buchmässig oder wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen und geschäftsmässig begründet sind. Die Voraussetzung der buchmässigen Erfassung der Abschreibung ergibt sich aus dem Massgeblichkeitsprinzip, wonach die steuerrechtliche Gewinnermittlung auf der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung basiert, sofern keine ausdrücklichen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Gewinnausweis erlauben (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Als Teilinhalt besagt das Massgeblichkeitsprinzip, dass das steuerpflichtige Unternehmen an eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung gebunden ist und von dieser nicht einzig für steuerliche Zwecke abweichen kann.

Vorliegend ist von einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung auszugehen. Der Buchwert der Liegenschaft liegt – auch ohne Vornahme einer Abschreibung – immer noch unter dem Verkehrswert. Die Produktion AG konnte aus handelsrechtlicher Sicht somit auf eine Abschreibung verzichten. Sie hat eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung erstellt und wird daran auch aus steuerrechtlicher Sicht gebunden.

Bemerkung: Nicht vorausgesetzt wurden für die Lösung der Aufgabe Ausführungen dazu, dass durch den Verzicht auf Abschreibungen im Jahr 2016 im Umfang der nutzungsbedingten Wertverminderung stille Reserven auf der Liegenschaft aufgelöst werden, was auch aus handelsrechtlicher Sicht diskutabel ist.

Aufgabe 15 (12 Punkte)

Kurt, 62-jährig, ist Alleinaktionär der K. AG, die im Bereich der Personalvermittlung von Topkadern und Führungspersonen tätig ist. Er hält die Aktien in seinem Privatvermögen. Um etwas kürzer treten zu können, entschliesst er sich dazu, die Aktien der K. AG an Theodor und Rita zu verkaufen, welche die Aktien zu je 50% ebenfalls in ihr Privatvermögen erwerben. Dabei wird u.a. folgendes vereinbart:

- Der Kaufpreis für sämtliche Aktien wird auf CHF 3'000'000 festgesetzt, wobei vereinbart wird, dass der Kaufpreis in drei Jahresraten von je CHF 1'000'000 zu bezahlen ist.
- Kurt verpflichtet sich, noch während dreier Jahre bei der K. AG mit einem Pensum von 60% tätig zu sein, wobei dafür ein festes Salär von CHF 150'000/Jahr verein-

bart wird. Mit diesem Vorgehen soll sichergestellt werden, dass Kurt seine beiden Nachfolger bei seinen Kunden einführen und die Geschäftsführung schrittweise auf Theodor und Rita übertragen werden kann.

- Die zweite und dritte Kaufpreisrate reduzieren sich auf je CHF 500'000, sollte Kurt der Verpflichtung der Kundeneinführung und -übertragung nicht nachkommen und sollten aus diesem Grund wesentliche Kunden, die auf einer Liste festgehalten werden, abspringen.

Kurt ist der Meinung, dass der gesamte von ihm für die Aktien der K. AG erzielte Kaufpreis von CHF 3'000'000 für die direkte Bundessteuer als steuerfreier Kapitalgewinn auf Privatvermögen zu qualifizieren ist. Die kantonale Steuerverwaltung stimmt dieser Beurteilung indessen nicht zu.

Frage:

Ersehen Sie aus dem Sachverhalt Anhaltspunkte, warum die kantonale Steuerverwaltung der Beurteilung von Kurt nicht folgt und wie beurteilen Sie insgesamt die Position von Kurt bzw. der Steuerverwaltung?

Lösung

Vorliegend stellt sich die Frage, ob der gesamte Kaufpreis als steuerfreier Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG qualifiziert werden kann oder ob ein Teil davon eine andere Rechtsnatur aufweist. In Frage kommt namentlich eine (teilweise) Qualifikation des Kaufpreises als Salär, d.h. Entschädigung für unselbständige Erwerbstätigkeit.

Ein (steuerfreier) Kapitalgewinn wird durch eine Veräusserung des Vermögenswerts erzielt. Der Kaufpreis stellt dabei ein Äquivalent für den veräusserten Vermögenswert dar. Eine Entschädigung für eine unselbständige Erwerbstätigkeit liegt dagegen vor, wenn das Entgelt für die Erbringung einer Arbeitsleistung erbracht wird.

Gemäss der Sachverhaltsdarstellung reduzieren sich die zweite und dritte Kaufpreisrate von je CHF 1'000'000 auf je CHF 500'000, wenn Kurt gewissen Pflichten, die er nach Verkauf der Beteiligung erfüllen muss, nicht nachkommt. Zudem hat er sich verpflichtet, während weiterer drei Jahre für die K. AG zu arbeiten. Es stellt sich deshalb die Frage, ob im Umfang von total CHF 1'000'000 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt.

Gegen eine Qualifikation eines Teils des Kaufpreises als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit könnte sprechen, dass Kurt für seine zukünftige 60%ige Erwerbstätigkeit für die K. AG ein Salär von CHF 150'000 erhält, was als marktmässig und angemessen betrachtet werden kann. Zudem könnte geltend gemacht werden, dass die Höhe der zweiten und dritten Kaufpreisrate nicht ausschliesslich von Kurts Mitarbeit bei der K. AG abhängt, sondern vor allem davon, dass keine Schlüsselkunden abspringen. Ob bisherige Kunden abspringen oder nicht, wird aber von verschiedenen Umständen abhängen, auf die Kurt allenfalls gar keinen Einfluss hat.

Für eine Qualifikation eines Teils des Kaufpreises als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit könnte hingegen sprechen, dass der Wert der K.AG, die im Bereich der Personalvermittlung von Topkadern und Führungspersonen tätig ist, vermutlich sehr eng mit Kurt und dessen persönlichen Kundenbeziehungen verknüpft ist und nur erhalten bleiben kann, wenn Kurt weiterhin für die Gesellschaft tätig ist. Es könnte somit geltend ge-

macht werden, dass die zweite und dritte Kaufpreisrate unmittelbar von der weiteren Mitarbeit von Kurt abhängen und Theodor und Rita nur unter dieser Bedingung bereit waren, den Kaufpreis in dieser Höhe festzusetzen. Eine kausale Verknüpfung der zweiten und dritten Kaufpreisrate mit der Erwerbstätigkeit von Kurt wäre demnach gegeben.

Bemerkung: Bei konziser und guter Begründung wurden beide Lösungen akzeptiert.

Alternative Prüfungsmuster, die bei konziser Begründung ebenfalls bewertet wurden:

- *Indirekte Teilliquidation*

Eine indirekte Teilliquidation gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG kann gemäss Sachverhalt nicht vorliegen, da Theodor und Rita die Aktien der K. AG in ihr Privatvermögen erwerben. Es fehlt somit der für eine indirekte Teilliquidation verlangte Systemwechsel (vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen).

- *Verdeckte Gewinnausschüttung*

Im Rahmen von CHF 1'000'000 (variable Kaufpreiskomponente) könnte unter besonderen Umständen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn eine Gesellschaft ihrem Anteilsinhaber oder einer diesem nahestehenden Person eine Leistung erbringt, der keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die die Gesellschaft einem Dritten nicht erbracht hätte, sofern das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die Gesellschaft erkennbar war. Da Kurt sämtliche Aktien verkauft hat, ist er allerdings nicht mehr Aktionär der K. AG. Aus dem Sachverhalt ergeben sich auch keine Hinweise darauf, dass Kurt als nahe stehende Person zu qualifizieren wäre, weshalb die Qualifikation eines Teils des Kaufpreises als verdeckte Gewinnausschüttung nicht in Betracht kommt.

- *Gewerbmässiger Wertschriftenhändler*

Eine Qualifikation des Kaufpreises als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit könnte stattfinden, wenn Kurt als gewerbmässiger Wertschriftenhändler qualifiziert werden müsste. Ein gewerbmässiger Wertschriftenhändler kennzeichnet sich vor allem durch folgende Kriterien:

- *Systematisches oder planmässiges Vorgehen*
- *Häufigkeit und kurze Besitzesdauer*
- *Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit*
- *Einsatz erheblicher Fremdmittel*
- *Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände*

Bei einem gewerbmässigen Wertschriftenhandel kommt der Umschlagshäufigkeit sowie der Fremdfinanzierung dabei besonderes Gewicht zu. Die Beurteilung erfolgt aufgrund der Gesamtheit der Umstände. Vorliegend ergeben sich aus dem Sachverhalt allerdings keine Anhaltspunkte, die für das Vorliegen einer gewerbmässigen Wertschriftenhandelstätigkeit von Kurt sprechen.

- *Einkommensgeneralklausel*

Gepprüft werden könnte auch, ob der Kaufpreis (teilweise) unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG fällt. Sämtliche wiederkehrenden und einmaligen

Auskünfte unterliegen demgemäss der Einkommenssteuer. Eine gesetzliche Definition des Einkommensbegriffs liegt nicht vor, weshalb verschiedene Einkommenstheorien, wie die Reinvermögenszugangstheorie, Vermögenszuflusstheorie und Markteinkommenstheorie entwickelt wurden. Art. 16 Abs. 3 DBG hält allerdings ausdrücklich fest, dass Kapitalgewinne aus beweglichem Vermögen steuerfrei sind. Diese Ausnahmebestimmung geht den Einkommenstheorien vor.

Aufgabe 16 (14 Punkte)

Beat ist Alleinaktionär der B. AG. Im Februar 2015 erhöhte die B. AG ihr Aktienkapital um CHF 300'000, wobei Beat die neu ausgegebenen Aktien in bar liberierte. Die Mittel zur Barliberierung hatte sich Beat kurz zuvor über einen Hypothekarkredit auf der ihm gehörenden Liegenschaft Bahnhofweg 45 verschafft. Auf dem Hypothekarkredit bezahlte er im Jahr 2015 Schuldzinsen von insgesamt CHF 4'500. Unmittelbar nach der Erhöhung des Aktienkapitals gewährte die B. AG an Beat ein verzinsliches Darlehen von ebenfalls CHF 300'000, auf dem Beat der B. AG Schuldzinsen für das Jahr 2015 von CHF 5'000 bezahlte. Beat verwendete diesen Darlehensbetrag dazu, die Liegenschaft Bahnhofweg 47, die an seine bisherige Liegenschaft Bahnhostrasse 45 angrenzt, zu kaufen. In seiner Steuererklärung 2015 zieht Beat die entrichteten Hypothekarzinsen von CHF 4'500 und die entrichteten Darlehenszinsen von CHF 5'000 von seinem steuerbaren Einkommen ab.

Die kantonale Steuerverwaltung ist der Meinung, dass Beat mit diesem Vorgehen eine Steuerumgehung begangen hat.

Fragen:

- 16.1. Wie beurteilen Sie den Vorwurf einer Steuerumgehung durch die kantonale Steuerverwaltung in diesem Fall?
- 16.2 Welche Steuerfolgen ergäben sich für Beat, wenn er mit dem gewählten Vorgehen tatsächlich eine Steuerumgehung begangen hätte?

Lösung zu Frage 16.1

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

Es ist somit zu prüfen, ob diese Voraussetzungen vorliegend erfüllt sind.

- *Beat hat mit seinem gewählten Vorgehen zwei Schuldverhältnisse begründet und entrichtet einerseits Hypothekarzinsen für die auf der Liegenschaft Bahnhofstrasse 45 aufgenommenen Hypothek sowie Darlehenszinsen an die B. AG. Das gewöhnliche Vorgehen wäre eher gewesen, mit dem Hypothekarkredit direkt den Kauf der Liegenschaft an der Bahnhofstrasse 47 zu finanzieren. Der Zusatzschritt über die B. AG (Er-*

höhung Aktienkapital mit anschliessender Darlehensgewährung) erscheint sehr ungewöhnlich und absonderlich.

- *Der Wille zur Steuerersparnis ist zu vermuten. Im konkreten Fall gibt es keine Hinweise darauf, dass Beat die Rechtsgestaltung nicht einzig deshalb vorgenommen hat, um Steuern zu sparen. Beat erzielt durch sein Vorgehen einen doppelten Zinsabzug (Darlehenszinsen und Hypothekarzinsen).*
- *Durch den Abzug von insgesamt CHF 9'500 könnte Beat auch effektiv eine nicht unerhebliche Steuerersparnis erzielen.*

Es handelt sich demnach um eine Steuerumgehung. Der Vorwurf der Steuerverwaltung ist gerechtfertigt.

Bemerkung: Bei konziser und guter Begründung wurde auch das gegenteilige Fazit akzeptiert.

Alternatives Prüfungsmuster, das bei konziser Begründung ebenfalls bewertet wurden:

Denkbar wäre auch zu argumentieren, dass die von Beat an die B. AG gezahlten "Darlehenszinsen" gar keine Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG darstellen. Da die von Beat mit der Aktienkapitalerhöhung in die Gesellschaft eingelegten Mittel über das in gleicher Höhe gewährte Darlehen gleich wieder der Gesellschaft entnommen wurden, haben aus wirtschaftlicher Sicht keine Vermögensverschiebungen stattgefunden. Wird der Darlehensvertrag aus wirtschaftlicher Sicht negiert, müssten die Zinszahlungen von CHF 5'000 im Jahr als Kapitaleinlage (und nicht als Schuldzinsen) qualifiziert werden und wäre damit nicht abzugsfähig. Die Prüfung einer Steuerumgehung erübrigt sich bei diesem Lösungsweg.

Lösung zu Frage 16.2

Sind die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung gegeben, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Es findet nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine Sachverhaltsfiktion statt.

Das sachgemässe Vorgehen wäre gewesen, die Liegenschaft Bahnhofstrasse 47 direkt mit den Mitteln aus dem Hypothekarkredit zu finanzieren. Demnach könnte Beat zwar die Hypothekarzinsen von seinem steuerbaren Einkommen abziehen, nicht aber die an die B. AG entrichteten Darlehenszinsabzug.