



Steuerrecht Master

14. Januar 2019

Musterlösung

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 10 Seiten und 22 Aufgaben.

Hinweise zur Bewertung

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

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

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 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 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.

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 Frage anders zu beantworten.

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

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

Richtig.

Aufgabe 12

Bei kollektiven Kapitalanlagen kann das Teilbesteuerungsverfahren nicht angewendet werden, wenn sie steuerlich transparent behandelt werden.

Falsch, diesfalls muss geprüft werden, ob die Anleger selbst jeweils zu mindestens 10% an der Aktiengesellschaft beteiligt sind, deren Aktien die kollektive Kapitalanlage hält.

Aufgabe 13

Kapitalgewinne aus Liegenschaftsverkäufen sind in der Schweiz steuerfrei.

Falsch, auf Bundesebene sind sie steuerfrei, auf kantonaler Ebene wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben.

Aufgabe 14

Die Besteuerung von Gratisaktien erfolgt aus steuersystematischen Gründen. Da bei der Ausgabe von Gratisaktien der Einkommenssteuer unterliegende Gewinnreserven in nicht steuerbaren Nennwert umgewandelt werden, unterlägen diese Reserven bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr der Einkommenssteuer.

Richtig.

Falsch, ungenau. Falls die Gratisaktien aus Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet werden, sind sie steuerfrei.

Aufgabe 15

Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus der Säule 3b unterliegen der Einkommenssteuer. Steuerbar sind nach Art. 23 lit. b DBG auch einmalige oder wiederkehrende Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile.

Falsch, Leistungen aus einer rückkaufsfähigen privaten Kapitalversicherung sind nach Art. 24 Bst. b DBG und Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG unter bestimmten Umständen steuerfrei.



Aufgabe 16

In der Praxis handelt es sich nicht um Reserven aus Kapitaleinlagen, die für das Kapitaleinlageprinzip qualifizieren, wenn die Kapitaleinlage nicht verbucht und in der Bilanz nicht offen ausgewiesen wird.

Richtig.

Aufgabe 17

Ein Vermögenszufluss liegt nur dann vor, wenn die steuerpflichtige Person dadurch über zusätzliche Liquidität verfügt.

Falsch, auch ein Forderungserwerb gilt als echter Ertrag.

Falsch, bei einer steuersystematischen Realisierung stiller Reserven muss keine zusätzliche Liquidität vorhanden sein (bspw. Ausgabe von Gratisaktien).

Falsch, zusätzliche Liquidität stellt keine Voraussetzung für den Vermögenszufluss dar.

Aufgabe 18

Die Verrechnungssteuer wird im Selbstveranlagungsverfahren erhoben.

Richtig.

Aufgabe 19

Die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug stehen in echter Idealkonkurrenz. Daher kann eine steuerpflichtige Person für denselben Sachverhalt für beide Delikte verurteilt werden, wenn der steuerpflichtigen Person für beide Delikte Vorsatz nachgewiesen werden kann.

Richtig.

Aufgabe 20

Gemäss der Reinvermögenszugangstheorie ist als Einkommen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu betrachten, die einer steuerpflichtigen Person während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen.

Falsch, gemäss Definition muss die steuerpflichtige Person dieses Einkommen zusätzlich ohne Schmälerung ihres Vermögens zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse verwenden können.



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (30 Punkte)

Aufgabe 21 (15 Punkte)

X ist Alleinaktionär der X AG. Die X AG verfügt über fünf Geschäftsautos mit einem Buchwert von je CHF 20'000 und einem Verkehrswert von je CHF 30'000. Eines davon stellt X seinem Sohn ab dem Jahr 2017 dauernd und kostenlos zur Verfügung. Für die Unterhaltskosten des vom Sohn benutzten Autos verbucht die X AG im Jahr 2017 einen Aufwand von CHF 5'000, zudem macht sie eine Abschreibung auf dem Auto im Umfang von CHF 2'000. Die X AG weist im Jahr 2017 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 200'000 aus.

X weist für das Jahr 2017 ein steuerbares Einkommen von CHF 100'000 aus. Die Veranlagung ist bereits rechtskräftig.

Fragen

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

Es handelt sich vorliegend um eine verdeckte Gewinnausschüttung nach Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegen geldwerte Leistungen in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung dann vor, wenn eine juristische Person ihren Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen ohne entsprechende Gegenleistung geldwerte Leistungen ausrichtet oder Vorteile einräumt, die insofern ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar sind, als sie unter denselben Umständen einer Drittperson nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wären. Mit andern Worten, die Leistungen der Gesellschaft stehen in einem Missverhältnis zur Gegenleistung oder zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft.

Vorliegend wird dem Sohn des Alleinaktionärs ein Auto dauernd und kostenlos zur Verfügung gestellt, welches einen Verkehrswert von CHF 30'000 und einen Buchwert von CHF 20'000 aufweist. Einem unabhängigen Dritten hätte die X AG dieses Auto zu einem Preis von CHF 30'000 verkauft und damit einen steuerbaren Gewinn von CHF 10'000 erzielt. Als Folge der verdeckten Gewinnausschüttung werden diese CHF 10'000 zum steuerbaren Reingewinn der X AG addiert. (Weil das Auto dem Sohn dauerhaft zur Verfügung steht, wird vorliegend davon ausgegangen, dass das Auto definitiv aus dem Geschäftsvermögen der X AG ausscheidet. Antworten, welche die Aufrechnung eines Nutzungsentgelts für das Auto enthalten, werden ebenfalls bepunktet.)

Darüber hinaus verbucht die X AG Unterhaltskosten von CHF 5'000 und Abschreibungen von CHF 2'000 auf dem Auto, welches dem Sohn zur Verfügung steht. Auch bei den Unterhaltskosten handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, die aufgerechnet wird. Die Abschreibung ist geschäftsmässig nicht begründet und wird ebenfalls nach Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG aufgerechnet.

Zusammenfassend weist die X AG somit einen steuerbaren Reingewinn von CHF 217'000 aus.

2. Welche verrechnungssteuerrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegt der Ertrag auf Beteiligungsrechten der Verrechnungssteuer. Art. 20 Abs. 1 VStV präzisiert, dass dabei jede geldwerte Leistung der



Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber als steuerbarer Ertrag qualifiziert, so auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Vorliegend wurde die Verrechnungssteuer nicht nach Art. 14 Abs. 1 VStG ordentlich auf den Empfänger überwält. Ein Meldeverfahren ist nach Art. 20 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV grundsätzlich möglich. Falls die verdeckte Gewinnausschüttung beim Leistungsempfänger steuerstrafrechtliche Folgen hat, ist das Meldeverfahren nicht anwendbar, da der Anspruch auf Rückerstattung fehlt. (siehe dazu Antwort auf Frage 4). In einem solchen Fall findet für die zwingende Überwälzung der Verrechnungssteuer entweder eine Aufrechnung ins Hundert statt oder der Beteiligungsinhaber X überweist den Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer an die X AG.

3. Welche einkommenssteuerrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen für X und seinen Sohn?

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen gelangt die so genannte Dreieckstheorie zur Anwendung. Das bedeutet, dass die verdeckte Gewinnausschüttung an den Beteiligungsinhaber erfolgt und dieser die geldwerte Leistung anschliessend der nahestehenden Person zukommen lässt.

Somit erzielt X aus der verdeckten Gewinnausschüttung zusätzliches Einkommen im Umfang von CHF 35'000 (Verkehrswert des Autos + Unterhaltskosten) nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Da X 100% der Aktien an der X AG in seinem Privatvermögen hält, kann er das Teilbesteuerungsverfahren nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG geltend machen. 60% der CHF 35'000 unterliegen bei X der Einkommenssteuer (CHF 21'000).

Das steuerbare Einkommen von X beträgt somit gesamthaft CHF 121'000. Da die Veranlagung bereits rechtskräftig ist, gelangt ein Nachsteuerverfahren nach Art. 151 Abs. 1 DBG zur Anwendung.

Der Sohn von X erhält eine Schenkung. Gemäss Art. 24 Bst. a DBG sind Schenkungen auf Bundesebene steuerfrei. Auf kantonaler Ebene müsste geprüft werden, ob allenfalls die Schenkungssteuer zur Anwendung gelangt.

4. Welche steuerstrafrechtlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Betreffend Einkommenssteuer:

Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 175 Abs. 1 DBG liegt unter anderem vor, wenn eine steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist und die steuerpflichtige Person somit den geschuldeten Steuerbetrag nicht in vollem Umfang entrichten muss.

Vorliegend ist die Veranlagungsverfügung von X bereits in Rechtskraft erwachsen. Die geldwerten Leistungen wurden jedoch nicht deklariert. Somit sind die objektiven Voraussetzungen einer vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt.

Als subjektive Voraussetzung muss der steuerpflichtigen Person Vorsatz oder Fahrlässigkeit nachgewiesen werden. Gemäss Sachverhalt stellt X selbst seinem Sohn das Auto dauernd und unentgeltlich zur Verfügung. Somit wusste er, dass das Auto nicht mehr der X AG dient, sondern privat genutzt wird. Eine entsprechende geldwerte Leistung hat er bei der Einkommenssteuer jedoch nicht deklariert. Aus diesem Grund ist vorliegend von Vorsatz



oder mindestens Eventualvorsatz (kein direkter Wille zur Steuerhinterziehung, aber in Kauf nehmen) auszugehen.

Zusammenfassend erfüllt X bezüglich der Einkommenssteuer den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung.

Beim Sohn von X liegt kein strafbares Verhalten vor. Er hat lediglich eine Schenkung entgegen genommen.

Betreffend Gewinnsteuer:

Gemäss Art. 181 Abs. 1 DBG sind juristische Personen für vollendete oder versuchte Steuerhinterziehungen straffähig. Aus dem Sachverhalt geht nicht klar hervor, ob die Gewinnsteuerveranlagung der X AG bereits rechtskräftig ist. Nachfolgend wird davon ausgegangen, dass sie noch nicht rechtskräftig ist und die verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens von den Steuerbehörden entdeckt wurde. (Für die gegenteilige Annahme wird ebenfalls die volle Punktzahl vergeben, sofern die anschliessenden Ausführungen inhaltlich korrekt sind).

Durch die Verbuchung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen und den Verzicht von CHF 10'000 Ertrag auf dem Auto weist die X AG einen zu tiefen Gewinn aus. Ist die Veranlagung noch nicht rechtskräftig, gelangt der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 176 DBG zur Anwendung. In Verbindung mit Art. 181 Abs. 1 DBG erfüllt die X AG diesen Tatbestand.

Gemäss Art. 181 Abs. 3 DBG bleibt die Bestrafung der handelnden Organe oder Vertreter nach Art. 177 DBG vorbehalten. X hat in seiner Funktion als Alleinaktionär vorsätzlich an der versuchten Steuerhinterziehung der X AG mitgewirkt und erfüllt dementsprechend den Tatbestand nach Art. 177 DBG.

Darüber hinaus erfüllt X auch den Tatbestand des Steuerbetrugs nach Art. 186 Abs. 1 DBG. Ein Steuerbetrug liegt unter anderem vor, wenn zum Zwecke der Steuerhinterziehung inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht werden. Die Geschäftsbücher, Bilanzen und Erfolgsrechnungen zählen zu diesen Urkunden. Indem in den Büchern der X AG geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen geltend gemacht wurden und somit der Gewinn der X AG zu tief ausgewiesen wurde, sind die Bücher inhaltlich unwahr. Subjektiv ist Vorsatz oder Eventualvorsatz notwendig und vorliegend gegeben. Der Tatbestand des Steuerbetrugs ist bereits mit der Einreichung der unechten oder unwahren Urkunde beim Steueramt in der Absicht der Steuerhinterziehung vollendet. Der Eintritt eines Erfolgs, etwa im Sinne einer unvollständigen Veranlagung, ist nicht erforderlich. Dieses Vorgehen ist für X als Alleinaktionär nach Art. 186 Abs. 1 DBG strafbar.



Aufgabe 22 (15 Punkte)

A ist Alleinaktionär der E AG mit Sitz in Zürich. Sein Vater C war Inhaber von 100% der Aktien der F AG, ebenfalls mit Sitz in Zürich, deren Aktienkapital aus 5'000 voll liberierten Aktien à CHF 500 besteht.

Am 1. Januar 2018 verkaufte C 2'500 Aktien (50% des Aktienkapitals) der F AG zum Preis von CHF 3 Mio. an die E AG. Dieser Preis entspricht dem Verkehrswert der Beteiligung. Der Kaufpreis wurde als unverzinsliches Darlehen von C gegenüber der E AG stengelassen. Mit Schenkungsvertrag vom 20. Dezember 2018 trat C von seinem Darlehensguthaben gegenüber der E AG per 31. Dezember 2018 den Teilbetrag von CHF 1.5 Mio. an seinen Sohn A ab.

Fragen

1. Ist vorliegend der Tatbestand der Transponierung erfüllt?
2. Ist vorliegend der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt?

Vgl. zum Ganzen: BGE 2C_168/2017 vom 26. Oktober 2017.

Gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG liegt Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG auch vor, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung den Nennwert übersteigt, bei einer Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5% am Grundkapital einer Gesellschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50% beteiligt ist. Dabei handelt es sich um eine so genannte Transponierung.

Vorliegend verkauft C eine 50%-ige Beteiligung der F AG an die E AG. Der Kaufpreis wurde als unverzinsliches Darlehen von C gegenüber der E AG stengelassen. Mit der Abtretung des Teilbetrags von CHF 1.5 Mio. am Darlehensguthaben an A resultiert letztlich dieselbe Situation, wie wenn C seinem Sohn A 25% der Aktien an der F AG direkt geschenkt hätte und letzterer sie anschliessend in seine E AG eingebracht hätte.

Dennoch kann im vorliegenden Sachverhalt nicht von einer Transponierung ausgegangen werden, da das Tatbestandsmerkmal des Verkaufs an eine selbst beherrschte Gesellschaft nicht erfüllt ist. C ist nicht an der E AG beteiligt. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt nach BGer kein Raum.

Zu prüfen ist weiter, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche ist gegeben, wenn (1) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

Obwohl die Regelung zur Transponierung selbst eine Missbrauchsbestimmung ist, bleiben gemäss BGer mögliche Umgehungstatbestände nicht von vornherein ausgeschlossen. Nach Inkrafttreten einer Regelung können Sachverhalte weiterhin Steuerfolgen zeitigen, wenn die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind.



Mit dem Verkauf der Beteiligung und der anschliessenden Darlehensabtretung (Schenkung) wurden zwei Vorgänge in ungewöhnlicher Weise miteinander verquickt. Ein solches Vorgehen ist nur sinnvoll, wenn die Parteien darauf abzielten, dem Beschenkten steuerliche Vorteile zu verschaffen. Hinzu kommt, dass C keinerlei Sicherheiten für sein Darlehen verlangte. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass C seinen Sohn von Anfang an beschenken wollte und dieses ungewöhnliche Vorgehen einzig zum Zwecke der Steuerersparnis für A gewählt wurde.

Eine solche Steuerersparnis würde auch tatsächlich eintreten, weil das umgekehrte Vorgehen (Schenkung der Beteiligung von C an A mit anschliessender Einbringung in die E AG) den Tatbestand der Transponierung erfüllt hätte und somit im Gegensatz zum gewählten Vorgehen, Steuerfolgen zeitigen würde.

Zusammenfassend kann ausgeführt werden, dass der Tatbestand der Transponierung vorliegend nicht erfüllt ist, allerdings eine Steuerumgehung angenommen werden kann.