

Lösungshinweise

	Punkte
<u>Sachverhalt Nr. 1</u> (60 Minuten / 25 Punkte)	
<p><u>Frage 1:</u> Die Aktienveräusserung erfolgt aus dem <i>Privatvermögen</i> von Frau Z. in das <i>Privatvermögen</i> von Herrn Y. Es handelt sich beim Aktienverkauf um einen einmaligen Vorgang (also a priori nicht um gewerbsmässigen Wertpapierhandel gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG), so dass ein steuerfreier privater Kapitalgewinn angenommen werden kann (Art. 16 Abs. 3 DBG). Ein Fall sog. „indirekter Teilliquidation“ gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG liegt nicht vor, da Herr Y. die Aktien in sein <i>Privatvermögen</i> erwirbt, nicht in sein <i>Geschäftsvermögen</i>. Damit ist kein Systemwechselfall gegeben (Wechsel vom Privat- ins Geschäftsvermögen), wie das Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG indes verlangen würde, damit eine indirekte Teilliquidation angenommen werden könnte.</p>	
<p><u>Frage 2:</u> Nicht steuerfrei sind bspw. folgende Fallkonstellationen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Gewerbsmässiger Wertpapierhandel (Art. 18 Abs. 2 DBG);• Mantelhandel (Steuerumgehung);• Indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG);• Transponierung (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG);• Gewisse Fälle des Rückkaufs eigener Aktien (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG);• Fälle einer Aktienveräusserung mit Anstellungsklausel (Art. 17 DBG; BGer 3.4.2015, 2C_618/2014).	
<p><u>Frage 3:</u> Hier liegt nun ein Fall indirekter Teilliquidation gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG vor, weil die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:</p> <ul style="list-style-type: none">• Verkauf• Qualifizierende Beteiligung (mind. 20%; in casu 100%);• Systemwechsel (Verkauf aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen);• Ausschüttung einer Substanzdividende innerhalb von fünf Jahren;• Vorhandensein von handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven resp. nicht betriebsnotwendiger Substanz;• Mitwirkung zwischen Verkäuferin und Käufergesellschaft (Annahme).	

Frage 4:

Gemäss Kreisschreiben Nr. 14 der Eidg. Steuerverwaltung vom 6. November 2007, Ziff. 5.1.1. (vgl. **Beilage 1** zur Aufgabenstellung) ist die tiefste der folgenden Grössen der Besteuerung zugrunde zu legen:

	Betrag in casu:
Verkaufserlös	CHF 15.6 Mio.
Ausschüttungsbetrag (Substanzdividende)	CHF 10.0 Mio.
Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven	CHF 11.7 Mio. ¹
Nichtbetriebsnotwendige Substanz	CHF 13.0 Mio.

Massgebend wäre somit in casu der kleinste Betrag von CHF 10 Mio. Bei einer indirekten Teilliquidation kann auch das Teilbesteuerungsverfahren gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG geltend gemacht werden (Kreisschreiben Nr. 22 der ESTV vom 16.12.2008, Ziff. 2.2.3), so dass „nur“ 60%, konkret CHF 6 Mio. als Vermögensertrag (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG) der Einkommenssteuer bei Frau Z. unterliegen.

Frage 5:

In den Kaufvertrag müsste bspw. eine sog. Teilliquidationsklausel aufgenommen werden, wodurch sich die Käuferin verpflichtet, innerhalb von fünf Jahren keine Substanzausschüttungen aus dem Kaufsobjekt (Target AG) vorzunehmen.

Frage 6:

Nein. Bei einer Dividendenausschüttung handelt es sich um eine Gewinnverwendung, welche erfolgsneutral ist und somit keine Gewinnsteuerfolgen auslöst (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG).

Frage 7:

Die Dividendenausschüttung hat eine Verrechnungssteuer von 35% oder CHF 3.5 Mio. auf Stufe Target AG zur Folge (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV). Die Verrechnungssteuer ist zwingend auf die K. AG zu überwälzen, ansonsten es zu einer sog. Aufrechnung ins Hundert kommt (Art. 14 Abs. 1 VStG).

Die K. AG ist rückerstattungsberechtigt, wenn sie

- im Fälligkeitszeitpunkt ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG);

¹ Art. 671 Abs. 3 OR (SR 220).

<ul style="list-style-type: none"> • das Recht zur Nutzung im Moment der Dividendenfälligkeit hatte (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG); • die Dividende ordnungsgemäss verbucht hatte (Art. 25 Abs. 1 VStG); • keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG); • frist- und formgerecht einen Rückerstattungsantrag gestellt hat (Art. 29 und 32 VStG). 	
<p><u>Frage 8:</u></p> <p>Ja, es liegt grundsätzlich ein Fall von Art. 20 VStG i.V.m. Art. 26a VStV vor, da gemäss Sachverhalt die nötige Aktien-Beteiligungsquote (20%, in casu sogar 100%) erreicht ist (Art. 26a Abs. 1 VStV), von der Rückerstattungs-berechtigung der K. AG ausgegangen werden kann (Art. 26a Abs. 3 VStV) und eine Bardividende ausgeschüttet wird. Dies steht alles unter der An-nahme, dass auch die nötigen Formulare korrekt eingereicht wurden (Art. 26a Abs. 2 VStV).</p>	
<p><u>Frage 9:</u></p> <p>Die K. AG vereinnahmt im Prinzip einen steuerbaren Beteiligungsertrag (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Da sie allerdings mehr als 10% der Aktien an der Target AG hält, kann grundsätzlich der sog. Be-teiligungsabzug zur Anwendung kommen (Art 69 ff. DBG). Damit unter-liegt der Beteiligungsertrag (die Dividende) im Ergebnis nicht der Gewinn-steuer (abgesehen allenfalls von einer kleinen Schattenbelastung).</p>	

<p><u>Sachverhalt Nr. 2</u> (30 Minuten / 14.5 Punkte)</p>	
<p><u>Frage 1:</u></p> <p>Das steuerbare Einkommen von A. im Jahre n beträgt insgesamt CHF 504'348 (CHF 169'748 + 200'000 + 134'600).</p>	
<p><u>Frage 2:</u></p> <p>Da Frau A. ledig und kinderlos ist, kommt der Grundtarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG auf sie zur Anwendung.</p>	
<p><u>Frage 3:</u></p> <p>Es kommt Art. 37 DBG zur Anwendung. Danach ist die Kapitalabfindung für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens in eine lebenslange Rente umzurechnen.</p> <p>Gemäss der von der ESTV angewendeten Tabelle (siehe Beilage 3 zur Aufgabenstellung), entspricht ein Kapital von CHF 1'000 einer lebenslangen Rente (weibliche Person, 45 jährig) von CHF 31.26. Eine Kapitalabfindung von CHF 200'000 entspricht somit dem 200-fachen dieses Betrages, oder einer jährlichen lebenslangen Rente von CHF 6'252 (31.26 x 200). Dieser Betrag ist für die Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens massgebend.</p>	
<p><u>Frage 4:</u></p> <p>Auf die Ersatzleistung für bleibende körperliche Nachteile kommt Art. 38 DBG zur Anwendung. Dies bedeutet, dass der Betrag von CHF 134'600 „gesondert“, d.h. getrennt vom übrigen Einkommen und zudem zum „Fünfteltarif“ gemäss Art. 38 Abs. 2 DBG besteuert wird.</p>	

Frage 5:

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen	Steuersatz	Einkommens-Steuer (dBSt) ²
Erwerbseinkommen	CHF 169'748	CHF 169'748		
Kapitalabfindung	CHF 200'000	CHF 6'252		
Zwischentotal	CHF 369'748	CHF 176'000	5.9% ³	21'815 ⁴
Ersatzleistung	CHF 134'600		0.86%	1'168
TOTAL	CHF 504'348			<u>22'983</u>

Gesonderte Besteuerung für CHF 134'600 (Art. 38 Abs. 1 DBG):

Die für ein Einkommen von 134'600 gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG geschuldete Steuer ist CHF 5'839.60 (kann direkt aus dem Tarif abgelesen werden). Davon ein Fünftel ergibt eine direkte Bundessteuer (ohne Kantons-/Gemeindesteuer) von gerundet **CHF 1'168** (CHF 5'840 / 5). Das entspricht einem Steuersatz von gerundet 0.86% (CHF 1'168 / 134'600).

Insgesamt beträgt die Einkommenssteuer (direkte Bundessteuer, ohne Kantons-/ Gemeindesteuer) für Frau A. im Jahr n **CHF 22'983** (CHF 21'815 + CHF 1'168).

² Nur direkte Bundessteuer, ohne Kantons- und Gemeindesteuern.

³ Für ein Einkommen von CHF 176'000 beträgt die Steuer CHF 10'393.60 (kann man direkt aus dem Tarif von Art. 36 Abs. 1 DBG ablesen). Der Steuersatz beträgt somit gerundet 5.9% (10'394 / 176'000).

⁴ CHF 369'748 x 5.9% = 21'815 (Zahlen gerundet).

Sachverhalt Nr. 3 (30 Minuten / 16.5 Punkte)	
<p><u>Sachverhalt Nr. 3a</u></p> <p><u>Frage 1:</u></p> <p>Gärtnermeister Schnitt führt eine Lieferung aus (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Der Ort dieser Lieferung befindet sich in der Schweiz (Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG). Da ab 1.1.2018 der weltweite Umsatz für die Mehrwertsteuerpflicht massgebend ist (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG), wird Gärtnermeister Schnitt in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig, da sein weltweiter Umsatz mehr als CHF 100'000 beträgt. Es greift ferner keine der Ausnahmen gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG. Der Beginn der MWST-Pflicht richtet sich nach Art. 14 Abs. 1 lit. b MWSTG, d.h. die Steuerpflicht beginnt mit dem erstmaligen Erbringen einer Leistung im Inland. Gärtnermeister Schnitt muss einen Steuervertreter bestimmen (Art. 67 Abs. 1 MWSTG). Die Mehrwertsteuer beträgt CHF 1'072.45 (CHF 15'000/107,7% x 7.7%; Art. 25 Abs. 1 MWSTG).</p>	
<p><u>Frage 2:</u></p> <p>Er kann Ende Jahr n gleich wiederum die Löschung aus dem Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen beantragen (Art. 14 Abs. 2 lit. b MWSTG).</p>	
<p><u>Frage 3:</u></p> <p>Falls Gärtnermeister Schnitt sich nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterwirft, kann es sein, dass eine Bezugsteuer i.S.v. Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG durch Gärtnermeister Schweizer geschuldet wird. Denn bei den durch Schnitt durchgeführten Gärtnerarbeiten handelt es sich um die Lieferung eines unbeweglichen Gegenstandes i.S.v. Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG. Gemäss Sachverhalt wird zudem sämtliches Material durch Gärtnermeister Schweizer zur Verfügung gestellt, so dass keine Einfuhrsteuer von Gärtnermeister Schnitt geschuldet wird. Und schliesslich betreibt Gärtnermeister Schnitt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, das nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist. Der steuerpflichtige Gärtnermeister Schweizer müsste somit eine Bezugssteuer gemäss Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG deklarieren und könnte diese aber sofort wiederum als Vorsteuer abziehen, sofern sämtliche Voraussetzungen gegeben sind (Art. 28 Abs. 1 lit. b MWSTG). Es liegen zudem keine ausgenommenen oder befreiten Leistungen vor (Art. 45a MWSTG). Die Bezugsteuer beträgt somit CHF 1'155 (CHF 15'000 x 7.7%; Art. 46 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 MWSTG).</p>	

Sachverhalt Nr. 3b:	
<p>Frage 4:</p> <p>Die französische Beratungsgesellschaft unterhält gemäss Sachverhalt ausser der Erstellung des fraglichen Gutachtens keine geschäftlichen Beziehungen zur Schweiz. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass sie im Jahr n bloss Dienstleistungen erbringt, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet und infolgedessen gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist.</p> <p>Die fragliche Dienstleistung unterliegt somit der Bezugsteuer gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG. Herr Muster als Privatmann unterliegt infolgedessen der Bezugsteuerpflicht, da die bezogene Dienstleistung im Jahr n mehr als CHF 10'000 beträgt (Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG). Dies ist in casu der Fall. Es liegt zudem keine von der Inlandsteuer ausgenommene oder befreite Dienstleistung i.S.v. Art. 45a MWSTG vor. Herr Muster schuldet somit eine Bezugsteuer von CHF 1'155 (CHF 15'000 x 7.7%; Art. 46 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 MWSTG). Herr Muster muss sich innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres n schriftlich bei der ESTV anmelden und gleichzeitig die bezogene Dienstleistung deklarieren (Art. 66 Abs. 3 MWSTG).</p>	
	TOTAL: 56 Pkt.