

Lösungshinweise

		Punkte																				
Sachverhalt 1																						
<p>Frage 1: Die Bilanz der Startup AG per 1.1. Jahr n sieht wie folgt aus:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">AKTIVEN</th> <th colspan="2">PASSIVEN</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Wertpapiere</td> <td>2'000'000</td> <td>3'000'000</td> <td>Aktienkapital</td> </tr> <tr> <td>Liegenschaft</td> <td>1'000'000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>TOTAL</td> <td>3'000'000</td> <td>3'000'000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		AKTIVEN		PASSIVEN		Wertpapiere	2'000'000	3'000'000	Aktienkapital	Liegenschaft	1'000'000							TOTAL	3'000'000	3'000'000		
AKTIVEN		PASSIVEN																				
Wertpapiere	2'000'000	3'000'000	Aktienkapital																			
Liegenschaft	1'000'000																					
TOTAL	3'000'000	3'000'000																				
<p>Frage 2:</p> <p>Nein. Da es sich um eine (offene) Kapitaleinlage und damit einen erfolgsneutralen Vorgang handelt, wird keine Gewinnsteuer ausgelöst (Art. 60 Abs. 1 lit. a DBG).</p>																						
<p>Frage 3:</p> <p>Bei der Gründung einer AG mittels Eigenkapitals wird grundsätzlich eine Emissionsabgabe geschuldet (Art. 5 Abs. 1 lit a StG).</p> <p>Diese wird auf dem „Zufluss“, mindestens aber auf dem Nennwert geschuldet/berechnet (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG). In casu entspricht der Zufluss gerade dem Nennwert. Infolgedessen können auch die Gründungskosten inkl. Abgabe nicht abgezogen werden.</p> <p>Immerhin kommt die Freigrenze von Art. 6 Abs. 1 lit. h StG zur Anwendung. Die Bemessungsgrundlage der Emissionsabgabe beträgt somit CHF 2'000'000 (CHF 3'000'000 ./ CHF 1'000'000). Die Emissionsabgabe beträgt 1% oder CHF 20'000 (Art. 8 Abs. 1 StG). Die Emissionsabgabe wird 30 Tage nach Ablauf des Vierteljahres, in dem die Abgabeforderung entstanden ist, fällig (Art. 11 lit. b StG). Im vorliegenden Fall tritt die Fälligkeit somit am 30. April des Jahres n ein.</p>																						
<p>Frage 4:</p> <p>Nein. Die Startup AG ist nicht Effektenhändlerin i.S.v. Art. 13 Abs. 3 StG, namentlich auch nicht im Sinne von Art. 13 Abs. 3 lit. d StG, da sie in der letzten Bilanz nicht für mehr als CHF 10 Mio. steuerbare Urkunden (Wertpapiere) im Sinne des Gesetzes ausweist (vgl. auch Art. 18 Abs. 2 StV) (ebenso wenig sind die beiden Gründeraktiönäre Effektenhändler). Zudem würden bei einer Gründung sowieso die Ausnahmestimmungen von Art. 14 Abs. 1 lit. a resp. b StG zur Anwendung kommen.</p>																						
<p>Frage 5:</p> <p>Annemarie Müller: Nein. Gemäss Sachverhalt ist Annemarie Müller als Einzelfirmeninhaberin nicht mehrwertsteuerpflichtig. Es sind auch keine Hinweise im Sachverhalt gegeben, dass sie freiwillig auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 2</p>																						

<p>lit. a MWSTG verzichtet hätte (Art. 11 MWSTG). Zudem handelt es sich bei der entgeltlichen Übertragung einer Liegenschaft grundsätzlich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 lit. 20 MWSTG. Es sind auch keine Hinweise im Sachverhalt gegeben, die auf eine allfällige Option i.S.v. Art. 22 MWSTG schliessen lassen würden. Die Sacheinlage der Liegenschaft löst somit keine Mehrwertsteuer aus.</p> <p>Michael Meier: Michael Meier bringt seine Wertpapiere aus seinem Privatvermögen als Sacheinlage in die Startup AG ein. Aufgrund dieser einmaligen Transaktion betreibt er infolge fehlender Nachhaltigkeit noch kein Unternehmen i.S.v. Art. 10 Abs. 1 resp. Abs. 1^{bis} lit. a MWSTG. Zudem würde es sich bei der Übertragung der Wertpapiere sowieso um eine ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG handeln, die bei der Bestimmung der Umsatzschwelle von CHF 100'000 gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG nicht mitzuzählen ist.</p> <p>(Zusatzbemerkung: Die oben dargestellte Lösung ist mit Blick auf die Prüfungssituation sehr kurz gehalten. Die ganze Problematik der Sacheinlage hat im Mehrwertsteuerrecht zahlreiche zusätzliche Facetten, die für die Lösung der Prüfungsaufgabe nicht verlangt wurden und hier auch nicht dargestellt sind. Vgl. zum Ganzen bspw. Pierre-Marie Glauser/Alexandra Pillonel, Kommentar zu Art. 18 MWSTG, in: M. Zweifel/M. Beusch/P.-M. Glauser/Ph. Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 18 MWSTG N 214 ff.).</p>	
<p>Frage 6:</p> <p>Michael Meier hielt die übertragenen Aktien vor Übertragung auf die Startup AG (Sacheinlage) in seinem Privatvermögen. Obschon ein entgeltliches Geschäft (Einbringung der Wertpapiere gegen Aktien an der Startup AG) vorliegt und ein Kapitalgewinn im Umfang von CHF 500'000 gegeben ist (Differenz Verkehrswert der Wertpapiere von CHF 2'000'000 ./ Kaufpreis vor zehn Jahren von CHF 1'500'000), resultiert keine direkte Bundessteuer, da es sich um einen im Privatvermögen erzielten Kapitalgewinn handelt (Art. 16 Abs. 3 DBG) und keine Ausnahmebestimmung hinsichtlich Steuerneutralität greift.</p>	
<p>Frage 7:</p> <p>Annemarie Müller hält die Liegenschaft in ihrem Geschäftsvermögen. Es liegt ein entgeltliches Geschäft vor (siehe vorangehende Frage) und es resultiert ein Kapitalgewinn im Umfang von CHF 400'000 (Differenz von CHF 1'000'000 ./ CHF 600'000). Da der Kapitalgewinn im Geschäftsvermögen erzielt wird, wird dieser bei Annemarie Müller (die Einzelfirma ist selbst nicht Steuersubjekt) als Einkommen erfasst (Art. 18 Abs. 1 resp. Abs. 2 DBG).</p>	
<p>Sachverhaltsvariante</p> <p>Frage 8:</p> <p>Bei der Emissionsabgabe ergibt sich insoweit eine Änderung, als der Zufluss über dem Nennwert liegt und somit die Gründungskosten inkl. Emissionsabgabe selbst abgezogen werden können (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG).</p>	

<p>Die Emissionsabgabe berechnet sich somit wie folgt:</p> $\frac{(\text{CHF } 2'000'000^1 \text{ } ./\text{ } \text{CHF } 10'000) \times 100}{101} = \text{CHF } 1'970'297$ <p>Emissionsabgabe: CHF 1'970'297 x 1% = <u>CHF 19'702</u></p> <p>Nebenbei (Bonuspunkt, falls erwähnt): Bezüglich Gewinnsteuer, Umsatzabgabe, Mehrwertsteuer und Einkommenssteuer ergibt sich grundsätzlich keine Änderung.</p>	
<p>Sachverhaltsergänzung I:</p> <p>Frage 9:</p> <p>Es erfolgt eine echte Realisation:</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Wertpapiere scheiden aus dem Geschäftsvermögen der Startup AG aus; • die Startup AG als Veräusserin erhält dafür ein Entgelt von CHF 2'000'000; • dieses Entgelt ist für die Startup AG frei verfügbar (es bestehen keine Anzeichen, dass ein Ersatzbeschaffungstatbestand i.S.v. Art. 64 DBG vorliegt). <p>Der Kapitalgewinn von CHF 500'000 (d.h. die Differenz Buchwert von CHF 1'500'000 zum Verkehrswert/Veräusserungspreis von CHF 2'000'000) unterliegt auf Stufe der Startup AG der Gewinnsteuer von effektiv 7.83% (Art. 68 DBG i.V.m. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Die Gewinnsteuer/direkte Bundessteuer beträgt somit CHF 39'150 (CHF 500'000 x 7.83%).</p> <p>Da die Beteiligungsrechte bereits nach fünf Monaten veräussert werden, kann der Beteiligungsabzug nicht zur Anwendung gelangen. Die Voraussetzung der Haltefrist von 1 Jahr ist nicht erfüllt (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG).</p>	
<p>Sachverhaltsergänzung II</p> <p>Frage 10:</p> <p>Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Startup AG erbringt eine Leistung an eine dem Alleinaktionär nahestehende Person • es liegt keine angemessene Gegenleistung vor • einer unabhängigen Drittperson hätte man die Leistung nicht in dieser Form erbracht, d.h. man hätte den Verkehrswert als Verkaufspreis verlangt. <p>Es erfolgt somit eine Aufrechnung beim Gewinn im Betrag von CHF 400'000, womit sich die Gewinnsteuer/direkte Bundessteuer der Startup AG erhöht (Art. 58 Abs. 1 lit. a resp. lit. b DBG). Insgesamt resultiert somit ein steuerbarer Kapitalgewinn von CHF 500'000 und nicht bloss von CHF 100'000.</p> <p>Da die Beteiligungsrechte bereits nach fünf Monaten veräussert werden, kann der Beteiligungsabzug a priori nicht zur Anwendung gelangen. Die Voraussetzung der</p>	

¹ CHF 3'000'000 minus Freigrenze von CHF 1'000'000 = CHF 2'000'000.

Haltefrist von 1 Jahr ist nicht erfüllt (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG).	
<p>Frage 11:</p> <p>Auf der verdeckten Gewinnausschüttung wird auf Stufe der Startup AG die Verrechnungssteuer erhoben (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV). Diese beträgt 35% auf CHF 400'000, d.h. CHF 140'000 (Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG).</p> <p>Normalerweise erfolgt die Überwälzung der Verrechnungssteuer in Anwendung der sog. Direktbegünstigungstheorie. Bei familiären Banden kommt dagegen ausnahmsweise auch bei der Verrechnungssteuer die sog. Dreieckstheorie zur Anwendung (vgl. Ziffer 2a des Merkblattes S-02.141 zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (Februar 2001), Beilage 1 zur Prüfungsaufgabe). Die Verrechnungssteuer ist somit auf den Alleinaktionär Michael Müller und nicht auf dessen Tochter zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Falls die Verrechnungssteuer nicht auf Michael Müller überwälzt werden kann, kommt es bei der Startup AG zu einer sog. Aufrechnung ins Hundert.</p> <p>Da die Verrechnungssteuer auf Michael Müller überwälzt werden muss, wäre theoretisch auch dieser rückerstattungsberechtigt. Bei einer offensichtlichen verdeckten Gewinnausschüttung dürfte indes keine korrekte Deklaration i.S.v. Art. 23 VStG anzunehmen sein, so dass der Rückerstattungsanspruch regelmässig verwirkt ist. Ebenso wenig kann im vorliegenden Fall das Meldeverfahren gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV zur Anwendung gelangen.</p>	
<p>Frage 12:</p> <p>Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (siehe Frage zur Gewinnsteuer). Bei der Einkommenssteuer kommt die sog. Dreieckstheorie zur Anwendung. D.h. Michael Müller hätte den entsprechenden Vermögensertrag in seiner Steuererklärung als Einkommen deklarieren müssen (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Da er Alleinaktionär ist, kommt das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Michael Müller muss somit auf einem zusätzlichen Einkommen von CHF 240'000 (60% von CHF 400'000) die Einkommenssteuer entrichten.</p>	
<p>Frage 13:</p> <p>Nein. Bei der Einkommenssteuer gilt die sog. Dreieckstheorie (siehe vorangehende Frage). Die Einkommenssteuer ist durch den Alleinaktionär Michael Müller und somit nicht durch dessen Tochter zu entrichten.</p> <p>[Nebenbei (wird in der Prüfung nicht verlangt): Kantonal stellt sich die Frage, ob Michael Meier seiner Tochter eine Schenkung erbringt. Das ist grundsätzlich der Fall. Allerdings sind Schenkungen zwischen Eltern und Kindern regelmässig steuerfrei, so bspw. auch im Kanton Bern (Art. 9 Abs. 1 lit. b ESchG-BE)].</p>	

<p><u>Sachverhalt 2</u></p>	
<p><u>Frage 1:</u></p> <p>Ja. Einkäufe in Pensionskassen können gleich wie die ordentlichen periodischen Beitragszahlungen abgezogen werden (Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG).</p>	
<p><u>Frage 2:</u></p> <p>Caltrucco hätte innerhalb der gesetzlichen Frist von 30 Tagen eine Einsprache machen müssen (Art. 132 DBG). Diese Frist hat er verpasst. Eine gesetzliche Frist kann zudem nicht erstreckt werden (Art. 119 DBG). Es steht somit kein ordentliches Rechtsmittel mehr zur Verfügung.</p> <p>Es stellt sich infolgedessen die Frage, ob ein ausserordentliches Rechtsmittel Caltrucco weiterhelfen kann. Dies ist nicht der Fall, da eine Revision i.S.v. Art. 147 DBG ausscheidet. Es liegen keine neuen Tatsachen und Beweismittel i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. a vor. Das Revisionsverfahren ist ferner nicht dazu da, vermeidbare Fehler zu korrigieren, die aufgrund von Unachtsamkeiten im ordentlichen Verfahren entstanden sind. Nach Art. 147 Abs. 2 DBG ist eine Revision nämlich ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.</p>	
<p><u>Sachverhaltsvariante I</u></p> <p><u>Frage 3:</u></p> <p>Da die Veranlagungsverfügung von Caltrucco bereits in Rechtskraft erwachsen ist, wird die zuständige kantonale Steuerverwaltung ein sog. Nachsteuerverfahren i.S.v. Art. 151 eröffnen und die bisher nicht entrichtete Einkommenssteuer des Jahres n inkl. Verzugszins nacherheben. Gleichzeitig werden die Steuerbehörden ein Strafverfahren wegen vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG einleiten.</p> <p>Sofern eine vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung zu bejahen ist, wird die Steuerverwaltung eine entsprechende Hinterziehungsbusse aussprechen (Art. 175 Abs. 1 DBG).</p>	
<p><u>Frage 4:</u></p> <p>Bei der Verrechnungssteuer stellt sich die Frage, ob Caltrucco die Rückerstattung gemäss Art. 21 ff. VStG geltend machen kann. Im Zentrum steht hier die rückwirkend per 1. Januar 2019 in Kraft gesetzte neue Regelung von Art. 23 DBG. Sofern die Steuerverwaltung aus eigener Feststellung die nicht deklarierten Einkünfte entdeckt, ist der Rückerstattungsanspruch bloss dann nicht verwirkt, wenn die fraglichen Einkünfte oder Vermögenswerte in der Steuererklärung <i>fahrlässig</i> nicht angegeben wurden. In casu ist aufgrund der gesamten Umstände indes (eher) Vorsatz anzunehmen (Art. 18 Abs. 1 StGB), nicht zuletzt aufgrund des hohen Betrages der hinterzogenen Dividendeneinkünfte im Verhältnis zum restlichen steuerbaren Einkommen von Caltrucco (die Dividenden betragen CHF 30'000 oder 20% des totalen steuerbaren Einkommen von CHF 150'000). Einen derartigen Betrag kann man nicht einfach als Folge einer blossen Unachtsamkeit vergessen. Der Rückerstattungsan-</p>	

<p>spruch von Caltrucco ist somit verwirkt. Es erfolgt keine Verrechnungssteuerrückstattung.</p>	
<p>Sachverhaltsvariante II:</p> <p>Frage 5:</p> <p>Da die Veranlagungsverfügung noch nicht rechtskräftig ist, machte Caltrucco „bloss“ den Versuch einer Steuerhinterziehung. Da Vorsatz anzunehmen ist, würde wohl eine versuchte vorsätzliche Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 176 DBG vorliegen. Es stellt sich somit die Frage, ob Caltrucco eine gültige Selbstanzeige gemäss Art. 175 Abs. 3 DBG machen kann. Die Selbstanzeige ist zwar in Art. 175 Abs. 3 DBG, also bei der vollendeten Steuerhinterziehung, nicht aber in Art. 176 DBG, bei der – in casu im Vordergrund stehenden – versuchten Steuerhinterziehung geregelt. Nach der wohl herrschenden Lehre ist dies indes nicht relevant, so dass auch bei einer bloss versuchten Steuerhinterziehung eine gültige Selbstanzeige eingereicht werden kann (vgl. etwa Sonja Bossart Meier, Die strafbefreiende Selbstanzeige – Ein uneinheitlich geregelter Rettungsanker, in: Jusletter 12. September 2016 Rz. 6; Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Diss. ZH 2014, S. 56 ff.). Es könnte sonst das paradoxe Resultat eintreten, dass beim Versuch bloss Art. 23 StGB zur Anwendung käme, also eine für den Steuerpflichtigen ungünstigere Norm (blosse Kann-Vorschrift: „... kann das Gericht die Strafe mildern ...“) als bei der vollendeten Steuerhinterziehung. Die ESTV sieht dies aber offenbar anders und will nicht Art. 175 Abs. 3 DBG, sondern bei Fällen wie dem vorliegenden Art. 32 StGB anwenden.</p>	

Sachverhalt 3	
<p>Frage 1:</p> <p>Die Reinigung von Gebäuden ist gemäss Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG als Lieferung zu qualifizieren. Der Leistungsort dieser Lieferung liegt gemäss Art. 7 Abs. 1 MWSTG in der Schweiz resp. im Inland (Basel). Folglich ist neben der objektiven auch die subjektive Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz zu prüfen. Da die Blitzblank GmbH gemäss Sachverhalt mit ihren Leistungen einen weltweiten Umsatz von mehr als CHF 100'000 p.a. erzielt, ist die Befreiung von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG nicht möglich. Ebenso wenig sind die übrigen Befreiungstatbestände von Art. 10 Abs. 2 MWSTG gegeben. Die Blitzblank GmbH wird in der Schweiz ab der erstmaligen Leistungserbringung somit mehrwertsteuerpflichtig (Art. 14 Abs. 1 lit. b MWSTG); entsprechend muss sie sich als Mehrwertsteuerpflichtige bei der ESTV anmelden (Art. 66 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 67 MWSTG muss die bisher lediglich in Deutschland tätige Blitzblank GmbH einen in der Schweiz ansässigen Steuervertreter bestimmen. Die Mehrwertsteuerpflicht der Blitzblank GmbH endet mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem letztmals eine Leistung im Inland erbracht wird (Art. 14 Abs. 2 lit. b MWSTG). Sofern es sich bei der Tätigkeit im Juli des Jahres n um einen einmaligen Einsatz handelt, der im Jahr n+1 nicht weitergeführt resp. wiederholt wird, kann sich die Blitzblank GmbH per Ende Jahr n bei der ESTV gleich wiederum schriftlich abmelden (Art. 14 Abs. 2 lit. b MWSTG i.V.m. Art. 66 Abs. 2 MWSTG).</p>	
<p>Frage 2:</p> <p>Die Mehrwertsteuer ist zum ordentlichen Steuersatz von 7.7% zu fakturieren (Art. 25 Abs. 1 MWSTG) und beträgt somit CHF 1'540 (CHF 20'000 x 7.7%).</p>	
<p>Frage 3:</p> <p>Falls die Blitzblank GmbH sich nicht gesetzeskonform mehrwertsteuerlich registrieren lässt, stellt sich die Frage, ob die schweizerische Chemie AG eine Bezugssteuer abzurechnen hätte.</p> <p>Dies ist aufgrund von Art. 45 Abs. 1 lit. c MWSTG grundsätzlich der Fall. Bei den durch die Blitzblank GmbH ausgeführten Arbeiten handelt es sich bekanntlich um die Lieferung eines unbeweglichen Gegenstandes (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG) im Inland. Zudem liegt kein Fall einer Einfuhrsteuer vor, da gemäss Sachverhalt kein Material über die Grenze mitgeführt wird, sondern nur Mitarbeiter der Blitzblank GmbH den Grenzübertritt machen. Schliesslich betreibt die Blitzblank GmbH ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, das in der Schweiz nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist. Die Chemie AG 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 Bezugssteuer beträgt hierbei CHF 20'000 x 7.7% = CHF 1'540 (Art. 46 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 MWSTG).</p>	