



Sachverhalt und Lösungshinweise zur schriftlichen Prüfung Steuerrecht I (Master)

5. Januar 2023

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte bei Erhalt der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst **9 Seiten** und **15 Aufgaben**.

Hinweise zur Bewertung

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

Teil 1: Aufgabe 1 - 10:

10 Multiple-Choice-Aufgaben

zu je 6 Punkten, total

60 Punkte

50.0 %

Teil 2: 5 Schriftliche Aufgaben

- Aufgabe 11

20 Punkte

16.6 %

- Aufgabe 12

8 Punkte

6.7 %

- Aufgabe 13

8 Punkte

6.7 %

- Aufgabe 14

12 Punkte

10.0 %

- Aufgabe 15

12 Punkte

10.0 %

Total

120 Punkte

100 %

Hinweise zu den Multiple-Choice-Fragen

- 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.

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 empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das separate Lösungsblatt zu übertragen. 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.

1. Teil: Multiple-Choice-Aufgaben (60 Punkte) Empfohlene Zeit: 60 Minuten

- Die Aufgabenstellung der Multiple-Choice-Aufgaben wird nicht veröffentlicht.
- Studierenden, die die Prüfung abgelegt haben, wird nach Anmeldung am Lehrstuhl (Anmeldung per E-Mail unter Angabe der Matrikelnummer an lst.simonek@rwi.uzh.ch) Einsicht in die Fragestellungen gewährt. Es wird ein fester Einsichtstermin zugeteilt, der nicht verschoben werden kann. Die Dauer der Einsichtnahme ist auf max. 30 Min. begrenzt. 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 (60 Punkte) Empfohlene Zeit: 60 Minuten

Aufgabe 11 (20 Punkte)

Der Kanton A kennt ein Gesetz über die Besteuerung von Schiffen, die im Kanton ihren Heimathafen haben. Die Steuer beträgt gemäss dem Schiffsgesetz pro Jahr für Ruderboote CHF 40, für Segelboote (je nach Segelfläche und Ausrüstung mit oder ohne Motor) CHF 40 bis CHF 200, für Motorboote bis 10 PS Nutzlast CHF 80 mit einem Zuschlag von CHF 10 für zusätzliche Voll- oder Teil-PS. Das Schiffsgesetz hält ausserdem fest, dass sich die Steuer für Schiffshalter, die ausserhalb des Kantons A Wohnsitz haben, um das Doppelte erhöht. Aus den Materialien ergibt sich, dass die Verdoppelung der Schiffssteuer für auswärtige Schiffshalter der Begrenzung der Anzahl Schiffe auf den Seen des Kantons A dienen und sicherstellen soll, dass in erster Linie Kantoneinwohner Zugang zu den Seen haben. Gemäss dem Schiffsgesetz dienen die Einnahmen aus der Schiffssteuer zur Finanzierung der Seepolizei, von für die Schifffahrt notwendigen baulichen Infrastrukturen und von Umweltschutzmassnahmen wie die Pflege und Wiederherstellung von durch die Schifffahrt beeinträchtigten Seeufern.

Heinrich wohnt im Kanton B und besitzt auf einem der Seen des Kantons A ein Segelboot. Er erhält eine Schiffssteuer von CHF 300 in Rechnung gestellt. Er gelangt mit Beschwerde an das Bundesgericht und macht erstens geltend, dass es sich bei der Schiffssteuer um eine Gebühr handle und ihre Bemessung deshalb den für Gebühren geltenden Bemessungsgrundsätzen (Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip) entsprechen müsse. Zweitens verletze die Verdoppelung der Schiffssteuer für auswärtige Schiffshalter seine verfassungsmässigen Rechte.

Fragen

1. Welche Art von Abgabe liegt bei der Schiffssteuer des Kantons A vor? Dringt Heinrich mit seinem ersten Beschwerdegrund durch?
2. Ist ein Kanton autonom in der Entscheidung der Frage, ob er eine Schiffssteuer oder eine Schiffsgebühr einführen will?
3. Wie beurteilen Sie die Verdoppelung der Schiffssteuer für auswärtige Schiffshalter und die aus den Gesetzesmaterialien ersichtliche ratio legis der Verdoppelung aus verfassungsrechtlicher Sicht?

Lösungsskizze

Frage 1

Es stellt sich die Frage, ob die Schiffssteuer als Steuer oder als Kausalabgabe zu qualifizieren ist. Die Steuer charakterisiert sich durch folgende Merkmale:

- *Geldleistung*
- *Keine individuelle Gegenleistung*
- *Fiskalzweck*

Im Unterschied zur Steuer liegt der Kausalabgabe und darunter der Gebühr eine individuell zurechenbare Gegenleistung oder ein individueller Vorteil, den das Gemeinwesen der abgabepflichtigen Person erbringt, zugrunde.

Vorliegend liegt keine individuell zurechenbare staatliche Leistung vor. Jeder Besitzer oder jede Besitzerin eines Schiffes, das im Kanton A seinen Heimathafen hat, muss die Schiffssteuer bezahlen, unabhängig davon, ob überhaupt und wie oft das Schiff tatsächlich auf den Seen des Kantons A benutzt wird. Die Schiffssteuer ist deshalb gegenleistungslos geschuldet. Sie stellt zudem eine Geldleistung dar, deren Einnahmen für die Finanzierung von öffentlichen Aufgaben dienen. Es handelt sich demnach um eine Steuer.

Zu prüfen ist somit, welche Steuerart vorliegt.

Die mit der Schiffssteuer erzielten Einnahmen werden vom Kanton A für einen bestimmten Zweck, insb. zur Finanzierung der Seepolizei, von für die Schiffe notwendiger Infrastruktur sowie für Umweltschutzmassnahmen verwendet. Die Einnahmen sind somit zweckgebunden. Die Schiffssteuer wird zudem von einer bestimmten Gruppe von Personen erhoben, nämlich von allen Personen, die ein Schiff besitzen, das im Kanton A seinen Heimathafen hat. Es ist deshalb zu prüfen, ob die Schiffssteuer als Kostenanlastungssteuer qualifiziert werden muss.

Kostenanlastungssteuern sind nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Sie weisen folgende Merkmale auf:

- *Sie werden von einer bestimmten Personengruppe erhoben, die in einer*
- *engeren Beziehung zum Zweck der Abgabe steht als die Allgemeinheit,*
- *weil die abgabepflichtige Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann [eines genügt], sofern*
- *die mit der Steuer eingenommenen Mittel zweckgebunden sind und tatsächlich dem gesetzlichen Zweck der Abgabe dienen.*

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die aus der Schiffssteuer erzielten Einnahmen dienen dazu, die Seepolizei und bauliche Infrastrukturen für die Schifffahrt zu finanzieren. Diese Aufwendungen kommen hauptsächlich den Schiffseigentümern und -eigentümerinnen zugute. Auch gehen die notwendigen Umweltschutzmassnahmen hauptsächlich auf diese zurück und sind durch diese verursacht. Die Schiffseigentümer und -eigentümerinnen profitieren somit mehr als die Allgemeinheit von den mit den Einnahmen aus der Schiffssteuer finanzierten öffentlichen Aufgaben. Ihre besondere Belastung ist deshalb sachlich gerechtfertigt. Heinrich dringt mit seinem ersten Beschwerdegrund nicht durch.

Frage 2

Den Kantonen kommt originäre Steuerhoheit zu, die sich in der in Art. 3 BV statuierten subsidiären Generalkompetenz äussert.

Den Kantonen steht grundsätzlich frei, ob sie eine Abgabe als Steuer oder als Kausalabgabe ausgestalten wollen, vorausgesetzt,

- *dass das Bundesrecht die Erhebung einer Steuer nicht ausschliesst, bspw. dadurch, dass die Erhebungskompetenz für eine bestimmte Steuer ausschliesslich beim Bund liegt (Art. 134 BV) oder*
- *dass das Bundesrecht gestützt auf den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts der Erhebung der Steuer nicht entgegensteht, bspw. weil die kantonale Regelung die Verfassung verletzt.*

Der Bund erhebt - soweit erkennbar - keine Schiffssteuer. Die Kantone können somit frei entscheiden, ob sie eine Schiffssteuer oder eine Schiffsgebühr einführen möchten.

Frage 3

Als Steuer hat die Abgabe den verfassungsmässigen Anforderungen zu genügen. Es ist vorliegend vor allem zu prüfen, ob die unterschiedliche Belastung der Schiffseigentümer und -eigentümerinnen, je nachdem ob diese im Kanton A wohnen oder nicht, das Rechtsgleichheitsgebot verletzt.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots nur rechtfertigen, wenn der rechtlichen Ungleichbehandlung eine tatsächliche Verschiedenheit der zu regelnden Verhältnisse zu Grunde liegt oder die unterschiedliche Behandlung von tatsächlich gleichen Verhältnissen sachlich begründet werden kann. Zu prüfen ist demnach, ob die aus den Materialien ersichtliche ratio legis der Schiffssteuer als genügender sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung angesehen werden kann. Unter anderem sind folgende Argumente möglich:

- *Der Zweck des Gesetzes ist nicht die Beschränkung der Schifffahrt. Die Steuer hat den Zweck, die Kosten der Schifffahrt zu decken. Besitzer und Besitzerinnen von Schiffen, die ihren Wohnsitz ausserhalb des Kantons A haben, verursachen keine höheren Kosten als solche mit Wohnsitz im Kanton A.*
- *Die Erhöhung der Abgabe für ausserkantonale Besitzer und Besitzerinnen von Schiffen eignet sich nicht dazu, die Zahl der Schiffe auf den Seen des Kantons A zu beschränken.*
- *Die Unterstellung der Schifffahrt unter die Bewilligungs- bzw. Konzessionspflicht wäre ein geeigneteres Mittel, um die Anzahl der Schiffe auf den Seen des Kantons A zu begrenzen.*

Fazit: Es gibt keine sachlichen Gründe, die eine Verletzung der Rechtsgleichheit durch das Gesetz über die Besteuerung von Schiffen rechtfertigen würden.

[Bemerkung zur Korrektur: Auch weitere schlüssige Argumente wurden akzeptiert und bepunktet]

Aufgabe 12 (8 Punkte)

Ernst, whft. gewesen in Zürich, ist am 30. März 2022 gestorben. Er hinterlässt einen Nachlass von rund CHF 200'000 und zwei Nachkommen, Elisabeth und Erwin, die seinen Nachlass je zur Hälfte erben. Elisabeth wohnt in Zürich, Erwin in Frankreich. Am 12. Juni 2022 erhält Elisabeth eine Mitteilung der Steuerbehörden, dass sich nachträglich herausgestellt habe, dass Ernst in seiner Steuererklärung 2018 ein Einkommen aus einer Nebenerwerbstätigkeit von CHF 20'000 nicht deklariert hatte. Die Steuerbehörden leiten deshalb ein Nachsteuerverfahren ein, erheben für das Steuerjahr 2018 nachträglich die direkte Bundessteuer von CHF 2'000 und senden Elisabeth die Rechnung zu.

Fragen:

1. Muss Elisabeth die Rechnung bezahlen?
2. Wenn die Steuerbehörden Erwin die Rechnung zugesandt hätten: Müsste Erwin die Rechnung bezahlen, obwohl er im Ausland seinen Wohnsitz hat?

Lösungsskizze

Frage 1

Die Steuerpflicht von Ernst endet mit seinem Todestag. Gemäss Art. 12 DBG treten seine Erben in sein Steuerrechtsverhältnis ein und übernehmen seine Rechte und Pflichten. Dazu gehören auch die Steuerschulden. Elisabeth ist Erbin von Ernst. Sie muss die Rechnung von CHF 2'000 bezahlen, da diese ihren Erbteil von CHF 100'000 nicht übersteigt.

Frage 2

Ja. Die Steuernachfolge gemäss Art. 12 DBG trifft auch im Ausland wohnhafte Erben. Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht, steuerrechtlicher Wohnsitz oder steuerrechtlicher Aufenthalt in der Schweiz, müssen nur für das Steuersubjekt, vorliegend Ernst, erfüllt sein, nicht aber für den Steuernachfolger als Drittperson. Hinzu kommt, dass die Erben untereinander für die vom Erblasser geschuldeten Steuern solidarisch haften.

Aufgabe 13 (8 Punkte)

Susanne ist eine alleinerziehende Mutter mit selbstständiger Erwerbstätigkeit (Coiffeursalon). Sie gerät unverschuldet in einen Autounfall und erleidet mehrere Verletzungen, die zu einem Spitalaufenthalt von 2 Wochen führen. Zudem ist sie weitere 3 Wochen arbeitsunfähig. Für diese Zeit stellt sie für die Führung des Haushaltes und die Betreuung der Kinder für 5 Stunden am Tag eine Haushaltshilfe ein.

Sie erhält von der Haftpflichtversicherung des schuldhaften Autofahrers folgende Entschädigungen ausbezahlt:

- CHF 25'000 für den Totalschaden ihres Autos;
- CHF 5'000 für die weggefallenen Einkünfte aus dem Coiffeursalon;
- CHF 4'000 für die Haushaltshilfe.

Fragen

1. Wie wird der Begriff des steuerbaren Einkommens nach dem geltenden Recht verstanden?
2. Stellen diese drei Entschädigungen, die von der Haftpflichtversicherung ausbezahlt werden, für Susanne steuerbares Einkommen dar?

Lösungsskizze

Frage 1

Art. 16 Abs. 1 DBG wie auch Art. 7 Abs. 1 StHG statuieren einen weiten Begriff des steuerbaren Einkommens; steuerbar sind sämtliche einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte. Diese Generalklausel ist freilich auslegungsbedürftig. Das Bundesgericht greift für die Definition des steuerbaren Einkommens in aller Regel auf die Reinvermögenszugangstheorie. Nach dieser gehören zum Einkommen nach ständiger bundesgerichtlicher Formulierung die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode

zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann.

Das geltende Steuergesetz weicht tatsächlich in verschiedenen Punkten von der Reinvermögenszugangstheorie ab, weshalb sich in der Lehre weitere Einkommenstheorien entwickelt haben. In der Schweiz werden insb. diskutiert:

- die Markteinkommenstheorie, nach welcher als Einkommen sämtliche durch Teilnahme am Markt erzielten und konsumierbaren Vermögenszugänge steuerbar sind, und
- die Reinvermögenszuflusstheorie (oder Vermögenszuflusstheorie), nach welcher die exogenen Zuflüsse, nicht aber die endogenen Zuflüsse als Einkommen steuerbar sind.

Frage 2

Die drei Entschädigungen, die Susanne infolge des Autounfalles erhält, sind wie folgt zu qualifizieren:

- CHF 25'000 für den Totalschaden ihres Autos: Die Entschädigung für den Totalschaden am Auto deckt einzig den erlittenen Schaden ab und führt für Susanne deshalb zu keinem Vermögenszugang. Schadenersatzzahlungen zählen nicht zum steuerbaren Einkommen. Diese Entschädigung ist für Susanne nicht steuerbar.
- CHF 5'000 für die weggefallenen Einkünfte aus dem Coiffeursalons: Die Entschädigung für die weggefallenen Einkünfte aus dem Coiffeursalons stellen Ersatzeinkünfte dar. Ersatzeinkünfte folgen stets der steuerlichen Qualifikation der zu ersetzenden Einkünfte, was in Art. 23 lit. a DBG ausdrücklich festgehalten ist. Diese Entschädigung zählt deshalb zum steuerbaren Einkommen von Susanne.
- CHF 4'000 für die Haushaltshilfe: Nach der vom Bundesgericht jeweils angerufenen Reinvermögenszugangstheorie müsste auch der ökonomische Wert der Hausarbeit zum steuerbaren Einkommen gezählt werden. Das geltende Recht erfasst diesen endogenen Wert gemäss der Reinvermögenszuflusstheorie aber nicht. Die Entschädigung für die Haushaltshilfe ist wiederum gleich zu behandeln wie die Hauptleistung, die sie entschädigen soll, und stellt deshalb kein steuerbares Einkommen dar.

Aufgabe 14 (12 Punkte)

Rolf führte während vieler Jahre ein Maler- und Gipsergeschäft. Über einen Zeitraum von 30 Jahren (1990 bis 2020) erwarb er sechs Liegenschaften. Die Käufe finanzierte er überwiegend aus eigenen Mitteln, d.h. aus den mit dem Maler- und Gipsergeschäft erwirtschafteten Gewinnen. Eine dieser Liegenschaften überbaute er im Jahr 2002 mit einem Mehrfamilienhaus. Eine andere Liegenschaft veräusserte Rolf im Jahr 2010. Im Mai 2022 veräusserte er eine weitere Liegenschaft, die er vor 12 Jahren erworben hatte. Rolf erzielte mit dem Verkauf dieser Liegenschaft einen Kapitalgewinn von CHF 600'000, wobei er mit den Steuerbehörden darüber im Streit steht, ob dieser Kapitalgewinn der direkten Bundessteuer unterliegt oder nicht.

Fragen

1. Erklären Sie zuerst, welche Problematik in diesem Sachverhalt angesprochen wird und welche Grundsätze dafür nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten.
2. Wie würden Sie konkret den Fall entscheiden?

Lösungsskizze

Frage 1

Es stellt sich die Frage, ob der Kauf und Verkauf der Liegenschaften eine selbstständige Erwerbstätigkeit oder eine private Vermögensverwaltung darstellt. Kapitalgewinne aus privater Vermögensverwaltung sind gestützt auf Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei, wohingegen Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Vermögenswerten, die der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen gemäss Art. 18 Abs. 1 oder 2 DBG steuerbar sind.

Das Bundesgericht umschreibt den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit mit folgenden Merkmalen:

- Einsatz von Arbeit und Kapital
- Frei gewählte Organisation
- Unternehmerrisiko
- Dauer und Planmässigkeit
- Teilnahme am Wirtschaftsverkehr
- Gewinnstrebigkeit

Für die Abgrenzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit zur privaten Vermögensverwaltung hat das Bundesgericht zudem folgende spezifischen Indizien entwickelt:

- Systematisches oder planmässiges Vorgehen (Absicht der Gewinnerzielung)
- Häufigkeit
- Kurze Besitzesdauer
- Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit; besondere Fachkenntnisse
- Einsatz erheblicher Fremdmittel
- Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände

Diese Indizien müssen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht kumulativ erfüllt sein. Je nach den konkreten Umständen des Einzelfalles kann auch nur eines oder können nur einige der Indizien für eine Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit genügen.

[Bemerkung zur Korrektur: Für das Erreichen der vollen Punktzahl genügte die Darlegung entweder der allgemeinen Merkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit oder der spezifischen Indizien der Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung).

Frage 2

Der Sachverhalt ist vorliegend gestützt auf die vom Bundesgericht entwickelten Indizien zu prüfen:

Für eine private Vermögensverwaltung (und gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit) sprechen folgende Umstände:

- Die Liegenschaftskäufe wurden überwiegend aus eigenen Mitteln finanziert.
- Rolf hielt die erworbenen Liegenschaften häufig über mehrere Jahre, ein Teil der sechs Liegenschaften hält er bereits seit mehr als 30 Jahren. Es liegt somit keine kurze

Besitzesdauer mit Absicht der schnellen Weiterveräußerung vor. Die Liegenschaften dienten eher der langfristigen Kapitalanlage.

- Es ist kein planmässiges Vorgehen oder keine spezifische Absicht der Gewinnmaximierung erkennbar. Die Verkäufe beruhen vermutlich eher auf dem Ausnützen einer sich bietenden Gelegenheit.

Für eine selbstständige Erwerbstätigkeit (und gegen eine private Vermögensverwaltung) sprechen folgende Umstände:

- Rolf ist Inhaber eines Maler- und Gipsergeschäfts und somit in einem beruflichen Bereich tätig, der Verbindungen zum Immobilienhandel aufweist.
- Er überbaute eine Liegenschaft selber mit einem Mehrfamilienhaus, wodurch sich doch eine gewisse Planmässigkeit äussert. Vermutlich diente die Überbauung zudem zur Arbeitsbeschaffung für sein Maler- und Gipsergeschäft.
- Er finanzierte die getätigten Liegenschaftskäufe aus den Gewinnen seines Unternehmens und legte somit geschäftliche Mittel wieder an.
- Die Anzahl der Liegenschaften, d.h. sechs Liegenschaften und zwei Verkäufe sind eher etwas mehr als üblich.

In der Abwägung dieser Umstände ist zu berücksichtigen, dass das Bundesgericht dem Kriterium der Fremdfinanzierung und des planmässigen Vorgehens jeweils eine hohe Bedeutung beimisst. Beide Indizien fehlen vorliegend fast vollständig. Der Anzahl von Käufen (6) stehen zudem nur 2 Verkäufe gegenüber. Unter Berücksichtigung der langen Besitzesdauer kann deshalb kaum von häufigen Liegenschaftskäufen und -verkäufen gesprochen werden. Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände ist von einer privaten Vermögensverwaltung auszugehen.

[Bemerkung zur Korrektur: Bei konziser Begründung wurde auch der gegenteilige Schluss und die Bejahung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit akzeptiert und dafür die gleiche Punktzahl vergeben].

Aufgabe 15 (12 Punkte)

Anna hält 30 % der Aktien der C. AG, deren Bilanz per 31. März 2022 vereinfacht wie folgt aussieht:

Aktiven	850'000	350'000	Bankkredit
		200'000	Aktienkapital
		100'000	Reserven aus Kapitaleinlage
		200'000	offene Reserven
	<hr/>	<hr/>	
	850'000	850'000	

Die Reserven aus Kapitaleinlage gehen auf ein Agio zurück, das Otto, der zu 40% an der C. AG beteiligt ist, vor 5 Jahren im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung geleistet hat.

Die C. AG möchte ihren Aktionären eine Ausschüttung von CHF 150'000 erbringen, wovon CHF 45'000 auf Anna entfielen.

Fragen

1. Welches Vorgehen empfehlen Sie der C. AG im Hinblick auf die durch die Ausschüttung bei ihr und ihren Aktionären eintretenden Steuerfolgen und warum?
2. Welche Steuerfolgen treten konkret für die C. AG und bei Anna durch die Ausschüttung von CHF 45'000 ein?
3. Ändern sich die unter Frage 2 dargestellten Steuerfolgen, wenn Anna ihren Wohnsitz nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland hat?

Lösungsskizze

Frage 1

Aus steuerrechtlicher Sicht ist das Kapitaleinlageprinzip zu berücksichtigen. Gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG sind die Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen für die Aktionäre, die ihre Aktien im Privatvermögen halten, steuerfrei.

Vorliegend ist der C. AG aus steuerlicher Sicht zu empfehlen, die Dividendenausschüttung von total CHF 150'000 im Umfang von CHF 100'000 den Reserven aus Kapitaleinlagen zu belasten. Nur der Restbetrag von CHF 50'000 ist aus den offenen Reserven zu finanzieren.

Alternativ wäre auch denkbar, für den Restbetrag anstelle einer Dividendenausschüttung zu lasten der offenen Reserven eine Kapitalherabsetzung vorzunehmen. Die Rückzahlung von Nennwertkapital ist gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ebenfalls steuerfrei. Eine Kapitalherabsetzung bedarf nach dem Aktienrecht allerdings der Einhaltung eines bestimmten Verfahrens.

Frage 2

Wird davon ausgegangen, dass die unter Frage 1 genannte erste Variante gewählt wird, ergeben sich für die beteiligten Personen folgende Steuerfolgen:

- *Gewinnsteuer C. AG: keine Steuerfolgen.*
- *Verrechnungssteuer C. AG: Das Kapitaleinlageprinzip gilt auch für die Verrechnungssteuer. Die C. AG hat auf der Ausschüttung der offenen Reserven in der Höhe von total CHF 50'000 die Verrechnungssteuer von 35% in Abzug zu bringen. Sie hat die Verrechnungssteuer gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG zwingend auf die Aktionäre zu überwälzen und darf ihnen nur den Nettobetrag auszahlen.*
- *Einkommenssteuer Anna (Dividende von CHF 45'000):*
 - *Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven im Umfang von CHF 30'000: steuerfrei.*
 - *Restbetrag der Dividende im Umfang von CHF 15'000: steuerbarer Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Da Anna eine Beteiligung von mind. 10% hält, kann sie gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG eine Teilbesteuerung der Dividende im Umfang von 70% geltend machen.*

Frage 3

Für die C. AG ändern sich die Steuerfolgen nicht. Die Dividende unterliegt insbesondere unverändert der Verrechnungssteuer.

Da Anna in Deutschland ihren Wohnsitz hat, entfällt die schweizerische Einkommenssteuer. Indessen erfüllt Anna infolge ihres ausländischen Wohnsitzes die Voraussetzungen für eine

Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 22 Abs. 1 VStG nicht. Gegebenenfalls kann sie eine teilweise Rückerstattung gestützt auf das zwischen der Schweiz und Deutschland abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen geltend machen.

[Bemerkung zur Korrektur: Studierende, die bei der Beantwortung der Fragen 2 und 3 konsequent von der Variante einer Kapitalherabsetzung ausgegangen sind, konnten für diese beiden Fragen ebenfalls die volle Punktezahl erreichen].