
SACHVERHALT UND LÖSUNGSHINWEISE ZUR SCHRIFTLICHEN PRÜFUNG STEUERRECHT

24. Juni 2021

13.00 – 15.00

Allgemeine Hinweise

- Kontrollieren Sie bitte bei Erhalt der Prüfung die Anzahl der Aufgaben. Die Prüfung umfasst 6 formulierte Aufgaben sowie einen MC-Teil mit 8 Aufgaben.
- Schreiben Sie Ihre Antworten direkt ins Dokument «Antwort_Modulname_xxxxxxx» und speichern Sie dieses mit Ihrer Matrikel-Nr. versehen lokal auf Ihrem Rechner ab.
- Schreiben Sie Ihre Matrikel-Nr. und Prüfungslaufnummer auf Seite 2 in die Kopfzeile.
- **Für die Abgabe (Upload) speichern Sie das Dokument versehen mit Ihrer Matrikel-Nr. gemäss Beispiel als PDF und laden Sie es hoch.**
Beispiel: Antwort_Strafrecht I_17301002.pdf
- Sie sind selbst dafür verantwortlich, die Prüfung rechtzeitig hochzuladen. Sie werden nicht darauf aufmerksam gemacht.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Wenn nichts Anderes vermerkt ist, sind die Aufgaben zum Einkommens- und Gewinnsteuerrecht nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) zu beantworten.
- Achten Sie bei der Beantwortung der Aufgaben auf eine gute und verständliche Sprache. Stichworte genügen nicht und werden nicht bewertet.
- Punkte werden nur für begründete Antworten vergeben. Die Antworten sind zudem, soweit möglich, mit Rechtsnormen zu belegen.

Hinweise zur Bewertung

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

Aufgabe 1	5 Punkte	8.3 % des Totals
Aufgabe 2	6 Punkte	10.0 % des Totals
Aufgabe 3	5 Punkte	8.3 % des Totals
Aufgabe 4	3 Punkte	5.0 % des Totals
Aufgabe 5	10 Punkte	16.7 % des Totals
Aufgabe 6	7 Punkte	11.7 % des Totals
MC Teil	24 Punkte	40.0 % des Totals
Total	60 Punkte	100 %

2. Teil: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben: total 36 Punkte; Zeitbedarf: 72 Minuten

Aufgabe 1 (5 Punkte)

Der Kanton X. plant eine Steuergesetzrevision, mit welcher für die Kantons- und Gemeindesteuern der im Kanton X. unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen ein Einheitssteuersatz von 15% eingeführt werden soll; der Steuersatz soll demnach für alle steuerpflichtigen natürlichen Personen derselbe sein. Im Nachbarkanton Z. bewegen sich die Steuersätze für die Kantons- und Gemeindesteuern für die im Kanton Z. unbeschränkt steuerpflichtigen Personen abhängig von der Höhe des steuerbaren Einkommens zwischen 3% bis 30%.

Fragen:

1. Erachten Sie die Einführung eines Einheitssteuersatzes von 15% für die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons X. als zulässig? Führen Sie in Ihrer Antwort ebenfalls aus, welchen Spielraum die Kantone bei der Festsetzung ihrer Einkommenssteuersätze haben.
2. Erachten Sie es als zulässig, dass eine im Kanton Z. wohnhafte Person, für die der höchste Steuersatz von 30% gilt, doppelt so hohe Kantons- und Gemeindesteuern entrichten muss wie eine im Kanton X. wohnhafte Person, die sich in der genau gleichen wirtschaftlichen und persönlichen Situation befindet?

Lösung:

Frage 1: Die Kantone sind in der Ausübung ihrer Steuerhoheit an sämtliches Bundesrecht gebunden. Vorliegend ist namentlich zu prüfen, ob der vom Kanton X. geplante Einheitssteuersatz die verfassungsrechtlichen Vorgaben von Art. 127 BV verletzt. Im Vordergrund steht Art. 127 Abs. 2 BV, der die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit statuiert.

Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jeder Bürger oder jede Bürgerin im Verhältnis der ihm bzw. ihr zur Verfügung stehenden Mittel und der die Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist einerseits zu entnehmen, dass Personen und Personengruppen in gleichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen der gleichen Steuerbelastung unterstehen sollten (horizontale Steuergerechtigkeit). Andererseits sollten Personen in unterschiedlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen einer unterschiedlichen Steuerbelastung unterliegen (vertikale Steuergerechtigkeit).

Die horizontale Steuergerechtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung judiziell überprüfbar; den Kantonen steht diesbezüglich deshalb nur ein geringer Spielraum zur Verfügung. Die vertikale Steuergerechtigkeit ist judiziell hingegen schwieriger zu überprüfen. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich insbesondere nicht entnehmen, um wie viel eine Steuer genau zunehmen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt. Dem Gesetzgeber steht bei der Beurteilung der vertikalen Steuergerechtigkeit deshalb ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben fliesst aber, dass Steuertarif und Belastungskurve regelmässig verlaufen müssen.

In casu ist die vertikale Steuergerechtigkeit betroffen, weil alle steuerpflichtigen Personen unabhängig von ihrer wirtschaftlichen und persönlichen Leistungsfähigkeit dem gleichen Steuersatz von 15% unterliegen. Zwar müssen steuerpflichtige Personen mit höherem Einkommen einen höheren effektiven Steuerbetrag entrichten, die prozentuale Belastung ist aber für alle steuerpflichtigen Personen gleich hoch. Das Bundesgericht musste sich bislang nicht zur Verfassungsmässigkeit eines proportionalen Einkommenssteuersatzes äussern. Es hat einzig einen partiell degressiven Einkommenssteuersatz als verfassungswidrig bezeichnet («Obwaldner Entscheid»).

Angesichts dessen

- *dass aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine konkreten Vorgaben zur Gestaltung des Tarifs entnommen werden können,*
- *dass ein proportionaler Tarif keine Tarifeinbrüche kennt, sondern im Gegenteil völlig regelmässig verläuft,*
- *dass dem Gesetzgeber im Bereich der vertikalen Steuergerechtigkeit ein grosser Gestaltungsspielraum zukommt,*

ist eine solche Ausgestaltung als zulässig zu erachten.

Zu beachten ist zudem, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht absolut gilt und ggf. gestützt auf andere verfassungsmässige Prinzipien durchbrochen werden kann. Im Steuerrecht kommt insbesondere der Grundsatz der Praktikabilität in Frage. Ein Einheitssteuersatz führt zu einer Vereinfachung und könnte deshalb auch aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt sein.

Bemerkung zur Bewertung: *Bei konziser und guter Begründung wurde auch das gegenteilige Ergebnis anerkannt.*

Frage 2: *Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV hat der Bund die Kompetenz, Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festzulegen. Als direkte Steuer fällt die Einkommenssteuer unter diese Kompetenz.*

Allerdings statuiert Art. 129 Abs. 2 BV, dass die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge von der Harmonisierung ausgenommen sind. Die Kantone sind in der Ausgestaltung ihrer Steuertarife somit autonom. Nicht von Bedeutung sind vorliegend zudem die verfassungsrechtlichen Vorgaben von Art. 127 Abs. 2 BV. Diese gelten für eine rechtsgleiche Besteuerung innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets; im Vergleich zweier Kantone mit eigener Steuerhoheit können sie nicht angerufen werden.

Fazit: Die unterschiedlichen Einkommensteuersätze in den Kantonen Z. und X. führen zu keiner Verletzung der Verfassung und sind zulässig.

Aufgabe 2 (6 Punkte)

Der Kanton Y. erhebt neu eine Abgabe von allen Detailhandelsgeschäften, unabhängig von ihrer Rechtsform (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften), die sich nach der m²-Zahl der Verkaufsfläche (d.h. Fläche, die von Kunden des Detailhandelsgeschäfts betreten werden können) richtet, wobei die Abgabe ab einer Verkaufsfläche von 400 m² zu entrichten ist und CHF 5.- pro m² beträgt. Kleinere Geschäfte fallen somit nicht unter die Abgabepflicht. Mit der Abgabe soll die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel gefördert werden, weshalb die Einnahmen aus der Abgabe für die Finanzierung und den Ausbau des öffentlichen Verkehrs im Kanton Y. verwendet werden müssen.

Fragen:

1. Welche Art von Abgabe liegt vor?
2. Ist die Abgabe aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig?

Lösung:

Frage 1: Die öffentlichen Abgaben werden in die drei Kategorien Steuern, Kausalabgaben und Lenkungsabgaben eingeteilt. Eine Kausalabgabe wird für eine Leistung des Gemeinwesens entrichtet, die der abgabepflichtigen Person individuell zugerechnet werden kann. Steuern werden demgegenüber gegenleistungslos geschuldet; ihnen liegen im Unterschied zu den Kausalabgaben keine individuell zurechenbaren staatlichen Leistungen zugrunde und sie verfolgen zumindest nebensächlich einen Fiskalzweck. Eine Lenkungsabgabe ist eine Abgabe, die die abgabepflichtigen Personen zu einem bestimmten Verhalten lenken will. Im Unterschied zu den Steuern verfolgt sie indes keinen Fiskalzweck. Vielmehr fließen die mit ihr erzielten Einnahmen wieder an die Bevölkerung zurück oder werden zur Finanzierung des angestrebten Lenkungszwecks verwendet. Auch Steuern können mit einem Lenkungszweck verbunden sein. In diesem Fall liegt eine Lenkungssteuer vor, die sowohl einen Fiskalzweck wie auch einen Lenkungszweck verfolgt.

In casu stellt sich in einem ersten Schritt die Frage, ob es sich bei der Abgabe um eine Kausalabgabe oder um eine Steuer handelt.

Gemäss Sachverhalt ist die Abgabe von bestimmten Detailhandelsgeschäften geschuldet, wobei die aus der Abgabe erzielten Einnahmen zur Finanzierung und zum Ausbau des öffentlichen Verkehrs dienen sollen. Eine individuell zurechenbare Leistung, die den abgabepflichtigen Detailhandelsgesellschaften zufließt, ist aus dieser Gestaltung nicht ersichtlich. Eine Kausalabgabe kann nicht vorliegen. Die Abgabe dient stattdessen der Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe und der Deckung des Finanzbedarfs des Staates. Sie ist demnach als Steuer zu qualifizieren.

Es stellt sich damit die Anschlussfrage, welche Art von Steuer vorliegt.

Die Abgabe wird von Detailhandelsgeschäften erhoben, die eine Verkaufsfläche von 400 m² oder mehr besitzen. Sie wird somit nur von einer Gruppe von Personen verlangt. Die Abgabe könnte somit als Kostenanlastungssteuer qualifiziert werden (Bemerkung: die Zulässigkeit einer Kostenanlastungssteuer wird unter Frage 2 diskutiert).

Die mit der Abgabe erzielten Einnahmen sollen der Finanzierung des öffentlichen Verkehrs dienen. Die Abgabe könnte demnach zum Ziel haben, die Verkehrsteilnehmenden durch den Ausbau des öffentlichen Verkehrsnetzes und dem damit einhergehenden verbesserten Angebot dazu zu veranlassen, vermehrt auf die Benutzung eigener Fahrzeuge zu verzichten und auf den öffentlichen Verkehr umzusteigen. Die vorliegende Abgabe hat somit auch einen Lenkungszweck und könnte als Lenkungssteuer qualifiziert werden.

Die Einnahmen aus der Abgabe müssen zur Finanzierung und zum Ausbau des öffentlichen Verkehrs verwendet werden. Die Einnahmen sind somit zweckgebunden, weshalb auch von einer Zwecksteuer gesprochen werden kann.

Bemerkung: Die Qualifizierung als Lenkungsabgabe scheidet hingegen aufgrund des Fiskalzwecks aus.

Frage 2: *Es ist zu prüfen, ob die Abgabe den verfassungsrechtlichen Vorgaben, insbesondere von Art. 127 Abs. 2 BV standhält, der die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit statuiert.*

Vorliegend ist vor allem der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung fraglich. Er beinhaltet ein Diskriminierungs- und Privilegierungsverbot.

Steuern, die nur von einer bestimmten Gruppe von Personen erhoben werden, d.h. Kostenanlastungssteuern, setzen voraus, dass eine Abgabe dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten ist als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie - abstrakt - als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Belastung einer bestimmten Gruppe von Personen muss sich dabei auf sachlich haltbare Gründe stützen.

Für eine Zulässigkeit der Abgabe kann vorliegend geltend gemacht werden, dass die Detailhandelsgeschäfte von der Förderung des öffentlichen Verkehrs insofern profitieren, als dass ihre Geschäfte für ihre Kundschaft damit besser erreichbar sind und sie ein höheres Kundenaufkommen haben. Ein gewisser abstrakter Vorteil kommt ihnen somit zu. Allerdings ist dieser Argumentation entgegen zu halten, dass sämtliche Bürger und Bürgerinnen von einer Verbesserung des öffentlichen Verkehrs profitieren. Der Vorteil, den Detailhandelsgeschäften durch eine Verbesserung des öffentlichen Verkehrs zukommt, ist somit nicht grösser als der Vorteil, der dadurch allen Bürger oder Bürgerinnen oder anderen Gewerbetreibenden zukommt. Zudem profitieren auch kleinere Detailhandelsgeschäfte, die nicht unter die Abgabepflicht fallen, von einer Förderung des öffentlichen Verkehrs. Ein sachlich haltbarer Grund, die Finanzierung des Ausbaus des öffentlichen Verkehrs im Kanton Y. besonders den grösseren Detailhandelsgeschäften aufzubürden, besteht nicht.

Fazit: Die Abgabe verletzt den Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer und ist nicht zulässig.

Aufgabe 3 (5 Punkte)

Die D. AG, mit Sitz im Kanton Zürich, ist im Bereich der Softwareentwicklung für den Bildungsbereich tätig. Ihre Geschäfte sind im Geschäftsjahr 2020 sehr gut gelaufen und sie hat einen überdurchschnittlich hohen Gewinn von CHF 10'000'000 erzielt. Im Jahr 2019 hatte die D. AG für einen Kaufpreis von CHF 3'000'000 eine Beteiligung von 30% an der F. AG, ebenfalls mit Sitz im Kanton Zürich, erworben. Die F. AG produziert Computerzugehör. Angesichts des hohen Gewinns von CHF 10'000'000 entschliesst sich die D. AG dazu, die Beteiligung an der F. AG im Geschäftsjahr 2020 um CHF 2'000'000 auf CHF 1'000'000 abzuschreiben. Die D. AG weist in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung demnach einen Reingewinn von CHF 8'000'000 aus und überträgt diesen Betrag in ihre Steuererklärung 2020.

Fragen:

1. Welche Bedeutung hat die handelsrechtliche Jahresrechnung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung?
2. Unter welchen Voraussetzungen können aus steuerrechtlicher Sicht auf einem Vermögenswert Abschreibungen vorgenommen werden?
3. Wie beurteilen Sie das Vorgehen der D. AG in casu? Werden die Steuerbehörden den von der D. AG deklarierten steuerbaren Gewinn von CHF 8'000'000 akzeptieren?

Lösung:

Frage 1: Die handelsrechtskonforme Jahresrechnung bildet Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung (Massgeblichkeitsprinzip; Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Der nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn muss nach steuerlichen Gesichtspunkten korrigiert werden, wenn steuerrechtliche Korrekturvorschriften eine Korrektur verlangen (insb. Art. 58 Abs. 1 lit. b und c, Art. 60, Art. 62 und Art. 63 DBG).

Frage 2: Abschreibungen sind aus steuerrechtlicher Sicht zulässig,

- sofern sie geschäftsmässig begründet sind
- und buchmässig oder, bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (Art. 62 Abs. 1 DBG).

Geschäftsmässig begründet sind

- (ordentliche) Abschreibungen für den nutzungsbedingten Wertverlust eines Aktivums (Art. 960a Abs. 3 OR) sowie
- (ausserordentliche) Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen für einen sonstigen tatsächlichen Wertverlust (vgl. Art. 62 Abs. 2 DBG).

Frage 3: Es ist zu prüfen, ob die D. AG diese Voraussetzungen einer Abschreibung erfüllt.

- **Buchmässigkeit:** Die Abschreibung von CHF 2'000'000 wurde von der D. AG in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung verbucht. Das Kriterium der Buchmässigkeit ist somit erfüllt.
- **Geschäftsmässige Begründetheit:** Die D. AG erwarb im Jahr 2019 für einen Kaufpreis von CHF 3'000'000 eine Beteiligung von 30% an der F. AG. Im Geschäftsjahr 2020

schreibt die D. AG die Beteiligung an der F. AG um CHF 2'000'000 auf CHF 1'000'000 ab. Eine solche Abschreibung ist aus steuerrechtlicher Sicht nur zulässig, wenn sich der Verkehrswert der Beteiligung an der F. AG tatsächlich um CHF 2'000'000 vermindert hat.

Aus dem Sachverhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass sich der tatsächliche Wert der Beteiligung innert dieser kurzen Zeit um $\frac{2}{3}$ vermindert hat. Im Gegenteil, aus dem Sachverhalt ist zu entnehmen, dass die D. AG die Abschreibung nur vorgenommen hat, um den hohen Gewinn von CHF 10'000'000 zu reduzieren, was kein geschäftsmässiger Grund ist. Eine geschäftsmässig begründete Abschreibung ist deshalb zu verneinen.

Fazit: Die Abschreibung der D. AG ist mangels geschäftsmässiger Begründetheit aus steuerrechtlicher Sicht nicht zulässig. Die Steuerbehörden werden den von der D. AG deklarierten steuerbaren Gewinn von CHF 8'000'000 nicht akzeptieren und im Umfang der Abschreibung von CHF 2'000'000 eine Aufrechnung vornehmen. Die Steuerbehörden werden demnach einen steuerbaren Gewinn von CHF 10'000'000 veranlagern.

Aufgabe 4 (3 Punkte)

Architektin Susanne hat am Architekturwettbewerb für den Neubau der Alterssiedlung Sonne (Gemeinde A., Kanton Y.) teilgenommen und im Jahr 2020 für ihr Projekt den mit CHF 10'000 dotierten 3. Preis erhalten. In ihrem Wohnsitzkanton X. – in diesem befindet sich auch ihr Architekturbüro – ist auf der Website der kantonalen Steuerverwaltung ein Merkblatt publiziert, das u.a. folgendes festhält: "Preise und Ehrengaben zählen nicht zum steuerbaren Einkommen".

Frage:

Susanne gelangt an Sie mit der Frage, ob Sie nun davon ausgehen könne, dass sie den Preis von CHF 10'000 nicht in ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2020 deklarieren müsse.

Lösung:

Das DBG und das StHG enthalten keine ausdrücklichen Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Preisen und Ehrengaben. Die Gesetze halten indessen folgendes fest:

- *Alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind steuerbar (Art. 18 Abs. 1 DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG).*
- *Der Vermögensanfall infolge Schenkung ist steuerfrei (Art. 24 lit. a DBG, Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG).*

Preise und Ehrengaben sind steuerfrei, weil sie als Schenkungen gelten. Schenkungen setzen voraus, dass ihnen keine Gegenleistung der empfangenden Person gegenübersteht. Sie dürfen namentlich nicht kausal mit der Erbringung von Arbeit verbunden sein und als eine Entlohnung im Nachhinein erscheinen. Einkommen aus Erwerbstätigkeit liegt hingegen vor, wenn die Entschädigung, d.h. der Preis, kausal mit der Erbringung von Arbeit zusammenhängt und die erbrachte Arbeit entschädigen will.

Die Teilnahme an Architekturwettbewerben gehört zum üblichen Tätigkeitsfeld eines Architekten oder einer Architektin und dient zur Akquisition von Aufträgen. Die Preise, die an Architekturwettbewerben vergeben werden, bezwecken deshalb die Arbeit abzugelten, die für die Ausarbeitung eines Projekts aufgewendet wurde. Der Preis, den Susanne erhalten hat, hängt kausal mit ihrer Tätigkeit als Architektin zusammen und ist als Entgelt für die geleistete Arbeit zu qualifizieren. Er stellt Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Susanne hat den erhaltenen Betrag von CHF 10'000 in ihrer Steuererklärung zu deklarieren.

Bemerkung zur Bewertung: *Bei konziser und guter Begründung wurde auch das gegenteilige Ergebnis (Schenkungen) anerkannt.*

Aufgabe 5 (10 Punkte)

Felix ist Alleinaktionär der F. AG. Leider versteht er sich mit seiner Ehefrau Felicitas nicht mehr gut, und sie reichen die Scheidung ein. Die Aktien an der F. AG gehören in die Errungenschaft von Felix. In der güterrechtlichen Auseinandersetzung wird vereinbart, dass Felicitas zur Abgeltung der hälftigen Vorschlagsteilung bzw. Beteiligungsforderung 50% der Aktien der F. AG zugeteilt wird. Felicitas verpflichtet sich weiter, die erhaltenen Aktien taggleich zum Verkehrswert, der auf total CHF 400'000 festgesetzt wird, an die F. Holding AG zu verkaufen. Alleinaktionär der F. Holding AG ist Felix. Er gründet die F. Holding AG kurz vor der güterrechtlichen Auseinandersetzung, wobei er das Aktienkapital von CHF 100'000 bar liberriert und der Gesellschaft zusätzlich ein Darlehen von CHF 300'000 gewährt.

Felix und Felicitas machen gegenüber der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung geltend, dass der gesamte Vorgang als steuerfreie güterrechtliche Auseinandersetzung nach Art. 24 lit. a DBG zu qualifizieren sei. Die kantonale Steuerverwaltung ist damit aber nicht einverstanden und prüft mit Bezug auf die direkte Bundessteuer,

- ob das gewählte Vorgehen unter eine andere Gesetzesnorm subsumiert werden kann, oder
- ob das gewählte Vorgehen als Steuerumgehung qualifiziert werden kann.

Fragen:

1. Kann das gewählte Vorgehen unter eine andere Gesetzesnorm (direkte Bundessteuer) subsumiert werden und was wären in diesem Fall die Steuerfolgen?
2. Kann das gewählte Vorgehen als Steuerumgehung qualifiziert werden und was wären in diesem Fall die Steuerfolgen?
3. Sofern Sie zum Schluss kommen, dass beide Optionen möglich sind, ist einer der beiden der Vorrang zu geben?

Lösung:

Frage 1: Vorliegend ist zu prüfen, ob das gewählte Vorgehen die Tatbestände der indirekten Teilliquidation oder der Transponierung erfüllt (Art. 20a DBG). Sinn und Zweck beider Tatbestände ist die Erfassung der latenten Steuerlast auf den noch nicht ausgeschütteten Reserven der Gesellschaft, die mit der Veräusserung der Beteiligung untergeht.

Prüfung indirekte Teilliquidation:

Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG ist eine indirekte Teilliquidation unter folgenden kumulativen Voraussetzungen gegeben:

- **Merkmal 1:** Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft: Dieses Merkmal ist vorliegend erfüllt. Felicitas verkauft 50% der Aktien an der F. AG.
- **Merkmal 2:** Verkauf aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person: Es kann vorliegend davon ausgegangen werden, dass die Aktien der F. AG bei Felix bzw. Felicitas zu deren Privatvermögen gehört

haben. Mit dem Verkauf der Aktien an die F. Holding AG wechseln die Aktien vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen einer juristischen Person.

- *Merkmal 3 – 6: Substanzausschüttung innert fünf Jahren, von nicht betriebsnotwendiger Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war, sofern der Verkäufer, in casu Felicitas, bei der Ausschüttung mitgewirkt hat: Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich keine Substanzausschüttung. Im Zeitpunkt der Übertragung der 50%-Beteiligung an der F. AG von Felix an Felicitas und dem Verkauf der 50%-Beteiligung von Felicitas an die F. Holding AG sind die Voraussetzungen einer indirekten Teilliquidation nicht erfüllt.*

Prüfung Transponierung:

Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG ist eine Transponierung unter folgenden kumulativen Voraussetzungen gegeben:

- *Merkmal 1: Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen eines Personenunternehmens oder einer juristischen Person: Es kann vorliegend davon ausgegangen werden, dass die Aktien der F. AG bei Felix bzw. Felicitas zu deren Privatvermögen gehört haben. Mit dem Verkauf der Aktien an die F. Holding AG wechseln die Aktien vom Privatvermögen zum Geschäftsvermögen einer juristischen Person.*
- *Merkmal 2: Beteiligung der übertragenden Person von mindestens 50% am Kapital der Erwerblerin: Felicitas ist nicht an der F. Holding AG beteiligt. Es stellt sich aber die Frage, ob der Verkauf der Beteiligung Felix zuzurechnen ist, der die F. Holding AG zu 100% beherrscht.*

Für eine solche Beurteilung spricht, dass im Steuerrecht grundsätzlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt. Aus wirtschaftlicher Sicht kann geltend gemacht werden, dass Felicitas aufgrund der Verpflichtung zum taggleichen Verkauf der Beteiligung an die F. Holding AG weder rechtlich noch wirtschaftlich je über die Aktien verfügen konnte und die wirtschaftliche Verfügungsmacht somit stets bei Felix geblieben ist.

Gegen eine solche Beurteilung spricht, dass der Transponierungstatbestand, der sich aus dem Tatbestand der Steuerumgehung entwickelt hat und eine verobjektivierte Missbrauchsbestimmung darstellt, keinen Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise belässt (so BGer 26. Oktober 2017, 2C_168/2017, E. 3.2). Felicitas ist durch das rechtskräftige Scheidungsurteil zivilrechtliche Eigentümerin der Aktien geworden. Diese Aktien verkauft sie später an die F. Holding AG, an welcher sie nicht beteiligt ist. Das zweite Merkmal der Transponierung ist bei einer solchen Betrachtung demnach nicht erfüllt.

- *Merkmal 3: Gegenleistung übersteigt gesamthaft den Nennwert der übertragenen Beteiligungsrechte und die darauf entfallenden Kapitalreserven: Sofern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Merkmal 2 bejaht wird, ist auch das dritte Merkmal zu prüfen. Aus dem Sachverhalt ist nicht ersichtlich, welcher Nennwert und welchen Anteil an den Kapitalreserven auf die veräusserte 50%-Beteiligung an der F. AG entfallen. Da Felix der F. Holding AG ein Darlehen in der Höhe von CHF 300'000 gewährt, ist zu vermuten, dass das dritte Merkmal erfüllt ist (Bemerkung zur Bewertung: es wurde keine detaillierte Berechnung verlangt, da aus dem Sachverhalt diese Angaben nicht ersichtlich sind).*

Steuerfolgen (Bemerkung: beide Ergebnisse wurden akzeptiert, sofern konzis mit der Beurteilung von Merkmal 2 übereinstimmend).

- Bei Bejahung Erfüllung Transponierungstatbestand: Die gesamte Differenz zwischen dem Veräusserungserlös von CHF 400'000 und dem Nennwert der übertragenen Beteiligungsrechte zuzgl. allfälliger anteiliger Kapitaleinlagen ist bei Felix als Beteiligungsertrag zu erfassen. Die sog. Agio-Lösung kommt nicht zum Tragen, weil sich aus dem Sachverhalt bereits ergibt, dass Felix der F. Holding AG ein Darlehen in der Höhe von CHF 300'000 gewährt hat.
- Bei Verneinung Erfüllung Transponierungstatbestand: Es treten keine Steuerfolgen für Felix oder Felicitas ein. Da sich die Beteiligung an der F. AG im Privatvermögen von Felix bzw. Felicitas befindet, ist ein allfälliger mit dem Verkauf erzielter Kapitalgewinn gestützt auf Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

Frage 2: Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn **(a)** eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. **objektives Element**), wenn zudem **(b)** 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 wenn **(c)** das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. **effektives Element**).

Qualifikation im vorliegenden Fall:

(a) Objektives Element

Das von Felix und Felicitas gewählte Vorgehen erscheint unter verschiedenen Blickwinkeln als ungewöhnlich und absonderlich:

- Felicitas hält die Beteiligung an der F. AG nur für einige wenige Minuten/Stunden und verkauft sie taggleich an die F. Holding AG. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass sie an dieser Beteiligung gar nie tatsächlich interessiert war.
- Felix hätte die nötigen finanziellen Mittel verfügbar gehabt, um die güterrechtliche Forderung von Felicitas von CHF 400'000 direkt zu begleichen. Er hat die F. Holding AG mit einem Aktienkapital von CHF 100'000 gegründet und ihr ein Darlehen von CHF 300'000 gewährt. Diese Mittel hätte er auch direkt zur Begleichung der güterrechtlichen Forderung verwenden können.
- Die Holding wurde erst kurz vor der güterrechtlichen Auseinandersetzung gegründet.
- Das Ziel von Felix bestand offensichtlich darin, die 50%-Beteiligung an der F. AG in die F. Holding AG einzubringen. Der gewöhnliche Vorgang wäre somit gewesen, dass Felix die 50%-Beteiligung selber in die F. Holding AG eingebracht hätte.

Gesamthaft betrachtet, erscheint die Übertragung der 50%-Beteiligung an der F. AG an Felicitas, mit der gleichzeitigen Verpflichtung die Beteiligung an die F. Holding AG zu verkaufen, als ungewöhnlicher Vorgang und unnötigen Umweg. Der normale Vorgang wäre gewesen,

dass Felix die 50%-Beteiligung selber in die F. Holding AG eingebracht hätte. Die güterrechtliche Forderung von Felicitas hat damit nichts zu tun und hätte von Felix direkt aus anderen Mitteln beglichen werden können. Es liegt eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vor.

(b) Subjektives Element

Aus der Tatsache, dass kein sachlicher Grund für das gewählte Vorgehen ersichtlich ist, kann auf das subjektive Element der Steuerumgehungsabsicht geschlossen werden. An einer Aktionärsstellung in Bezug auf die F. AG war Felicitas offensichtlich nie interessiert. Damit sind, abgesehen von der Steuerersparnis, aus dem Sachverhalt keine anderen Gründe ersichtlich, die das gewählte Vorgehen erklären könnten. Folglich ist das subjektive Element der Steuerumgehung zu bejahen.

(c) Effektives Element

Felix schuldete Felicitas aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung einen entsprechenden Betrag, wollte aber zugleich die Anteile an der F. AG in eine Holdinggesellschaft einbringen. Der "Umweg" über Felicitas hat dazu geführt, dass Felicitas als Veräusserin auftreten konnte und der Transponierungstatbestand nicht erfüllt wurde. Hätte Felix die Beteiligung hingegen selber an die F. Holding AG gegen die Gewährung eines Darlehens verkauft, wäre der Tatbestand der Transponierung erfüllt gewesen und bei ihm ein steuerbarer Beteiligungsertrag entstanden. Würde das gewählte Vorgehen akzeptiert, träte somit eine effektive Steuerersparnis ein.

Zwischenfazit: In casu sind alle Elemente einer Steuerumgehung erfüllt.

Steuerfolgen:

Liegt eine Steuerumgehung vor, so ist der Besteuerung jene Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Vorliegend sind der Transponierungstatbestand und dessen Rechtsfolgen anzuwenden. Folglich ist bei Felix ein Beteiligungsertrag in der Differenz zwischen dem Erlös und dem Nennwert inkl. allfälliger anteiliger Kapitaleinlagen zu erfassen.

Frage 3: Kann ein Vorgang unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter eine Gesetzesnorm subsumiert werden, besteht für die Anwendung der Steuerumgehung kein Raum. Es kommt die gesetzliche Subsumtion mit den daran anknüpfenden steuerlichen Folgen zur Anwendung. Ist in casu eine Subsumtion des Sachverhalts unter den Transponierungstatbestand möglich, ist somit die gesetzliche Bestimmung anzuwenden.

Die Steuerumgehung kommt hingegen nur in ausserordentlichen Situationen zum Tragen, wenn die Rechtsanwendung zu einem krass ungerechten und missbräuchlichen Ergebnis führt, das auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht verhindert werden kann. Je nach gewählter dogmatischer Begründung liegt eine Lücke oder ein willkürliches verfassungswidriges Ergebnis vor, das über das Institut der Steuerumgehung korrigiert wird.

Fazit: Sollten tatsächlich beide Tatbestände einschlägig sein, ist der Transponierungstatbestand gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG anzuwenden.

Aufgabe 6 (7 Punkte)

Hans ist als Grafiker mit einem Arbeitspensum von 100% unselbständig erwerbstätig. Seit 1. Dezember 2015 bietet er auf seiner Website die Reinigung von Blasinstrumenten gegen Entgelt an. Im Jahr 2020 deklarierte er aus dieser Tätigkeit einen Verlust von CHF 8'000. Diesen Verlust brachte er in seiner Steuererklärung von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug. Die zuständige kantonale Steuerverwaltung korrigiert in der Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2020 den Verlustabzug. Sie führt aus, dass der Verlust mangels einer selbständigen Erwerbstätigkeit von Hans nicht abgezogen werden könne.

Hans gelangt an Sie und möchte von Ihnen wissen, wie seine Chancen stehen mit einer Einsprache an die Steuerverwaltung und gegebenenfalls Beschwerde an das Steuerrekursgericht gegen die Verweigerung des Verlustabzugs durchzudringen.

Fragen:

1. Hans hat Ihnen den vorstehend genannten Sachverhalt geschildert. Welche zusätzlichen Fragen stellen Sie ihm, damit Sie seinen Fall beurteilen können?
2. Wie beurteilen Sie konkret den Fall. Kann Hans den erzielten Verlust aus der Reinigung von Blasinstrumenten von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen?

Lösung:

Frage 1: Es stellt sich die Frage, ob die Reinigung von Blasinstrumenten von Hans als eine **selbständige Erwerbstätigkeit** oder eine **Liebhaberei** (Hobby) anzusehen ist.

Um zwischen diesen beiden Optionen zu entscheiden, ist der Sachverhalt näher abzuklären und sind Hans zusätzliche Fragen zu stellen, wie folgt (Bemerkung zur Bewertung: es wurden vier konkrete Fragen zum Erreichen der vollen Punktezahl dieses Teils der Aufgabe verlangt):

1. Hat Hans in den Jahren 2015 bis 2019 aus der Reinigung der Blasinstrumente Gewinne oder Verluste erzielt? Wie hoch sind die mit der Reinigung der Blasinstrumente erzielten Umsätze? (Einverlangen seiner Jahresabschlüsse oder ggf. Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben seit 2015).
2. Wo führt Hans die Reinigung der Blasinstrumente aus? Hat er dafür eigens einen Raum eingerichtet? Wenn ja, ist der Raum gemietet oder in der Wohnung von Hans gelegen?
3. In welcher Form macht Hans, neben der Website, Werbung für die Reinigung der Blasinstrumente? Wie aktiv macht er Werbung?
4. Führt Hans die Reinigung bspw. nur für die Mitglieder des Orchesters, bei dem er auch spielt, und für Bekannte aus, oder führt er die Reinigung für eine Vielzahl von Personen, auch solche, die er sonst nicht kennt, aus?
5. Beschäftigt Hans in seinem Unternehmen weitere Mitarbeitende?
6. Wieviel (Arbeits-)zeit wendet Hans für die Reinigung der Blasinstrumente auf?

7. *Musste Hans viel Kapital investieren, um die Reinigungen durchführen zu können (in Reinigungsutensilien,-geräte o.ä.)? Hat Hans Fremdkapital für die Finanzierung seiner Tätigkeit aufgenommen?*
8. *Hat Hans eine Ausbildung zum Blasinstrumenten-Reiniger absolviert?*

Weitere mögliche verfahrensbezogene Fragen:

9. *Wann läuft die Einsprachefrist ab?*
10. *Wo ist Hans wohnhaft (um zu ermitteln, an welche Steuerbehörde die Einsprache einzureichen ist)?*

Frage 2: *Hans kann den Verlust von CHF 8'000 nur zum Abzug bringen, wenn er eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG). Der Verlust kann hingegen nicht abgezogen werden, wenn die Tätigkeit von Hans als Liebhaberei qualifiziert wird.*

Die selbständige Erwerbstätigkeit wird vom Bundesgericht mit folgenden Begriffsmerkmalen umschrieben:

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

Qualifikation im vorliegenden Fall:

Für eine selbständige Erwerbstätigkeit spricht im Sachverhalt,

- *dass Hans eine Website führt und somit gegen aussen auftritt (Merkmal: Teilnahme am Wirtschaftsverkehr)*

Gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit spricht im Sachverhalt,

- *dass er einer 100%igen unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht und seinen Lebensunterhalt somit aus seinem Einkommen als Grafiker bestreiten kann; er ist nicht auf die Einnahmen aus der Reinigung der Blasinstrumente angewiesen.*

Folgende weiteren Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit können vorliegend als erfüllt betrachtet werden:

- *Einsatz von Arbeit und Kapital: Hans leistet Arbeit und setzt, zumindest in Form der Reinigungsutensilien, die er sich beschaffen muss, auch Kapital ein.*
- *Frei gewählte Organisation: er ist in seiner Organisation frei.*
- *Unternehmerrisiko: aus dem Sachverhalt sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass eine andere Person die Verluste trägt oder dass er für die Reinigung der Blasinstrumente angestellt ist. Er trägt somit auch das Unternehmerrisiko.*

- *Dauer und Planmässigkeit: Er reinigt die Blasinstrumente bereits seit 5 Jahren, weshalb von einer dauerhaften Tätigkeit gesprochen werden kann.*
- *Gewinnerzielungsabsicht: Bei der Abgrenzung zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Liebhaberei ist das entscheidende Merkmal dasjenige der Gewinnerzielungsabsicht. Es ist zu prüfen, ob Hans aus objektiver und subjektiver Hinsicht mit Gewinnerzielungsabsicht vorgeht. Eine objektive Gewinnerzielungsabsicht setzt voraus, dass die Reinigung der Blasinstrumente aus kaufmännischer Sicht, ggf. nach einer gewissen Anlaufphase, zu einem positiven Geschäftsergebnis führt. Resultieren hingegen aus einer Tätigkeit über längere Zeit nur Verluste, wird diese Tätigkeit aus kaufmännischer Sicht in der Regel aufgegeben; eine objektive Gewinnerzielungsabsicht liegt nicht vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind dabei die Gesamtumstände des Einzelfalls zu prüfen. Es gibt keine feste Regel, ab wann eine längere Verlustphase zur Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei führt. Gleichwohl ist vorliegend wesentlich, ob Hans in den Jahren 2015-2019 aus seiner Tätigkeit als Blasinstrumentenreiniger nur Verluste oder auch Gewinne erzielt hat. Hat er seit der Aufnahme seiner Tätigkeit im Jahre 2015 immer nur Verluste erzielt, ist fraglich, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Wie erwähnt, sind aber die Gesamtumstände zu beurteilen. Bei einer längeren Verlustphase ist entscheidend, wie sich Hans organisiert hat (eigens eingerichtete Räumlichkeiten, Vielzahl von Kunden, eingesetztes Kapital, etc.?) und ob erwartet werden kann, dass er in Zukunft aus dieser Tätigkeit Gewinn erzielt.*

Bemerkung zur Bewertung: Es wurden beide Ergebnisse anerkannt (Verlust abzugsfähig bzw. nicht abzugsfähig); entscheidend für die Bewertung war die konzise Begründung.