
Unternehmenssteuerrecht I

10. Januar 2017

Musterlösung

Aufgabe 1 (12 Punkte)

Die Stiftung X. umschreibt in ihren Statuten ihren Zweck wie folgt:

"Führung eines oder mehrerer Meditationszentren und Vornahme der dazugehörigen Massnahmen und Tätigkeiten. Die Meditationszentren sind der buddhistischen Meditation und Praxis in allen Formen gewidmet. Die Stiftung ist ausschliesslich gemeinnützig tätig."

Der Stiftung X. gehört eine in einem abgelegenen Tal gelegene Liegenschaft mit Restaurant und Gästebetten, in der sie gegen Entgelt Meditationskurse durchführt. Mit den sog. "Kurspreisen" werden die Kosten für die Unterkunft und Verpflegung der Kursteilnehmenden, die Spesen der Lehrpersonen sowie die Aufwendungen für Administration, Werbung und Betrieb des Zentrums gedeckt. Kursleitende sind Organe der Stiftung sowie externe Fachleute aus dem In- und Ausland. Diesen wird jeweils am Ende der Meditationskurse anonym eine Spende durch die Teilnehmenden ausgerichtet. Diese Gaben, deren Höhe unbekannt ist, sind – abgesehen vom Auslagenersatz – die einzigen Einkünfte des Lehrkörpers. Neben den Einnahmen aus den Kursen erzielt die Stiftung X. auch Einnahmen aus Spenden. Sie beschäftigt zum Betrieb des Meditationszentrums insgesamt 10 Personen, die marktüblich entlohnt werden. Die Stiftungsratsmitglieder erhalten für ihre Tätigkeit für die Stiftung X. hingegen keine Entschädigung.

Fragen:

1. Erklären Sie, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine juristische Person wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken von der direkten Bundessteuer befreit werden kann.
2. Erklären Sie, ob nach Ihrer Meinung die Stiftung X. diese Voraussetzungen gemäss dem vorstehend dargelegten Sachverhalt erfüllt.

Lösungsskizze Frage 1

Eine juristische Person, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgt, kann gemäss Art. 56 lit. g DBG für den Gewinn und das Vermögen das ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck gewidmet ist, von der Steuer befreit werden.

Ein Zweck ist gemeinnützig, wenn er im Allgemeininteresse liegt und uneigennützig verfolgt wird. Uneigennützigkeit bedingt ein gewisses Mass an Opferbereitschaft und setzt ein altruistisches, selbstloses Handeln voraus. Im Allgemeininteresse liegt ein Zweck, wenn er der Öffentlichkeit und dem öffentlichen Wohlergehen dient.

Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Eine juristische Person verfolgt Erwerbszwecke, wenn sie am Markt mit der Absicht der Gewinnerzielung auftritt. Eine solche Erwerbstätigkeit darf nur nebensächlich oder hilfsweise ausgeübt werden. Ferner darf es sich bei der juristischen Person nicht um eine Organisation zur Selbsthilfe, d.h. eine Organisation, welche einem geschlossenen Kreis von Mitgliedern Nutzen erbringt, handeln.

Der gemeinnützige Zweck muss nicht nur in den Statuten festgelegt, sondern tatsächlich ausgeübt werden. Erst bei kumulativer Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen kann eine juristische Person von der Steuer befreit werden.

Lösungsskizze Frage 2

Die meditative Zweckverfolgung kann grundsätzlich als im Allgemeininteresse liegend betrachtet werden. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass eine ausschliessliche Widmung von Gewinn und Vermögen im vorliegenden Fall gegeben ist. Eine gegenteilige Argumentation ist jedoch auch möglich, da ein Hinweis auf eine explizite Statutenbestimmung in der Sachverhaltsdarstellung fehlt.

Fraglich ist im vorliegenden Fall vor allem, ob von einer uneigennützigen Zweckverfolgung ausgegangen werden kann (Bemerkung: es wurden bei der Korrektur der Prüfungen beide möglichen Lösungswege akzeptiert).

1. Lösungsweg: Uneigennützigkeit gegeben

Die Meditationskurse werden zwar entgeltlich durchgeführt, die Einnahmen aus den Kursen dienen aber nur dazu, die Kosten für Unterkunft und Verpflegung sowie weitere Aufwendungen der Stiftung zu decken. Die Erzielung eines Gewinns wird offenbar nicht angestrebt. Die Lehrpersonen erhalten neben dem Auslagenersatz keine feste Entschädigung für ihre Tätigkeit, sondern sind auf Spenden der Kursteilnehmenden angewiesen. Diese stehen im Voraus nicht fest und sind nicht garantiert. Ferner arbeiten die Stiftungsratsmitglieder unentgeltlich für die Stiftung und erzielt die Stiftung auch weitere Einnahmen aus Spenden. Eine uneigennützige Tätigkeit kann deshalb bejaht werden.

Ein Selbsthilfzweck liegt zudem nicht vor, da das Meditationszentrum allen offen steht und keine irgendwie geartete Mitgliedschaft verlangt wird. Weiter spricht auch der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht gegen eine Steuerbefreiung der Stiftung. Aufgrund der abgeschiedenen Lage des Meditationszentrums ist die Bereitstellung von Kost und Logis faktisch eine Notwendigkeit der Zweckverfolgung und eine direkte Nachbarschaft und damit Konkurrenz zu anderen Restaurationsbetrieben ausgeschlossen.

2. Lösungsweg: Uneigennützigkeit nicht gegeben

Die Meditationskurse werden entgeltlich durchgeführt. Zwar werden durch die Einnahmen aus den Kursen nur die Kosten für Unterkunft und Verpflegung sowie weitere Aufwendungen gedeckt, darin kann aber noch kein altruistisches Handeln erblickt werden. Die

Lehrpersonen erhalten neben dem Auslagenersatz zwar nur Spenden von den Kursteilnehmenden, die in der Höhe im Voraus unbekannt sind, trotzdem kann davon ausgegangen werden, dass die Lehrpersonen regelmässig von den allermeisten Kursteilnehmenden eine Spende erhalten werden. Da ihre Spesen durch die Stiftung gedeckt sind, kommen den Lehrpersonen diese Spenden vollumfänglich zu und sind einem Erwerbseinkommen gleichzusetzen. Auch die 10 Mitarbeiter, die marktgerecht entlohnt werden, erbringen kein Opfer.

Die Kosten für die Kurse decken zudem nicht nur Kost und Logis der Teilnehmenden sondern auch Aufwendungen für Administration und Werbung. Das Meditationszentrum scheint somit auf dem Markt als Marktteilnehmer aufzutreten. Schliesslich ist auch fraglich, ob mit der angeschlossenen Hotellerie / Restauration nicht auch Erwerbszwecke verfolgt werden und sich die Stiftung damit in Konkurrenz zu anderen Hotels und Restaurants befindet. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sind deshalb nicht erfüllt.

Aufgabe 2 (15 Punkte)

Kurt führt seit dem Jahr 1989 drei erfolgreiche Metzgereien in der Stadt Zürich und in Winterthur in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Er beschäftigt in den drei Metzgereien insgesamt 8 Personen und erzielte in den letzten Jahren damit einen durchschnittlichen Jahresumsatz von insgesamt CHF 1'800'000. Im Jahr 2001 gründete er zusammen mit Paul die Wurst AG, die ein industrielles Zentrum für die Herstellung von Wurstwaren betreibt und ihre Wurstwaren an verschiedene Supermärkte im Raum Zürich / Winterthur wie auch an die drei Metzgereien von Kurt liefert. Die Wurst AG beschäftigt insgesamt 25 Personen und erzielte in den letzten Jahren einen durchschnittlichen Jahresumsatz von CHF 20 Mio.

Im Jahr 2016 verkauft Kurt altershalber sowohl sein Einzelunternehmen mit den drei Metzgereien wie auch die 50%-Beteiligung an der Wurst AG an einen Dritten. Das kantonale Steueramt Zürich macht in seinem Taxationsvorschlag dabei geltend, dass der mit dem Verkauf der 50%-Beteiligung an der Wurst AG von Kurt erzielte Kapitalgewinn der direkten Bundessteuer wie auch den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich unterliege. Kurt hat die 50%-Beteiligung an der Wurst AG nie in der handelsrechtlichen Jahresrechnung seines Einzelunternehmens bilanziert.

Fragen:

Kurt gelangt an Sie mit der Frage, wie er auf den Taxationsvorschlag reagieren soll.

1. Legen Sie ihm zuerst die rechtliche Ausgangslage dar.
2. Legen Sie ihm daraufhin dar, wie Sie den Verkauf der 50%-Beteiligung an der Wurst AG konkret qualifizieren.

Lösungsskizze Frage 1

Es stellt sich das Problem der Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen. Der Begriff des Geschäftsvermögens wird in Art. 18 Abs. 2 Satz 3 und 4 DBG beschrieben. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Zudem können Beteiligungen

von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu Geschäftsvermögen erklärt werden. Aus dem Sachverhalt ergeben sich allerdings keine Hinweise, dass Kurt eine solche Erklärung abgegeben hat, es steht vorliegend somit das ordentliche Geschäftsvermögen zur Debatte.

Geschäftsvermögen charakterisiert sich durch zwei Merkmale: Erstens muss eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegen. Kurt ist als Inhaber eines Einzelunternehmens selbständig erwerbstätig. Zweitens muss der Vermögenswert der selbstständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dienen. Das tatsächliche Dienen ist aufgrund der aktuellen Nutzung des Vermögenswerts für die geschäftlichen Zwecke und seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion im Betrieb zu ermitteln. Hierbei ist zwischen unmittelbarer und mittelbarer Nutzung zu unterscheiden. Bei einer unmittelbaren Nutzung ist der Vermögenswert in den betrieblichen Leistungserstellungsprozess integriert, er wird unmittelbar gebraucht oder verbraucht und die geschäftliche Nutzung ist i.d.R. äusserlich erkennbar und feststellbar. Bei einer mittelbaren Nutzung ist der Vermögenswert für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig und dient dem Unternehmen nur mittelbar.

Lösungsskizze Frage 2

Das kantonale Steueramt hat den Verkauf der 50% Beteiligung an der Wurst AG als Kapitalgewinn der direkten Bundessteuer sowie den Staats- und Gemeindesteuern unterworfen. Es hat die Beteiligung demzufolge als Geschäftsvermögen qualifiziert. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen wären gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG demgegenüber steuerfrei.

Vorliegend stellt sich die Frage, ob die Beteiligung an der Wurst AG mittelbar für das Einzelunternehmen von Kurt genutzt wird. Bei einer mittelbaren Nutzung kann das tatsächliche Dienen für geschäftliche Zwecke nur mittels Indizien ermittelt werden. Dem Willen des Steuerpflichtigen wird als Indiz hierbei grosse Bedeutung beigemessen. Von Bedeutung ist namentlich, ob die Beteiligung in der Bilanz geführt wurde, ob Abschreibungen oder Wertberichtigungen vorgenommen wurden und wie der Ertrag aus dem Vermögenswert verbucht wurde? Weitere Indizien können die Deklaration in der Steuererklärung, das Erwerbsmotiv oder die Herkunft der Mittel zum Kauf des Vermögenswerts sein.

Bei massgeblichen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung folgenden Umständen besondere Bedeutung beigemessen:

- *Enge wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Personenunternehmen und der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Eine solche enge Beziehung ist vorliegend grundsätzlich gegeben, da beide Unternehmen in der gleichen Branche tätig sind und die Wurst AG das Einzelunternehmen beliefert.*
- *Erwerb der Beteiligung für Geschäftszwecke des Personenunternehmens? Der Erwerb bzw. die Gründung der Wurst AG stand mit den Metzgereien von Kurt in Zusammenhang. Auch könnte unterstellt werden, dass er die Wurst AG gegründet hat, um Synergien mit seinen Metzgereien zu entwickeln. Kurt hält eine Beteiligung von 50% an der Wurst AG und hat somit auch einen massgeblichen Einfluss auf die Wurst AG.*

- *Tatsächlicher geschäftlicher Nutzen der Beteiligung, d.h. ergänzt die geschäftliche Tätigkeit der Wurst AG diejenige der Metzgereien und ermöglicht sie die geschäftliche Tätigkeit der Metzgereien auszudehnen? Für einen tatsächlichen geschäftlichen Nutzen spricht, dass beide Unternehmen in der Fleischindustrie tätig sind und die Metzgereien durch die Wurst AG beliefert werden. Dagegen spricht allerdings, dass die Metzgereien gemessen am Gesamtumsatz der Wurst AG eine kleine Abnehmerschaft darstellen und die Supermärkte den Grossteil ausmachen. Auch ist die Wurst AG im Verhältnis zu den Metzgereien viel grösser. Ausserdem führte Kurt bereits vor der Gründung der Wurst AG erfolgreich die drei Metzgereien und hat danach seine Geschäftstätigkeit nicht ausgedehnt. Es geht aus dem Sachverhalt nicht hervor, dass er die Gewinne seiner Metzgereien durch die Beteiligung an der Wurst AG massgeblich erhöhen konnte.*

Fazit: Insgesamt überwiegen die Merkmale, die gegen eine Qualifikation der Beteiligung an der Wurst AG als Geschäftsvermögen sprechen.

Bemerkung: Bei konziser Begründung wurde in der Korrektur der Prüfungen auch das gegenteilige Ergebnis anerkannt.

Aufgabe 3 (12 Punkte)

Karl Hofer führt als Einzelunternehmer bereits seit Jahren erfolgreich das Restaurant „Z“. Sein Sohn, Thomas, eröffnete im Jahre 2009 das Restaurant „L“. Der Vater unterstützte den Sohn beim Aufbau des Restaurants „L“, indem er ihn bei der Auswahl des Lokals und der Angestellten beriet und den Mietvertrag für das Lokal mitunterzeichnete. Ferner verbürgte er sich für seinen Sohn bei der Bank und stimmte einer Solidarbürgschaft für einen Geschäftskredit von CHF 300'000 zu, den die Bank dem Sohn gewährt hat. Im Jahre 2011 wird Karl Hofer von der Bank als Bürge in Anspruch genommen und muss der Bank den Kreditbetrag von CHF 300'000 bezahlen.

Frage:

Karl Hofer gelangt an Sie mit der Frage, ob er die der Bank entrichtete Bürgschaftszahlung von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen kann.

Lösungsskizze

Karl Hofer kann die Bürgschaftszahlung von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen, wenn sie gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG einen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt. Ist die Bürgschaftszahlung als privater Aufwand zu qualifizieren, gehört sie hingegen zu seinem privaten Lebensaufwand und ist gemäss Art. 34 lit. a DBG nicht abzugsfähig.

Als geschäftsmässig begründeter Aufwand gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG gelten Kosten, die mit dem Geschäftsbetrieb in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen und nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden können bzw. nach betriebswirtschaftlicher Beurteilung in einem Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen. Vorliegend kommen verschiedene Varianten in Frage:

Erstens stellt sich die Frage, ob die Bürgschaftszahlung als abzugsfähiger Aufwand des Restaurants Z. qualifiziert werden kann. Eine entsprechende Qualifikation wäre denkbar, wenn die Unterstützung und der Aufbau des Restaurants L. aus objektiver Sicht in einem unmittelbaren geschäftlichen Zusammenhang mit dem Restaurationsbetrieb Z. stände. Aus dem Sachverhalt sind indessen keine Anhaltspunkte ersichtlich, die für einen solchen unmittelbaren geschäftlichen Zusammenhang sprechen würden, bspw. ist keine gemeinsame Führung der beiden Restaurants oder eine sonstige geschäftliche Zusammenarbeit geplant. Die Verbindung der beiden Restaurants besteht einzig darin, dass sie Vater und Sohn gehören, was indessen kein geschäftlicher, sondern ein privater Umstand ist. Es ist somit nicht ersichtlich, inwieweit die Bestellung der Solidarbürgschaft mit dem Restaurationsbetrieb Z. in Zusammenhang stehen könnte.

Zweitens ist zu prüfen, ob Karl Hofer als Mitinhaber des Restaurants L. betrachtet werden könnte. Eine Mitinhaberschaft bestände, wenn Karl Hofer und sein Sohn eine (stille) Gesellschaft eingegangen wären. Die Bürgschaftszahlung könnte in diesem Fall geschäftsmässig begründete Kosten darstellen. Eine einfache Gesellschaft entsteht durch vertragliche Einigung zweier oder mehrerer Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 Abs. 1 OR). Für den Vertrag bestehen keine Formerfordernisse, weshalb er auch konkludent geschlossen werden kann (Art. 11 Abs. 1 OR). Es kann auch vorkommen, dass die Parteien unbewusst eine einfache Gesellschaft bilden. Vorliegend ist nach der Sachverhaltsbeschreibung fraglich, ob zwischen Karl Hofer und seinem Sohn ein animus societatis bestanden hat. Karl Hofer hat zwar Hilfs- und Unterstützungsleistungen erbracht und seinen Sohn auch fachlich beraten. Er ist aber nicht am Gewinn des Restaurants L. beteiligt und hat auch keine Mitspracherechte. Wesentliche Elemente eines Gesellschaftsverhältnisses fehlen somit. Es ist im Gegenteil davon auszugehen, dass Karl Hofer seinen Sohn in erster Linie aus väterlicher Fürsorge unterstützt und die Solidarbürgschaft eingegangen ist. Die Bürgschaftszahlung betrifft ihn demnach als Privatperson und kann nicht von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden.

(Bemerkung: Mit konziser Begründung wurde in der Korrektur der Prüfungen auch das gegenteilige Ergebnis anerkannt.)

Aufgabe 4

Die X. AG hat im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 nicht kotierte Wertschriften zu einem Kaufpreis von CHF 300'000 gekauft und die Wertschriften zu diesem Betrag in ihre Bilanz eingestellt. Im Jahr 2014 machte sie auf diesen Wertschriften in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung eine Abschreibung von CHF 80'000 geltend, die von den Steuerbehörden akzeptiert wurde.

In der handelsrechtlichen Jahresrechnung 2016 wertet die X. AG die nicht kotierten Wertschriften auf einen Betrag von CHF 350'000 auf; sie reicht die handelsrechtliche Jahresrechnung zusammen mit der ausgefüllten Steuererklärung der kantonalen Steuerverwaltung ein. Auf Nachfrage des zuständigen Steuerkommissärs erklärt sie, dass der Verkehrswert der Wertschriften zwischenzeitlich auf diesen Betrag gestiegen sei.

Frage:

Muss die kantonale Steuerverwaltung die Aufwertung der nicht kotierten Wertschriften korrigieren oder ist die Aufwertung aus steuerrechtlicher Sicht zulässig?

Lösungsskizze

Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Gewinnermittlung bildet gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG die Jahresrechnung unter Berücksichtigung des Saldoportrages des Vorjahres. Aus dieser Bestimmung leitet sich das Massgeblichkeitsprinzip ab, wonach die handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung immer dann auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich ist, wenn das Gesetz keine ausdrücklichen Korrekturvorschriften enthält.

Für die Steuerbehörden ist demzufolge nur eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung verbindlich. Gemäss dem Gebot der Bilanzberichtigung müssen sie klare Verstösse gegen zwingendes Handelsrecht korrigieren und in diesem Fall in der Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweichen.

Es stellt sich demnach die Frage, ob die Aufwertung der Wertschriften aus handelsrechtlicher Sicht zulässig und somit handelsrechtskonform war. Nach Art. 960a Abs. 1 OR dürfen bei ihrer Erfassung Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Dies ist gemäss Sachverhaltsbeschreibung geschehen, da die Wertschriften für CHF 300'000 gekauft und zu diesem Betrag bilanziert wurden.

In den Folgejahren dürfen gemäss Art. 960a Abs. 2 OR Aktiven grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt gemäss Art. 960b Abs. 1 OR für Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt, die zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden dürfen.

Vorliegend ergeben sich demzufolge folgende Lösungsvarianten:

- 1. Sofern für die nicht kotierten Wertschriften ein beobachtbarer Marktpreis besteht, das heisst, die Wertschriften regelmässig gehandelt werden, ist die Aufwertung aus handelsrechtlicher Sicht und auch aus steuerrechtlicher Sicht zulässig.*
- 2. Sofern für die nicht kotierten Wertschriften kein beobachtbarer Marktpreis vorliegt, ist die Aufwertung aus handelsrechtlicher Sicht nur bis zum Anschaffungswert von CHF 300'000 zulässig. Die Aufwertung der Differenz zum Verkehrswert (CHF 50'000) ist handelsrechtswidrig und muss von den Steuerbehörden nicht akzeptiert werden.*

Aufgabe 5 (9 Punkte)

Die X. AG ist in der Arzneimittelforschung tätig, insbesondere im Bereich der Krebsforschung, und ist in der fortgeschrittenen Forschungsphase für ein Medikament zur Hemmung von Leukämie. Phase 2 der Entwicklung des Medikaments ist abgeschlossen und Phase 3 ist eingeleitet. Phase 3 beinhaltet vor allem zwei kontrollierte klinische Testreihen an je 1000 Patienten zur Wirksamkeitskontrolle und Ermittlung von Nebenwirkungen. Die X. AG rechnet für die Durchführung von Phase 3 mit Kosten von CHF 20 Mio.

Frage:

Die X. AG ist sich unsicher, wie sie die Aufwendungen von CHF 20 Mio. in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung verbuchen soll und welches Vorgehen aus steuerrechtlicher Sicht verlangt ist.

Erklären Sie der X. AG, welche Möglichkeit(en) zulässig ist (sind) und welche steuerlichen Auswirkungen diese Möglichkeit(en) hat (haben).

Lösungsskizze

Vorliegend stellt sich im Zusammenhang mit der periodengerechten Gewinnermittlung die Frage, in welchem Zeitpunkt die Forschungskosten von CHF 20 Mio. als Aufwand der Erfolgsrechnung der X. AG zu belasten sind.

Nach Handelsrecht müssen gemäss Art. 959 Abs. 2 OR Vermögenswerte bilanziert werden, wenn über sie aufgrund vergangener Ereignisse verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Im Steuerrecht bestehen hingegen keine gesetzlichen Bestimmungen zur Aktivierung von Vermögenswerten. Aktivierungspflichtig sind grundsätzlich alle Ausgaben, die aus handelsrechtlicher Sicht aktiviert werden können.

Werden die Forschungskosten von CHF 20 Mio. nicht aktiviert, belasten sie sofort als Aufwand die Erfolgsrechnung der X. AG. Der steuerbare Gewinn der X. AG sinkt somit im Jahr der Ausgabe um die gesamten Forschungskosten. Werden die Forschungskosten von CHF 20 Mio. aktiviert, führt die Ausgabe noch nicht zu einem unmittelbaren Aufwand für die X. AG. Der Aufwand wird erst durch die Abschreibung der aktivierten Forschungskosten generiert und damit während derer wirtschaftlichen Nutzungsdauer auf die entsprechenden Geschäftsjahre verteilt.

Besondere Regelungen existieren für die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten: Sofern die Forschungs- und Entwicklungskosten zu einem positiven Ergebnis geführt haben und einem bestimmten Kostenträger zugerechnet werden können, besteht für solche Kosten sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht ein Aktivierungswahlrecht. Nicht aktivierungsfähig sind hingegen Aufwendungen für die Grundlagenforschung, da ihnen kein bestimmbarer Nutzwert gegenübersteht. Vorliegend sind Phase 1 und 2 der Entwicklung des Medikaments bereits abgeschlossen und Phase 3 ist eingeleitet. Es handelt sich somit nicht mehr um Grundlagenforschung, sondern bereits um die Entwicklung eines spezifischen Medikaments, das sich in einer fortgeschrittenen Forschungsphase befindet. Den Kosten kann bereits ein bestimmter Nutzwert gegenübergestellt werden. Eine Aktivierung der Forschungskosten von CHF 20 Mio. ist deshalb zulässig.

Aufgabe 6 (6 Punkte)

Erklären Sie, warum Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG festhält, dass die Beteiligungsermächtigung für Kapitalgewinne nur insoweit gewährt wird, wie der Veräusserungserlös die Gesteuerungskosten übersteigt.

Lösungsskizze

Auf Beteiligungen können Abschreibungen und Wertberichtigungen steuerwirksam gelten gemacht werden. Diese reduzieren im Jahr der Vornahme die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer und damit die zu bezahlende Gewinnsteuer. Mit dem Verkauf der Beteiligung werden die steuerwirksam geltend gemachten Abschreibungen wiedereingebracht. Ihre Einbringung unterliegt deshalb systemgerecht wiederum der ordentlichen Gewinnbesteuerung und der Beteiligungsabzug wird in diesem Umfang nicht gewährt.

Aufgabe 7

Kurt Müller besitzt einen Gasthof und eine Scheune, die er als Veranstaltungssaal umgebaut hat. Die Scheune ist mit einem steuerlich massgebenden Buchwert von CHF 150'000 in der Bilanz des Gasthofes aufgeführt. Im Januar 2015 brennt die Scheune ab. Kurt Müller erhält von der kantonalen Gebäudeversicherungsanstalt daraufhin einen Betrag von CHF 400'000 ausbezahlt. Er lässt die Scheune 2016 wieder aufbauen, wobei sich die Kosten für den Wiederaufbau auf CHF 320'000 belaufen.

Frage:

Welche Steuerfolgen ergeben sich für Kurt Müller aus diesem Vorfall (Brand, Entschädigung der Gebäudeversicherungsanstalt, Aufbau der neuen Scheune) in Bezug auf die direkte Bundessteuer und wie hat er genau vorzugehen?

Lösungsskizze

Mit der Zahlung der kantonalen Gebäudeversicherungsanstalt von CHF 400'000 erzielt Kurt Müller in der Differenz zum steuerlich massgebenden Buchwert von CHF 150'000 grundsätzlich einen steuerbaren Gewinn von CHF 250'000. Da er jedoch im Jahr 2016 eine neue Scheune aufbauen lässt, stellt sich die Frage, ob er eine Ersatzbeschaffung geltend machen kann. Die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung gemäss Art. 30 DBG bzw. 64 DBG sind die folgenden:

- Verkauf von betriebsnotwendigem Anlagevermögen
- Erwerb von betriebsnotwendigem Anlagevermögen
- Innerhalb der Schweiz
- Kein Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens
- Ersatzbeschaffung innert angemessener Zeit

Zum Anlagevermögen gehören Vermögenswerte, die dem Unternehmen dauernd zur Verfügung stehen, wie Grundstücke, Maschinen, Patente, Lizenzen, etc. Betriebsnotwendig sind nach Art. 30 und 64 Abs. 3 DBG Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb unmittelbar für die Leistungserstellung dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können.

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung gegeben. Die Scheune wurde als Veranstaltungssaal unmittelbar betrieblich genutzt und ist zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen zu zählen. Zu beachten ist allerdings, dass nur eine Teilersatzbeschaffung stattfindet, da die Erstellung der neuen Scheune nur CHF 320'000 kostet, während sich die Entschädigung der Gebäudeversicherung auf CHF 400'000 be-

läuft. Nach der sog. absoluten Methode ist für denjenigen Teil des Gewinns, der nicht für die Erstellung des Ersatzobjekts verwendet wird, keine Ersatzbeschaffung möglich.

Da die Scheune erst im Jahr 2016 wieder aufgebaut wird, hat Kurt Müller im Umfang der stillen Reserven von CHF 250'000 eine Ersatzbeschaffungsrückstellung zu bilden. Im Jahr 2016 sind die stillen Reserven im Umfang von CHF 170'000 auf die neue Scheune zu übertragen. In diesem Umfang unterbleibt eine Realisation. Die restlichen stillen Reserven im Umfang von Fr. 80'000 werden hingegen realisiert und unterliegen der Besteuerung. Die Ersatzbeschaffungsrückstellung ist in diesem Umfang demnach erfolgswirksam auflösen.

Aufgabe 8 (24 Punkte)

Susan, mit Wohnsitz in London/Grossbritannien, ist zu 50% an der Xentra AG beteiligt. Zudem ist sie Alleinaktionärin der Yoxta AG. Beide Gesellschaften sind im Bereich der Softwareentwicklung für die Automobilindustrie tätig und haben ihren Sitz im Kanton Zürich. Die Yoxta AG gewährte der Xentra AG im Jahr 2010 ein Darlehen in der Höhe von CHF 800'000, das gemäss schriftlichem Darlehensvertrag zu einem Zinssatz von 2% zu verzinsen war. Eine Amortisation wie auch eine Sicherstellung des Darlehens wurden nicht vereinbart. In den Jahren 2010 bis 2012 entrichtete die Xentra AG den jährlichen Zins von CHF 16'000 an die Yoxta AG. Wegen wirtschaftlicher Probleme konnte die Xentra AG ab dem Jahr 2013 den Zins aber nicht mehr bezahlen und der Zins wurde zur Schuld geschlagen. Im Laufe des Jahres 2013 wurde bekannt, dass ein von der Xentra AG entwickeltes Softwareprogramm für ein führerloses Einparken von Personenwagen Programmierfehler aufwies, die in der Folge zu mehreren Haftpflichtprozessen und -ansprüchen führten. Im Mai 2016 wurde über die Xentra AG der Konkurs eröffnet. Die Yoxta AG schreibt die Darlehensforderung inkl. der seit 2013 aufgelaufenen Zinsen im Umfang von total rund CHF 855'000 daraufhin in ihrer Jahresrechnung 2016 ab (d.h. Darlehensbetrag von CHF 800'000 zuzüglich aufgelaufene Zinsen von CHF 55'000).

Fragen:

1. Wie beurteilen Sie die Gewährung des Darlehens von der Yoxta AG an die Xentra AG aus steuerrechtlicher Sicht? Ist eine solche Darlehensgewährung zulässig bzw. welche Voraussetzungen müssen dafür erfüllt sein? Ergeben sich aus der Darlehensgewährung irgendwelche Steuerfolgen für die beteiligten Personen?
2. Wie beurteilen Sie die Abschreibung des Darlehens durch die Yoxta AG im Jahr 2016. Zieht diese Abschreibung für die beteiligten Parteien irgendwelche Steuerfolgen nach sich?

Lösungsskizze Frage 1

Darlehen unter Schwestergesellschaften sind grundsätzlich zulässig, sofern sie dem Drittvergleichsgrundsatz/Dealing at arm's lengths Prinzip standhalten. Das heisst, dass ein entsprechendes Darlehen grundsätzlich zu den gleichen Bedingungen gewährt werden muss wie unter unabhängigen Dritten.

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob ein Zinssatz von 2% bei einem Darlehen von CHF 800'000 ohne Vereinbarung einer Sicherstellung und Amortisation angemessen ist. Dies ist zu verneinen. Trotz des heutigen niedrigen Zinsniveaus hätten die fehlende Sicherstellung und Amortisationsvereinbarung unter unabhängigen Dritten einen entsprechend höheren Zinssatz zur Folge gehabt.

Da dem Drittvergleichsgrundsatz nicht genüge getan wurde, stellt die Transaktion im Umfang des zu niedrigen Zinses eine geldwerte Leistung im Konzernverhältnis dar. Für die direkte Bundessteuer kommt dabei die Dreieckstheorie zur Anwendung. Bei der leistenden Gesellschaft erfolgt eine Gewinnkorrektur in der Höhe der geldwerten Leistung (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Bei der Aktionärin Susan wäre ein Beteiligungsertrag zu besteuern (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG), auf dem die Teilbesteuerung geltend gemacht werden kann (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Vorliegend wohnt Susan allerdings im Ausland, so dass für sie keine Einkommenssteuerfolgen in der Schweiz anfallen können.

Für die Verrechnungssteuer gilt hingegen die Direktbegünstigungstheorie. Die Verrechnungssteuer von 35% ist von der Yoxta AG geschuldet, die die Verrechnungssteuer auf die Xentra AG als direkte Empfängerin der Leistung zu überwälzen hat. Eine Emissionsabgabe entfällt hingegen. Auch für die Emissionsabgabe gilt die Direktbegünstigungstheorie, wobei sie nur auf Zuschüssen und Einlagen von Anteilsinhabern und nicht solchen von Dritten erhoben wird.

Lösungsskizze Frage 2

Im Zusammenhang mit der Abschreibung des Darlehens stellen sich hauptsächlich zwei Fragen: Ist die Abschreibung als solche drittvergleichskonform? Und erfolgte die Abschreibung rechtzeitig?

Die Abschreibung des Darlehens wird steuerlich nur akzeptiert, wenn sie dem Drittvergleich standhält. Dies verlangt einerseits, dass die Darlehensgewährung drittvergleichskonform war und sowohl Rückzahlungswille wie auch Rückzahlungsfähigkeit bestanden, d.h. das Darlehen nicht simuliert war. Andererseits muss der Drittvergleichsgrundsatz auch während der Darlehensgewährung eingehalten worden sein, d.h. es müssen ernsthafte Inkasso- und Sicherungsbemühungen bei sich abzeichnender Verschlechterung der Bonität des Darlehensnehmers ergriffen worden sein.

Vorliegend wurde das Darlehen im Jahr 2010 gewährt, wobei die wirtschaftlichen Probleme erst im Laufe des Jahres 2013 eingetreten sind. Es könnte somit argumentiert werden, dass die Yoxta AG auch gegenüber einem Dritten zu einem Verlust des Darlehens gekommen wäre, vorausgesetzt, drittvergleichskonforme Inkasso- und Sicherungsbemühungen sind getroffen worden oder waren von Beginn weg nutzlos. Falls die Abschreibung nicht drittvergleichskonform erfolgte, wird sie steuerlich nicht anerkannt und es liegt in diesem Umfang ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. (Bemerkung: Bei der Korrektur der Prüfungen wurde auch das gegenteilige Ergebnis anerkannt.)

Falls die Drittvergleichskonformität dargelegt werden kann, stellt sich die Frage, ob die Abschreibung rechtzeitig vorgenommen wurde (Periodizitätsprinzip)? Das Bundesgericht versteht das Periodizitätsprinzip in einem strengen Sinn. Abschreibungen und Wertberichtigungen sind vorzunehmen, wenn sie eintreten. Vorbehalten bleibt aber das unter-

nehmerische Ermessen, wenn nicht sicher und klar ist, ob eine Forderung noch eingebracht werden kann oder nicht.

Vorliegend kann argumentiert werden, dass die Yoxta AG das Darlehen schon hätte abschreiben müssen, als sich abzeichnete, dass das Darlehen nicht zurückerstattet werden wird, d.h. im Jahre 2013 als die Zinszahlungen ausblieben. Allerdings ist auch die gegenteilige Argumentation möglich, dass nämlich das Ausbleiben der Zinszahlungen allein noch kein Indiz für den definitiven Ausfall darstellt und dass es durchaus im Ermessen der Yoxta AG lag, mit der Abschreibung des Darlehens noch zuzuwarten. Kommt man zum Ergebnis, dass die Abschreibung zu spät erfolgt ist, ist sie nicht steuerwirksam. (Bemerkung: Bei der Korrektur der Prüfungen wurde auch das gegenteilige Ergebnis anerkannt.)

Aufgabe 9 (24 Punkte)

Die Schwarz AG weist folgende Bilanz auf:

Bank/Wertschriften	900'000	500'000	Hypothek
Liegenschaft	700'000	300'000	Aktienkapital
		200'000	Kapitalreserven
		600'000	Gewinnreserven
	<hr/>	<hr/>	
	1'600'000	1'600'000	

Stille Reserven: Liegenschaft 300'000

Jochen Schwarz ist Alleinaktionär der Schwarz AG. Diese ist im Bereich der Unternehmensberatung tätig, wobei Jochen Schwarz ihr einziger Angestellter ist. Die Schwarz AG hat ihre Geschäftstätigkeit in den letzten Jahren zunehmend reduziert und nur noch vereinzelt Aufträge ausgeführt. Im Mai 2016 kommt Jochen Schwarz altersbedingt zum Schluss, dass er für die Schwarz AG keine Verwendung mehr hat, er möchte aber die Liegenschaft für eigene private Zwecke nutzen. Er entschliesst sich deshalb zu folgendem Vorgehen: Zunächst lässt er sich die Liegenschaft zum Buchwert von CHF 700'000 und unter Übernahme der Hypothek als Naturaldividende zulasten der Kapitalreserven ausschütten. Daraufhin verkauft er sämtliche Aktien der Schwarz AG für einen Kaufpreis von CHF 780'000 an August Weiss.

Fragen

1. Welche Steuerfolgen löst die Ausschüttung der Liegenschaft in Form einer Naturaldividende für die Schwarz AG und Jochen Schwarz aus?
2. Welche Steuerfolgen löst der darauffolgende Verkauf sämtlicher Aktien der Schwarz AG von Jochen Schwarz an August Weiss für alle beteiligten Parteien aus?

Lösungsskizze Frage 1

Jochen Schwarz erhält im Umfang von CHF 200'000 eine offene Gewinnausschüttung zulasten der Kapitalreserven (Buchwert der Liegenschaft von CHF 700'000 abzgl. übernommene Hypothek von CHF 500'000). Zu prüfen ist aber, ob im Umfang der auf der Liegenschaft ruhenden stillen Reserven in Höhe von CHF 300'000 zusätzlich auch eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung unter folgenden Voraussetzungen vor: Die Gesellschaft erbringt eine Leistung, der keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht, an einen Beteiligten oder eine diesem nahe stehende Person, die die Gesellschaft einem Dritten nicht erbracht hätte, wobei das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die Gesellschaft erkennbar ist.

Die Schwarz AG schüttet ihre Liegenschaft an Jochen Schwarz zum Buchwert von CHF 700'000 aus. In der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert der Liegenschaft von CHF 300'000 erbringt Jochen Schwarz der Schwarz AG keine Gegenleistung. Er erhält die stillen Reserven zusätzlich zu den offen ausgeschütteten Kapitalreserven. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Schwarz AG einem Dritten die gleiche Liegenschaft nur zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 übertragen hätte. Angesichts der recht hohen Differenz kann zudem davon ausgegangen werden, dass dieses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die Gesellschaft erkennbar war. Es liegt demnach eine verdeckte Gewinnausschüttung im Umfang der auf der Liegenschaft ruhenden stillen Reserven vor:

Steuerfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung auf Stufe der Schwarz AG:

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer):

Auf Stufe der Schwarz AG führt die verdeckte Gewinnausschüttung im Umfang der stillen Reserven zu einer Gewinnsteuerkorrektur. Der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von CHF 300'000 muss nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG dem steuerbaren Gewinn der Gesellschaft zugerechnet werden.

Verrechnungssteuer:

Die Schwarz AG erbringt eine offene Gewinnausschüttung von CHF 200'000 an Jochen Schwarz. Die offene Gewinnausschüttung erfolgt aber zulasten der Kapitalreserven, so dass darauf gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG keine Verrechnungssteuer geschuldet ist.

Weiter erbringt die Schwarz AG eine verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 300'000 an Jochen Schwarz. Die Schwarz AG hat gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV auf den CHF 300'000 die Verrechnungssteuer zu entrichten. Nach Art. 10 Abs. 1 VStG ist die Schwarz AG steuerpflichtig, wobei sie die Verrechnungssteuer zwingend auf Jochen Schwarz überwälzen muss (Art. 14 VStG). Jochen Schwarz kann jedoch einen Rückerstattungsanspruch geltend machen, aber nur sofern er den Ertrag ordnungsgemäss deklariert (Art. 21, Art. 22 und Art. 23 VStG). Ist eine Überwälzung nicht möglich, erfolgt eine "Aufrechnung ins Hundert".

Steuerfolgen für Jochen Schwarz:

Die offene Gewinnausschüttung von CHF 200'000 erfolgt aus den Kapitalreserven und ist für Jochen Schwarz steuerfrei (Art. 20 Abs. 3 DBG).

Die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von CHF 300'000 stellt Ertrag aus beweglichem Vermögen dar, der nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG steuerbar ist. Da Jochen Schwarz Alleinaktionär der Schwarz AG und daher eine Beteiligung von mehr als 10% an der Schwarz AG hält, kann er die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG beanspruchen, sofern sich die Aktien in seinem Privatvermögen befinden. Sollten sich die Aktien in dem Geschäftsvermögen von Jochen Schwarz befinden, dann kann er die Teilbesteuerung nach Art. 18b DBG geltend machen.

Lösungsskizze zu Frage 2

Gemäss Sachverhalt werden sämtliche Aktien der Schwarz AG verkauft, wobei die Schwarz AG nach Entnahme der Liegenschaft nur noch Bankguthaben und Wertschriften in der Bilanz hat. Zu prüfen ist deshalb, ob eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft verkauft wird und ein Mantelhandel vorliegt.

Ein Unternehmen gilt als faktisch liquidiert bzw. in liquide Form gebracht, wenn es seinen Geschäftsbetrieb eingestellt und seine Aktiven und Verbindlichkeiten veräussert oder verwertet hat und nur noch liquide Mittel (Bargeld, Bankguthaben) in seiner Bilanz führt. Wird die Mehrheit der Beteiligungsrechte einer wirtschaftlich liquidierten Gesellschaft veräussert, liegt ein Mantelhandel vor, der aus steuerrechtlicher Sicht einer Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft gleichgestellt ist.

Die Schwarz AG hat ihre Geschäftstätigkeit in den letzten Jahren zunehmend reduziert und nur noch vereinzelt Aufträge ausgeführt. Nach dem Verkauf aller Aktiven und der Entnahme der Liegenschaft besitzt sie nur noch flüssige Mittel und Wertschriften. Es kann somit davon ausgehen, dass sich die Schwarz AG in einem in liquide Form gebrachten Zustand befindet. Vorliegend findet mithin ein Mantelhandel statt.

Steuerfolge auf Stufe der Schwarz AG:

Gewinnsteuer:

Für die Schwarz AG ergeben sich bei der Gewinnsteuer keine Steuerfolgen, sofern sie keine stillen Reserven mehr hat. Aufgrund des in liquide Form gebrachten Zustandes der Schwarz AG ist diese Tatsache anzunehmen.

Verrechnungssteuer:

Auf dem Liquidationsüberschuss ist die Verrechnungssteuer geschuldet (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV), die nach Art. 14 VStG zwingend auf Jochen Schwarz zu überwälzen ist. Gegebenenfalls muss ins Hundert hochgerechnet werden.

Emissionsabgabe:

Da der Mantelhandel einer Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft gleichgestellt wird, untersteht die Schwarz AG der Emissionsabgabe, sofern die Freigrenze von CHF 1 Mio. überschritten wird (Art. 10 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 5 Abs. 2 lit. b

StG). Im vorliegenden Fall wird die Freigrenze nicht überschritten und somit wird die Emissionsabgabe nicht geschuldet.

Steuerfolgen für Jochen Schwarz:

Der Verkaufserlös wird beim Verkäufer der Beteiligungsrechte als Liquidationserlös qualifiziert. Jochen Schwarz erzielt somit in der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem steuerfrei rückzahlbaren Nennwert der Aktien einen steuerbaren Liquidationsüberschuss nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Da Jochen Schwarz Alleinaktionär der Schwarz AG und daher eine Beteiligung von mehr als 10% an der Schwarz AG hält, kann er die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG beanspruchen, sofern sich die Aktien in seinem Privatvermögen befinden.

Steuerfolgen für August Weiss:

Für August Weiss ergeben sich keine Steuerfolgen.