

Unternehmenssteuerrecht I

16. Januar 2019

Musterlösung

Aufgabe 1 (12 Punkte)

Wilhelm hatte vor 20 Jahren die Bäckerei seines Vaters übernommen und den Betrieb in den letzten Jahren erheblich ausgebaut. Die Bäckerei mit mehreren Fachgeschäften und Herstellungsbetrieben war lange Zeit in der Rechtsform eines Einzelunternehmens organisiert. Im Jahr 2013 spaltete Wilhelm sein Einzelunternehmen auf und gründete die X. GmbH, die fortan die Herstellung und den Vertrieb der Backwaren übernahm, während das Einzelunternehmen weiterhin die Verkaufsgeschäfte betrieb. Die X. GmbH verkauft die von ihr hergestellten Backwaren sowohl an das Einzelunternehmen von Wilhelm (ca. 1/3 des Umsatzes) wie auch an von Dritten geführte Bäckereien (ca. 2/3 des Umsatzes). Beide Unternehmen konnten in den Jahren 2013 bis 2018 ihre Umsätze jährlich um rund 4% erhöhen. Im Januar 2019 verkauft Wilhelm seine Beteiligung an der X. GmbH an einen Dritten.

Frage:

Schildern Sie, ob und wenn ja, welche Steuerfolgen (direkte Bundessteuer) der Verkauf der Beteiligung an der X. GmbH für Wilhelm auslöst?

Lösungsskizze zu Aufgabe 1

Es stellt sich die Frage, ob die Beteiligung von Wilhelm an der X. GmbH seinem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Nur Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen sind steuerbar, Kapitalgewinne auf Privatvermögen hingegen nicht (Art. 16 Abs. 3 DBG). Zum Geschäftsvermögen sind alle Vermögenswerte zu zählen, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Erstens muss somit eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegen und zweitens muss der Vermögenswert der selbstständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dienen. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit ist bei Wilhelm, der ein Einzelunternehmen führt, ohne weiteres gegeben.

Das tatsächliche Dienen ist aufgrund der aktuellen Nutzung des Vermögenswerts für die geschäftlichen Zwecke und seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion im Betrieb zu ermitteln. Bei einer unmittelbaren Nutzung ist der Vermögenswert in den betrieblichen Leistungserstellungsprozess integriert, er wird unmittelbar gebraucht oder verbraucht. Bei einer mittelbaren Nutzung dient der Vermögensgegenstand dem Betrieb nur durch seinen Wert. Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können auch zu gewillkürtem Geschäftsvermögen erklärt

werden. Aus dem Sachverhalt ergeben sich allerdings keine Anhaltspunkte, dass Wilhelm eine solche Erklärung abgegeben hat.

Vorliegend kommt einzig eine mittelbare Nutzung der Beteiligung an der X. GmbH für das Einzelunternehmen von Wilhelm in Frage. Eine Beteiligung kann Geschäftsvermögen darstellen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung und der selbstständig erwerbstätigen Person besteht. Eine solche ist anzunehmen, wenn die Beteiligung für geschäftliche Zwecke des Einzelunternehmens erworben wurde oder wenn Wilhelm dadurch einen massgeblichen oder beherrschenden Einfluss auf die X. GmbH ausüben kann und deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, insb. wenn die Beteiligung an der X. GmbH ihm erlaubt, die geschäftliche Tätigkeit seines Einzelunternehmens auszudehnen oder deren Ergebnisse zu verbessern.

Vorliegend spricht für eine solche enge wirtschaftliche Beziehung, dass beide Unternehmen in der gleichen Branche tätig sind und die Bäckerei durch die X. GmbH beliefert wird. Die X. GmbH ist zudem aus dem Einzelunternehmen entstanden. Weiter konnte das Einzelunternehmen seinen Umsatz in den letzten Jahren erhöhen; ebenso hat die X. GmbH ihren Umsatz steigern können. Dagegen spricht allerdings, dass die Bäckerei nur 1/3 des Gesamtumsatzes der X. GmbH ausmacht. Bei einer Gesamtbetrachtung überwiegen allerdings die Indizien, die für eine Qualifikation der Beteiligung an der X. GmbH als Geschäftsvermögen sprechen.

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

Aufgabe 2 (10 Punkte)

Anton, 60-jährig, liquidierte im September 2017 sein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und in gemieteten Räumen geführtes Elektroinstallationsgeschäft. Aus dem Verkauf der einzelnen Aktiven erzielte er einen **steuerbaren Kapitalgewinn von CHF 80'000**, ermittelt aus dem erzielten Veräusserungserlös von CHF 350'000 abzüglich des Buchwerts der veräusserten Aktiven von CHF 270'000. Im Oktober 2018 eröffnete Anton gemeinsam mit seiner Schwester Barbara in der Rechtsform einer Kollektivgesellschaft, mit je hälftiger Beteiligung, ein kleines Restaurant, wobei sich die Kosten für die Einrichtung des Restaurants, das in gemieteten Räumen geführt wird, auf total CHF 300'000 beliefen.

Frage:

Anton möchte für den mit dem Verkauf des Elektroinstallationsgeschäfts erzielten Kapitalgewinn von CHF 80'000, der noch nicht definitiv veranlagt ist, eine Ersatzbeschaffung geltend machen. Steht ihm eine Ersatzbeschaffung zu und wenn ja, wie hat er konkret vorzugehen?

Lösungsskizze zu Aufgabe 2

Eine Ersatzbeschaffung setzt nach Art. 30 Abs. 1 DBG voraus, dass betriebsnotwendigem Anlagevermögen verkauft und erworben wird. Weiter muss es sich um einen inner-schweizerischen Vorgang handeln und darf kein Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens stattfinden. Zum Anlagevermögen gehören Vermögenswerte, die dem Unternehmen dauernd zur Verfügung stehen. Betriebsnot-

wendig ist Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozess nicht veräussert werden kann (Art. 30 Abs. 3 DBG).

Vorliegend liquidiert Anton sein Elektroinstallationsgeschäft und gründet mit seiner Schwester ein Restaurant. Es stellt sich somit die Frage, ob es möglich ist, eine Ersatzbeschaffung in einem anderen oder neuen Betrieb vorzunehmen. Diese Frage ist zu verneinen. Der Begriff der Betriebsnotwendigkeit setzt voraus, dass die Ersatzbeschaffung im selben Betrieb vorgenommen wird. Eine Ersatzbeschaffung ist vorliegend deshalb nicht möglich.

Sofern vorliegend fälschlicherweise davon ausgegangen wird, dass eine Ersatzbeschaffung möglich ist, ist zu beachten, dass diese nicht im gleichen Geschäftsjahr wie der Verkauf unternommen wird. Es ist deshalb eine Ersatzbeschaffungsrückstellung zu bilden, die innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzgut zu verwenden ist (Art. 30 Abs. 2 DBG). Für das Kriterium "innert angemessener Frist" gelten in der Verwaltungspraxis keine festen Fristen. Es kann davon ausgegangen werden, dass beim Erwerb des Ersatzgutes innerhalb von zwei Jahren das Kriterium stets eingehalten ist. Vorliegend ist diese Frist eingehalten, womit . zumindest verfahrensrechtlich . eine Ersatzbeschaffung noch möglich wäre.

Aufgabe 3 (12 Punkte)

Anton, 60-jährig, liquidierte im September 2017 sein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und in gemieteten Räumen geführtes Elektroinstallationsgeschäft. Aus dem Verkauf der einzelnen Aktiven erzielte er keinen Kapitalgewinn, sondern **einen Verlust von CHF 50'000**, ermittelt aus dem erzielten Veräusserungserlös von CHF 220'000 abzüglich des Buchwerts der veräusserten Aktiven von CHF 270'000. Im Oktober 2018 eröffnete Anton gemeinsam mit seiner Schwester Barbara in der Rechtsform einer Kollektivgesellschaft, mit je hälftiger Beteiligung, ein kleines Restaurant, wobei sich die Kosten für die Einrichtung des Restaurants, das in gemieteten Räumen geführt wird, auf total CHF 300'000 beliefen.

Fragen:

- 3.1 Kann Anton den aus dem Verkauf des Elektroinstallationsgeschäfts erlittenen Verlust von CHF 50'000 mit den künftigen Gewinnen aus dem gemeinsam mit seiner Schwester Barbara betriebenen Restaurant verrechnen?
- 3.2 Wenn ja, wie geht die Verlustverrechnung konkret vor sich, wenn davon ausgegangen wird, dass das Restaurant in den kommenden Jahren steuerbare Gewinn von durchschnittlich CHF 12'000 im Jahr erzielen wird?

Lösungsskizze zu Aufgabe 3.1

Anton erzielt im Steuerjahr 2017 aus der Liquidation seines Einzelunternehmens einen Verlust. Es stellt sich die Frage, ob er diesen Verlust mit künftigen Gewinnen verrechnen kann, d.h. ob er eine (interperiodische) Verlustverrechnung nach Art. 31 DBG geltend machen kann. Entscheidend ist dabei, ob es möglich ist, Verluste aus der Liquidation eines Unternehmens, vorliegend des Elektroinstallationsgeschäfts, mit den späteren Gewinnen aus einem völlig anderen Betrieb, vorliegend des Restaurantbetriebs, zu verrechnen.

nen. Diese Frage ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu bejahen. Für eine Beibehaltung der Verlustverrechnungsmöglichkeit genügt, wenn weiterhin eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, dies selbst dann, wenn eine neue, andere selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird. An Art und Umfang der selbstständigen Erwerbstätigkeit werden dabei keine hohen Anforderungen gestellt. Selbst ein Nebenerwerb mit kleinem Einkommen reicht aus, um die Möglichkeit der Verlustverrechnung zu erhalten. Vorliegend nimmt Anton nach der Liquidation im Steuerjahr 2017 durch die Gründung des Restaurantbetriebes im darauffolgenden Steuerjahr wiederum eine selbstständige Erwerbstätigkeit auf, womit die Verluste vorgetragen werden können.

Lösungsskizze zu Aufgabe 3.2

Eine Verrechnung von Geschäftsverlusten, die noch nicht verrechnet werden konnten, ist nach Art. 31 Abs. 1 DBG während der sieben folgenden Steuerjahre möglich.

Personengesellschaften, wie vorliegend die neu gegründete Kollektivgesellschaft, sind keine Steuersubjekte. Ihr Einkommen, aber auch ihre Verluste, werden den einzelnen Teilhabern gemäss ihrer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung zur Besteuerung zugewiesen. Vorliegend werden Anton von den jährlichen Gewinnen von CHF 12'000 somit jeweils die Hälfte zur Besteuerung zugewiesen, d.h. CHF 6'000 (Annahme aufgrund der hälftigen Beteiligung). Diese Gewinne kann er grundsätzlich zur Verlustverrechnung nutzen.

Vorliegend könnte der vorzutragende Verlust von CHF 50'000 in den sieben Jahren nicht vollumfänglich verrechnet werden ($7 \times \text{CHF } 6000 = \text{CHF } 42'000$). Verluste sind bei einer selbstständig erwerbstätigen Person aber nicht nur mit dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch bzw. vorab mit dem übrigen steuerbaren Einkommen der jeweiligen Steuerperiode zu verrechnen (unter Einbezug einer allenfalls gemeinsam veranlagten Person). Sofern Anton auch weiteres Einkommen hat (bspw. aus Vermögen oder Rente), kann und muss er den noch nicht verrechneten Verlust mit diesem Einkommen bei erster Gelegenheit verrechnen.

Aufgabe 4 (10 Punkte)

Die X. AG besitzt eine Liegenschaft, die im Jahr 2015 infolge Umzonung in eine Gefahrenzone (Gefahr von Steinschlägen) massiv an Wert verloren hat. Ein Bewertungsgutachten ergab eine Wertverminderung von CHF 400'000, weshalb die X. AG im Geschäftsabschluss des Jahres 2015 auf dem Buchwert der Liegenschaft von CHF 1'000'000 eine Wertberichtigung im Sinne von Art. 960a Abs. 3 OR von CHF 400'000 vornahm, die in der definitiven Steuerveranlagung für das Steuerjahr 2015 auch akzeptiert wurde. Im Rahmen der Veranlagung für das Steuerjahr 2018 macht die kantonale Steuerverwaltung nun geltend, dass die Wertberichtigung der Liegenschaft aus heutiger Sicht zu hoch angesetzt sei, da sich zwischenzeitlich ergeben habe, dass die Gefahr von Steinschlägen überschätzt wurde. Sie rechnet deshalb gestützt auf Art. 63 Abs. 2 DBG in der Steuerbilanz einen Betrag von CHF 250'000 als Auflösung der vormals vorgenommenen Wertberichtigung auf.

Frage:

Wie beurteilen Sie dieses Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung?

Lösungsskizze zu Aufgabe 4

Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Gewinnermittlung bildet gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG die handelsrechtliche Jahresrechnung. Es gilt das Massgeblichkeitsprinzip, nach welchem die Steuerbehörden an eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung gebunden sind, sofern das Gesetz keine ausdrücklichen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften enthält.

Zunächst ist deshalb zu prüfen, ob die Handelsbilanz 2018 handelsrechtskonform ist. Die Liegenschaft wurde im Jahr 2015 im Wert berichtigt. Selbst wenn diese Wertberichtigung im Jahr 2018 nicht mehr vollumfänglich berechtigt ist, weil der Wertverlust auf der Liegenschaft weniger hoch ausgefallen ist, besteht nach dem Handelsrecht keine Pflicht die Wertberichtigung wieder aufzulösen. Das Unternehmen kann davon absehen, nicht mehr begründete Wertberichtigungen aufzulösen (Art. 960a Abs. 4 OR). Die Handelsbilanz der X. AG ist demzufolge handelsrechtskonform.

Art. 63 Abs. 2 DBG, auf die sich die Steuerbehörden vorliegend stützen, ist eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift. Sie kommt aber nur zur Anwendung, wenn es sich bei der Wertberichtigung i.S. von Art. 960a Abs. 3 OR, die im Geschäftsjahr 2015 vorgenommen wurde, aus steuerrechtlicher Sicht tatsächlich um eine Rückstellung i.S. von Art. 63 Abs. 1 DBG gehandelt hat. Ist sie hingegen als eine Abschreibung i.S.v. Art. 62 Abs. 1 und 2 DBG zu qualifizieren, kann die Steuerbehörde keine Aufrechnung vornehmen. Abschreibungen, die von den Steuerbehörden akzeptiert wurden, sind definitiv, und die Steuerbehörden können nicht zu einem späteren Zeitpunkt deren Auflösung verlangen. Mit Abschreibungen wird einem tatsächlichen Wertverlust auf Aktiven Rechnung getragen; Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen sind hingegen für drohende Verlustrisiken vorzunehmen.

Nach dem Sachverhalt ergibt sich, dass aus Sicht des Jahres 2015 von einem definitiven Wertverlust auf der Liegenschaft in der Höhe von CHF 400'000 ausgegangen worden war. Einem definitiven Wertverlust ist nach steuerrechtlicher Sicht in Form einer (ausserordentlichen) Abschreibung nach Art. 62 Abs. 2 DBG Rechnung zu tragen. Ohne Bedeutung ist, dass das Rechnungslegungsrecht bei ausserordentlichen Abschreibungen von Wertberichtigungen spricht. Die Steuerbehörden können sich somit nicht auf Art. 63 Abs. 2 DBG stützen, um im Jahr 2018 eine steuerrechtliche Korrektur der handelsrechtskonformen Jahresrechnung vorzunehmen.

Bemerkung: In Bezug auf den letzten Abschnitt wurden in der Korrektur der Prüfung auch folgende Lösungen akzeptiert, sofern diesen eine konzise Begründung zugrunde gelegt wurde:

- Sofern die Steuerbehörden im Jahr 2015 ausdrücklich nur eine Rückstellung im Sinne von Art. 63 Abs. 1 DBG akzeptiert haben und keine Abschreibung, weil sie die Wertverminderung der Liegenschaft bereits damals nicht als definitiv betrachtet haben, können sie gestützt auf Art. 63 Abs. 2 DBG eine Auflösung der Wertberichtigung vornehmen.
- Es wird davon auszugehen, dass die Wertverminderung auf der Liegenschaft im Jahr 2015 nur vorübergehender und nicht definitiver Natur war. Es lag somit auch aus Sicht des Steuerrechts im Jahr 2015 eine Rückstellung/Wertberichtigung im Sinne

von Art. 63 Abs. 1 DBG vor und die Steuerbehörden können nach Art. 63 Abs. 2 DBG deren Auflösung verlangen, wenn diese nicht mehr berechtigt ist.

Aufgabe 5 (20 Punkte)

Karl ist Alleinaktionär der X. AG, deren Bilanz per 31. Dezember 2017 wie folgt aussieht:

Flüssige Mittel/Bank	100'000	320'000	Bank/Hypothek
Warenvorräte	100'000	400'000	Darlehen Anna
Einrichtungen	300'000	100'000	Aktienkapital
Liegenschaft	350'000	30'000	Reserven
	<u>850'000</u>	<u>850'000</u>	

Anna ist die Mutter von Karl. Sie hatte der X. AG das Darlehen von CHF 400'000 in drei Tranchen vor fünf Jahren gewährt, als die X. AG mit Problemen zu kämpfen hatte und nahe dem Konkurs stand. Die X. AG zahlt Anna seither auf dem Darlehen den gemäss dem Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung zulässigen Zinssatz von 3%.

Frage:

Sehen Sie aus dem Sachverhalt irgendwelche Steuerfolgen auf die X. AG, Karl oder/und Anna zukommen?

Lösungsskizze zu Aufgabe 5

Vorliegend stellt sich die Frage, ob das von Anna gewährte Darlehen ganz oder teilweise als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden muss. Es fällt nämlich auf, dass das Fremdkapital der X. AG von CHF 720'000 im Verhältnis zur Bilanzsumme von CHF 850'000 sehr hoch ist. Nach Art. 65 DBG werden Schuldzinsen, die auf Fremdkapital entrichtet werden, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt, zum steuerbaren Gewinn einer Gesellschaft gerechnet. Die Bestimmung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ein Unternehmen Zinszahlungen auf Fremdkapital aufwandwirksam verbuchen und somit in Abzug bringen kann, wohingegen Dividenden als Gewinnausschüttungen nicht abgezogen werden können.

Für die Ermittlung von verdecktem Eigenkapital hat die Eidg. Steuerverwaltung für die verschiedenen Arten von Aktiven maximale Fremdfinanzierungsquoten festgesetzt. Soweit das gesamte Fremdkapital diese maximalen Fremdfinanzierungsquoten, die für die einzelnen Aktiven berechnet und daraufhin zusammengezählt werden, übersteigt, wird in diesem Umfang das Vorliegen von Fremdkapital angenommen, vorausgesetzt, das übermässige Fremdkapital stammt von einem Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person. Der steuerpflichtigen Person steht es zudem offen nachzuweisen, dass die gewählte Finanzierungsart trotzdem dem Drittvergleich standhält.

Vorliegend stammt das Darlehen von CHF 400'000 nicht von Karl, sondern von seiner Mutter Anna. Anna hatte der X. AG das Darlehen zur Abwendung eines drohenden Konkurses gewährt. Die Umstände deuten darauf hin, dass das Fremdkapital von einem Dritten in diesem Zeitpunkt nur noch sehr schwierig oder gar nicht erhältlich gewesen wäre. Auch wurde das Darlehen seither nicht amortisiert. Es kann somit davon ausgegangen

werden, dass Anna der X. AG das Darlehen nur gewährt hat, weil sie die Mutter von Karl ist. Anna ist damit eine nahestehende Person.

Angesichts des im Verhältnis zur Bilanzsumme von CHF 850'000 hohen Fremdkapitals von total CHF 720'000 (rund 85%) kann davon ausgegangen werden, dass ein Teil des von Anna gewährten Darlehens verdecktes Eigenkapital ist. Die auf diesem Teil des Darlehens geleisteten Zinsen stellen demzufolge eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. (**Bemerkung:** eine Berechnung des verdeckten Eigenkapitals wurde nicht verlangt).

Gewinnsteuer auf Stufe Gesellschaft (X. AG):

Bei der Gewinnsteuer wird der geleistete Zins, der auf das verdeckte Eigenkapital entfällt, zum steuerbaren Gewinn der X. AG hinzugerechnet (Aufrechnung des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes).

Einkommenssteuer auf Stufe der Beteiligten (Karl) bzw. für Dritte (Anna)

- Auf dem nunmehr als Beteiligungsertrag qualifizierten Fremdkapitalzins ist die Einkommenssteuer geschuldet. Im Einkommenssteuerrecht gilt bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen die Dreieckstheorie. Bei der Dreieckstheorie wird der Anteilsinhaber als Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung betrachtet, da nur er in einem Beteiligungsverhältnis zur Gesellschaft steht. Vorliegend ist somit Karl als Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung zu betrachten. Der auf dem verdeckten Eigenkapital seiner Mutter Anna entrichtete Zins unterliegt bei ihm als Beteiligungsertrag der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 lit. d DBG). Er kann darauf die Teilbesteuerung verlangen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).
- Für Anna hat die Zinszahlung auf dem verdeckten Eigenkapital keine Einkommenssteuerfolgen. Sie hat aber im Umfang dieser Zinszahlung eine Schenkung von Karl erhalten.

Verrechnungssteuer

Der auf dem verdeckten Eigenkapital geleistete Zins unterliegt als Beteiligungsertrag der Verrechnungssteuer. Die Verrechnungssteuer ist von der X. AG zwingend auf den/die Leistungsempfänger/in zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Im Verrechnungssteuerrecht kommt dabei grundsätzlich die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung; die Verrechnungssteuer ist somit auf die unmittelbar begünstigte Person, vorliegend Anna, zu überwälzen. Ausnahmen gelten aber für familiär oder freundschaftlich bedingte geldwerte Leistungen zugunsten von nahestehenden Personen. In diesem Fall gilt auch im Verrechnungssteuerrecht die Dreieckstheorie. Damit ist auch bei der Verrechnungssteuer eine geldwerte Leistung an Karl anzunehmen und die Verrechnungssteuer ist auf ihn zu überwälzen.

Bemerkung: In der Korrektur der Prüfung wurde für die Verrechnungssteuer auch dann die volle Punktezahl erteilt, wenn die Steuerfolgen ausschliesslich anhand der Direktbegünstigungstheorie dargestellt wurden.

Aufgabe 6 (16 Punkte)

Die X. AG ist ein Informatikunternehmen mit Sitz im Kanton Zürich. Sie verpflichtete sich im März 2017 zur Lieferung eines Computersystems (Hard- und Software) zu einem Festpreis von CHF 3'100'000 an die Bank Y. Als Endabnahmeterrn war der 31. Oktober

2017 vereinbart worden. Für den Fall einer verspäteten Lieferung und Endabnahme wurde im Werkvertrag folgendes vereinbart: Bei Verspätung von mehr als 45 Tg. ist eine Konventionalstrafe von 20% des Festpreises zu bezahlen, bei Verspätung von mehr als 90 Tg. hat die Bank Y. das Recht, vom Vertrag zurückzutreten und Schadenersatz bis max. zur Höhe des Festpreises zu verlangen. Am 15. Dezember 2017 hat die Endabnahme noch nicht stattgefunden und die Bank Y. teilte der X. AG mit, dass sie die Endabnahme für gescheitert betrachte. Trotzdem zeigte sich die Bank Y. daraufhin aber zu Gesprächen und Vertragsanpassungen bereit, um die Lieferung des Computersystems doch noch zu retten. Die entsprechenden Gespräche wurden im Januar 2018 aufgenommen und führten im April 2018 zu einer Einigung, die verschiedene Anpassungen der Bestellung und eine Erhöhung des Gesamtpreises auf CHF 3'800'000 beinhaltete. Das Computersystem konnte von der X. AG daraufhin am 15. September 2018 doch noch geliefert werden.

Fragen:

- 6.1 Wie hat die X. AG den Abschluss des Werkvertrags sowie die daraufhin eingetretenen Vorkommnisse in ihrem Geschäftsabschluss für das Geschäftsjahr 2017 (1. Januar bis 31. Dezember 2017) aus handelsrechtlicher Sicht darzustellen?
- 6.2 Wie sind der Abschluss des Werkvertrags zwischen der X. AG und der Bank Y. sowie die daraufhin eingetretenen Vorkommnisse aus steuerrechtlicher Sicht zu würdigen? Sind Abweichungen von der handelsrechtlichen Würdigung zu beachten?

Lösungsskizze zu Aufgabe 6.1

Betreffend die Konventionalstrafe bzw. die Schadenersatzzahlung, die der X. AG droht, ist das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen, insb. das daraus fließende Imparitätsprinzip, wonach Aufwände bereits ausgewiesen werden müssen, wenn sie drohen, d.h. wenn Verluste oder Risiken erkennbar sind und das Unternehmen mit ihnen ernstlich rechnen muss. Namentlich sind gemäss Art. 960e OR bzw. Art. 959 Abs. 5 OR Rückstellungen zu bilden, wenn aufgrund eines vergangenen Ereignisses ein Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren zu erwarten ist. Im vorliegenden Sachverhalt sind hierzu folgende Überlegungen anzustellen: Das vergangene Ereignis besteht im Abschluss des Werkvertrags und im Umstand, dass der vereinbarte Endabnahmetermin nicht eingehalten werden konnte. Ein Mittelabfluss in künftigen Jahren droht in Form der Konventionalstrafe oder Schadenersatzzahlung. Aus Sicht des Bilanzstichtages vom 31. Dezember 2017 ist ein solcher Mittelabfluss ausserdem als wahrscheinlich einzustufen. Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass eine Rückstellung zu bilden ist.

Es stellt sich weiter die Frage, ob die Umstände, die sich nach dem Bilanzstichtag vom 31. Dezember 2017 zugetragen haben, berücksichtigt werden können. Diese können einbezogen werden, wenn sie sog. "wertaufhellend" (bzw. "werterhellend") sind und somit Rückschlüsse auf die zu beurteilende Lage am Stichtag ermöglichen. Im vorliegenden Fall bestand für die X. AG erst im April 2018, nach der Einigung mit der Bank Y. die Gewissheit, dass sie die Konventionalstrafe oder den Schadenersatz nicht zahlen muss. Es handelt sich dabei um eine werterhellende Tatsache. Sofern die Jahresrechnung für das Jahr 2017 zu diesem Zeitpunkt noch nicht errichtet war, konnte die X. AG die Einigung mit der Bank bei der Beurteilung, ob eine Rückstellung zu bilden ist, einbeziehen.

Schliesslich stellt sich die Frage, wann der von der X. AG mit der Lieferung des Computersystems erzielte Gewinn ausgewiesen werden kann. Die zeitliche Ertragsermittlung

richtet sich nach dem Realisationsprinzip; dieses bestimmt, wann ein Ertrag realisiert und ausgewiesen werden kann. Entscheidend ist, dass ein Ertrag erst ausgewiesen werden darf, wenn er tatsächlich realisiert ist, d.h. wenn eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung entstanden ist. Solange die eigene Leistung nicht erbracht wurde, kann noch nicht von der Realisation eines Ertrags gesprochen werden. Vorliegend hat die X. AG ihre eigene Leistung am 31. Dezember 2017 noch nicht erbracht. Sie kann folglich aus dem Lieferungsgeschäft mit der Bank Y. noch keinen Gewinn ausweisen. Gemäss Art. 958b Abs. 1 OR, der eine zeitliche und sachliche Abgrenzung von Aufwänden und Erträgen verlangt, hat die X. AG aber die bis zum 31. Dezember 2017 aufgewendeten Herstellungskosten zu aktivieren.

Lösungsskizze zu Aufgabe 6.2

Gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip richtet sich die steuerrechtliche Gewinnermittlung nach der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung, sofern keine steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelskonformen Gewinnausweis verlangen (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Art. 63 DBG umschreibt den steuerrechtlichen Rückstellungsbegriff, wobei aber nur die in lit. a und lit. c genannten drohenden Verpflichtungen bzw. Risiken echte Rückstellungen im Sinne des Handelsrechts sind. Es gilt dabei die Regel, dass Rückstellungen, die aus handelsrechtlicher Sicht vorgenommen werden müssen, auch aus steuerrechtlicher Sicht geschäftsmässig begründet sind. Rückstellungen, die aus handelsrechtlicher Sicht nur vorgenommen dürfen, aber nicht müssen, werden aus steuerrechtlicher Sicht hingegen nicht akzeptiert und führen zu einer Aufrechnung in der Steuerbilanz.

Abhängig vom Fazit zur Aufgabe 6.1 ergibt sich aus steuerrechtlicher Sicht folgende Lösung: Entweder ist die Rückstellung geschäftsmässig begründet, weil sie aus handelsrechtlicher Sicht gebildet werden muss. Oder wenn die Rückstellung aus handelsrechtlicher Sicht nicht gebildet werden muss, ist sie aus steuerrechtlicher Sicht nicht geschäftsmässig begründet.

Aufgabe 7 (16 Punkte)

Die X-Investment Ltd. ist im Bereich der Vermögensverwaltung für vermögende Privatkunden tätig und hat statutarischen Sitz auf Guernsey (Kanalinseln). Sie hat dort einen Büroraum gemietet und beschäftigt zwei Vollzeitangestellte. Deren Aufgaben bestehen darin, die korrekte Abwicklung der Finanztransaktionen zu überwachen, Telefon, Korrespondenz und E-Mail Accounts zu bedienen bzw. zu bearbeiten sowie die Buchhaltung zu führen. Die Erarbeitung von Anlagestrategien und -vorschlägen zuhanden der Kunden der X-Investment Ltd. wie auch die Platzierung von Investments, insb. Kauf und Verkauf von Finanzprodukten für Kunden, mit denen die X-Investment Ltd. Vermögensverwaltungsaufträge abgeschlossen hat, wird von Mitarbeitern der P-Finanz-AG mit Sitz in Zürich vorgenommen. Gustav Gut ist Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident der P-Finanz-AG. Er ist auch zu 40% Aktionär der X-Investment Ltd. Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident der X-Investment Ltd. ist Richard Watson, der in London wohnt.

Fragen:

Gustav Gut gelangt an Sie mit der Bitte zu prüfen,

- 7.1 ob diese Unternehmensstruktur aus steuerrechtlicher Sicht Schwachpunkte aufweist und
- 7.2 falls solche bestehen, ihm Änderungsvorschläge zu unterbreiten.

Lösungsskizze zu Aufgabe 7.1

Vorliegend ist abzuklären, wo sich die tatsächliche Verwaltung der X-Investment Ltd. befindet, d.h. ob die tatsächliche Verwaltung allenfalls in der Schweiz ausgeführt wird. Nach Art. 50 DBG sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Die tatsächliche Verwaltung befindet sich am Ort, wo die juristische Person den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird die tatsächliche Verwaltung an jenem Ort ausgeübt, an dem die laufende Geschäftsführung der juristischen Person wahrgenommen wird. Abzugrenzen ist diese von der blossen administrativen Verwaltung und von den strategischen, geschäftspolitischen Entscheidungen. Der statuarische Sitz der X-Investment Ltd. ist vorliegend auf Guernsey. Der Umstand, dass die X-Investment Ltd. in Guernsey auch eigene Büroräumlichkeit sowie eigenes Personal hat, stellt ein Indiz dafür dar, dass am Sitz auch tatsächlich eine Tätigkeit ausgeübt wird. Entscheidend ist aber, welcher Art diese Tätigkeit ist. Die auf Guernsey ausgeübten Tätigkeiten: Bedienen des Telefons und des E-Mail Accounts, Korrespondenz wie auch das Führen der Buchhaltung müssen als bloss administrative Tätigkeit qualifiziert werden. Sie können nicht massgebend sein. Allenfalls könnte das Überwachen der korrekten Abwicklung der Finanztransaktionen als Teil der tatsächlichen Geschäftsführung qualifiziert werden.

Davon abgesehen sind bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft, die die Verwaltung ihres Vermögens Banken und Vermögensverwaltern übertragen hat, die Geschäftsführungshandlungen hauptsächlich in der Auswahl und Überwachung der beauftragten Banken und Vermögensverwalter und der Festlegung der Anlagestrategie zu sehen. Die Erarbeitung von Anlagestrategien und -vorschlägen zuhanden der Kunden der X-Investment Ltd. wie auch die Platzierung von Investments, insb. Kauf und Verkauf von Finanzprodukten für Kunden, mit denen die X-Investment Ltd. Vermögensverwaltungsaufträge abgeschlossen hat, wird von Mitarbeitern der P-Finanz AG mit Sitz in Zürich vorgenommen. Diese Aufgaben gehören bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft zu denjenigen der laufenden Geschäftsführung, weshalb die tatsächliche Verwaltung der X-Investment Ltd. in der Schweiz, am Sitz der P-Finanz AG in Zürich ausgeübt wird. Nicht massgebend ist hingegen, wo sich der Wohnsitz des Aktionärs befindet.

Lösungsskizze zu Aufgabe 7.2

Um zu verhindern, dass die tatsächliche Verwaltung der X-Investment Ltd. in der Schweiz liegt und für die X-Investment Ltd. in der Schweiz eine unbeschränkte Steuerpflicht entsteht, müssten Funktionen der laufenden Geschäftsführung auf Guernsey verlegt werden. Die Erarbeitung von Anlagestrategien wie auch der Kauf und Verkauf von Finanzprodukten für Kunden, mit denen die X-Investment Ltd. Vermögensverwaltungsaufträge abgeschlossen hat, müssten weitgehend und effektiv von den Mitarbeitenden auf Guernsey wahrgenommen werden, was vermutlich auch eine Erhöhung der Anzahl von Mitarbeitenden mit spezifischen Fachkenntnissen auf Guernsey erfordern würde.

Aufgabe 8 (24 Punkte)

Die X. AG ist europaweit im Kunsthandel tätig. Ihre Aktionäre sind A. (30%), B (30 %) und C (40%). A. ist zudem alleiniger Anteilsinhaber der Y. GmbH, die im Bereich der Unternehmensberatung tätig ist. Im Februar 2015 schlossen die X. AG und die Y. GmbH einen auf vier Jahre unkündbaren Vermittlungsvertrag mit einem Honorarvolumen von CHF 160'000 ab. Der Vermittlungsvertrag sieht vor, dass die Y. GmbH der X. AG potentielle Kunden sowohl für den An- wie auch den Verkauf von Kunstwerken vermitteln soll. Die X. AG zahlt der Y. GmbH dafür jährlich per 1. Dezember, erstmals per 1. Dezember 2015, eine feste Honorartranche von CHF 40'000. Im Rahmen einer Steuerprüfung der Steuerjahre 2015-2017 stösst der Steuerkommissär im November 2018 auf diesen Vermittlungsvertrag. Auf seine Nachfrage hin teilt ihm die X. AG mit, dass die Y. GmbH ihr seit Abschluss des Vermittlungsvertrages einen Kunden vermittelt hat, dem sie ein zeitgenössisches Gemälde im Wert von CHF 70'000 verkaufen konnte. Die jährlichen Honorartranchen wurden vertragsgemäss ausbezahlt.

Fragen:

- 8.1 Wie beurteilen Sie den zwischen der X. AG und der Y. GmbH abgeschlossenen Vermittlungsvertrag?
- 8.2 Ergeben sich aus dem Abschluss des Vermittlungsvertrags Steuerfolgen? Prüfen Sie die Steuerfolgen für sämtliche beteiligten Parteien.
- 8.3 Prüfen Sie auch, ob für die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts von Bedeutung ist, dass A. nur 30% der Aktien der X. AG hält.

Lösungsskizze zu Aufgabe 8.1

Es stellt sich vorweg die Frage, ob der Vermittlungsvertrag einem Drittvergleich standhält (sog. arm's length-Prinzip), d.h. ob die X. AG mit einer unabhängigen Drittperson einen gleichen Vertrag mit gleichem Inhalt abgeschlossen hätte. Vorliegend wurde aus dem Vermittlungsvertrag lediglich ein Kunde vermittelt, dem ein Gemälde im Wert von CHF 70'000 verkauft werden konnte. Die marktmässige Vermittlungsprovision für die Vermittlung eines Kunden dürfte auf ca. 20 . 40% geschätzt werden. Die pauschale Entrichtung eines Honorars von CHF 160'000 steht dazu in einem Missverhältnis. Weiter erscheint es auch unüblich, dass ein auf vier Jahre unkündbarer Vermittlungsvertrag geschlossen wurde, zudem mit einem Geschäftspartner, der in einer anderen Branche (Unternehmensberatung) tätig ist. Gegen ein Missverhältnis könnte allenfalls geltend gemacht werden, dass die Y. GmbH Vermittlungsversuche getätigt, jedoch nur einen Kunden gefunden hat, evtl. wegen negativer Marktmechanismen oder sonstiger Gründe. Gerade unter diesem Blickwinkel ist die unkündbare feste Vertragsdauer allerdings ungewöhnlich. Die Gesamtumstände sprechen deshalb dafür, dass der Vermittlungsvertrag einem Drittvergleich nicht standhält.

Es ist folglich zu prüfen, ob mit dem Abschluss des nicht drittvergleichskonformen Vermittlungsvertrags eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung charakterisiert sich durch drei Merkmale: (i) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung, der keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht. (ii) Diese Leistung geht an einen Beteiligten oder eine dieser nahestehenden Person, die die Gesellschaft einem Dritten nicht erbracht hätte. (iii) Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die Gesellschaft erkennbar.

Das erste Merkmal ist durch die Feststellung, dass der Vermittlungsvertrag einem Drittvergleich nicht standhält, erfüllt. Durch den Vermittlungsvertrag wird Aktionär A. indirekt begünstigt, da dieser gleichzeitig Alleininhaber der Y. GmbH ist. Die Y. GmbH gilt demzufolge als nahestehende Person. Auch das zweite Merkmal der verdeckten Gewinnausschüttung ist demnach erfüllt. Schliesslich kann mangels anderer Angaben auch davon ausgegangen werden, dass die handelnden Organe in Kenntnis des Missverhältnisses den Vertrag eingegangen sind. Die Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung sind somit erfüllt.

Lösungsskizze zu Aufgabe 8.2

Steuerfolgen auf Stufe X. AG

Gewinnsteuer: Der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung muss nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG dem steuerbaren Gewinn der Gesellschaft zugerechnet werden.

Verrechnungssteuer: Bei der Verrechnungssteuer kommt die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung. Demnach wird diejenige Person als begünstigt betrachtet, welche die steuerbare Leistung effektiv vereinnahmt. Die X. AG ist steuerpflichtig und muss die Verrechnungssteuer zwingend auf die Y. GmbH überwälzen. Ist eine Überwälzung nicht möglich, ist eine Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung ins Hundert vorzunehmen.

Steuerfolgen auf Stufe A.:

Für die Einkommens- und Gewinnsteuer gilt die Dreieckstheorie. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist demzufolge A. zuzurechnen und unterliegt bei ihm als Beteiligungsertrag der Besteuerung (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Da A. mehr als 10% der Aktien der Y. GmbH hält, kann er gestützt auf Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG die Teilbesteuerung geltend machen.

Steuerfolgen auf Stufe der Y. GmbH:

Aus der Dreieckstheorie folgt schliesslich, dass der von der X. AG an A. verdeckt ausgeschüttete Gewinn aus Sicht der Y. GmbH eine Kapitaleinlage darstellt. Die Kapitaleinlage unterliegt als Zuschuss grundsätzlich der Emissionsabgabe, sofern die Freigrenze von CHF 1 Mio. noch nicht aufgebraucht ist.

Lösungsskizze zu Aufgabe 8.3

Es stellt sich Frage, ob für eine verdeckte Gewinnausschüttung eine beherrschende Stellung des A. notwendig ist oder ob eine Minderheitsbeteiligung genügt. Geltend gemacht werden könnte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nur angenommen werden kann, wenn der begünstigte Aktionär einen erheblichen Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die es ihm ermöglicht, die Gesellschaft dazu zu bringen, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorzunehmen. Eine beherrschende Stellung kann sicherlich als Indiz dafür sprechen, dass eine nicht drittvergleichskonforme Leistung gestützt auf das Beteiligungsverhältnis erbracht worden ist, letztlich kann die beherrschende Stellung allein aber nicht massgebend sein. Entscheidend bleibt, ob die Leistung, d.h. vorliegend die Vermittlungshonorare, auch einem unabhängigen Dritten erbracht worden wären. Das heisst, die effektive Leistung als solche ist massgebend, und nicht, ob der begünstigte Aktionär sie selber beeinflussen konnte.

Bemerkung: In der Korrektur der Prüfung wurden zur Aufgabe 8.3 sämtliche Überlegungen bewertet, unabhängig vom Resultat.