

Direkte Bundessteuer

Gewillkürtes Geschäftsvermögen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 133/2003 vom 18. März 2004

Qualifizierung einer Beteiligung als gewillkürtes (optiertes) Geschäftsvermögen nach Art. 18 Abs. 3 DBG. Frage, ob nur der entgeltliche oder ob auch der unentgeltliche Erwerb von Beteiligungen zur Optierung berechtigt, offen gelassen. Hingegen gilt der Bezug von Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung als entgeltlicher Erwerb, der die Zuteilung zum gewillkürten Geschäftsvermögen gestattet. Dabei bezieht sich die Mindestquote von 20% des Grundkapitals auf die gesamte Beteiligung und ist nicht isoliert auf den Zukauf neuer Aktien zu beschränken. Prüfung der Optierung unter Steuerumgehungsaspekten.

I. Sachverhalt

1. a) Mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 2001 hat der Beschwerdeführer von Frau B. X. 88 Aktien zu nominal Fr. 1'000.– der H. AG, X. (BL), von der er früher bereits 4 Aktien erworben hatte, zu einem Preis von Fr. 1'136.– pro Aktie (total Fr. 100'000.–) rückwirkend auf den 1. Dezember 2001 gekauft.

b) Am ... 2001 hat die H. AG, X. (BL) ihr Aktienkapital von Fr. 400'000.– durch Ausgabe von 40 Namenaktien zu nominal je Fr. 1'000.– auf Fr. 440'000.– erhöht. Der Ausgabepreis hat insgesamt Fr. 200'000.– (Fr. 5'000.– pro Aktie) betragen. Der Beschwerdeführer hat sämtliche 40 Namenaktien gezeichnet und durch Verrechnung liberiert.

c) Mit Beschluss vom ... 2002 hat das Kantonsgericht Basel-Landschaft der H. AG die Nachlassstundung bewilligt.

2. In der Steuererklärung pro 2001 haben die Beschwerdeführer unter Ziff. 1a einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes in Höhe von Fr. 124'721.– deklariert, der unter anderem auf eine Abschreibung auf der Beteiligung an der H. AG von Fr. 150'000.– zurückzuführen war. Diese Deklaration erfolgte gestützt auf den Geschäftsabschluss pro 2001, welcher der Steuererklärung pro 2001 beigelegt worden ist. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat die geltend gemachte Abschreibung in Höhe von Fr. 150'000.– betreffend die Beteiligung H. AG nicht akzeptiert und folglich unter Ziff. 1a der Steuererklärung neu Fr. 25'279.– (minus Fr. 124'721.– + Fr. 150'000.–) eingesetzt. Das steuerbare Einkommen betreffend direkte Bundessteuer pro 2001 wurde dementsprechend auf Fr. 101'981.– festgesetzt. Hierüber sind die Beschwerdeführer mit Veranlagungsprotokoll vom

26. März 2003 orientiert worden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer pro 2001 (Fälligkeitsjahr 2002) datiert ebenfalls vom 26. März 2003.

3. Dagegen haben die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. April/6. Mai 2003 Einsprache erhoben, welche von der Steuerverwaltung Basel-Stadt mit Einspracheentscheid vom 15. Oktober 2003 teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen worden ist. Die Gutheissung der Einsprache bezog sich auf die 88 Aktien der H. AG, welche der Beschwerdeführer von Frau B. X. zum Kaufpreis von Fr. 100'000.– erworben hat. Diese könnten – im Gegensatz zu den vom Beschwerdeführer im Rahmen der Kapitalerhöhung gezeichneten 40 Aktien der H. AG – als gewillkürtes Geschäftsvermögen betrachtet werden, weshalb die hierfür geltend gemachte Abschreibung in der Höhe von Fr. 50'000.– zugestanden werden könne.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 14. November 2003. Darin wird unter Kosten- und Entschädigungsfolge beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Veranlagungsverfügung vom 26. März 2003 zur direkten Bundessteuer pro 2001 so zu korrigieren, dass die deklarierte Abschreibung von Fr. 150'000.– in der Steuererklärung 2001 anerkannt werde. Auf die Einzelheiten des Standpunkts der Beschwerdeführer wird, sofern erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 3. Februar 2004 schliesst die Steuerverwaltung Basel-Stadt auf Abweisung der Beschwerde. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingebracht.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Die Beschwerdeführer beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 15. Oktober 2003 aufzuheben, die im Geschäftsabschluss pro 2001 vorgenommene Abschreibung von Fr. 150'000.– zu akzeptieren und die Beschwerdeführer bei der direkten Bundesteuer pro 2001 dementsprechend zu veranlagern.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Im vorliegenden Verfahren steht zur Diskussion, ob die Beteiligungsrechte an der H. AG, welche der Beschwerdeführer im Dezember 2001 erworben hat (insgesamt 128 Aktien), als Geschäfts- oder als Privatvermögen anzusehen sind und demnach, ob die diesbezüglich geltend gemachte Abschreibung anerkannt werden kann oder nicht. Nicht strittig ist in diesem Zusammenhang zunächst, dass der Beschwerdeführer sämtliche 128 Aktien zu gewillkürtem Geschäftsvermögen erklärt, den Betrag für den Erwerb dieser Aktien in der Höhe von Fr. 300'000.– (88 Aktien à Fr. 1'136.– [Kaufpreis total:

Fr. 100'000.–] und 40 Aktien à Fr. 5'000.– [Kaufpreis total: Fr. 200'000.–]) in der Bilanz aktiviert und 50% davon, also Fr. 150'000.–, in der Erfolgsrechnung abgeschrieben hat (vgl. ...). Nachdem die Steuerverwaltung Basel-Stadt in ihrem Einspracheentscheid festgestellt hat, dass die Beteiligung an der H. AG der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers nicht dient, wird dies von den Beschwerdeführern in der Beschwerde zu Recht auch nicht mehr geltend gemacht. Die Frage, ob die Beteiligungsrechte des Beschwerdeführers nach Art. 18 Abs. 2 Satz 3 (1. Halbsatz) dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind, bildet somit nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Ebenso sind sich die Parteien einig darüber, dass die 88 Aktien der H. AG, welcher der Beschwerdeführer von Frau B. X. erworben hat, als «optiertes» respektive «gewillkürtes» Geschäftsvermögen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 (2. Halbsatz) DBG zu qualifizieren sind. Aufgrund des am 21. Mai 2002 eingereichten und am ... 2002 bewilligten Gesuchs um provisorische Nachlassstundung erweist sich schliesslich die betreffend den «H.-Aktien» vorgenommene Abschreibung als begründet. Insofern bildet die Zuweisung der 88 am 7. Dezember 2001 gekauften Aktien der H. AG zum Geschäftsvermögen beziehungsweise die diesbezüglich von der Steuerverwaltung Basel-Stadt zugestandene Abschreibung in der Höhe von Fr. 50'000.– nicht (mehr) Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Strittig ist in casu jedoch, ob die verbleibenden 40 «H.-Aktien» des Beschwerdeführers ebenfalls als «optiertes» respektive als «gewillkürtes» Geschäftsvermögen zu betrachten sind und ob die darauf geltend gemachte Abschreibung zuzulassen ist.

3. Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG zählen alle Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.

4. a) Zur Begründung ihres Standpunkts, wonach alle 128 im Dezember 2001 gekauften Aktien der H. AG als gewillkürtes Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zu betrachten seien, führen die Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass der (massgebende) Gesetzeswortlaut nicht zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb unterscheide. Eine Auslegung über den Wortlaut hinaus dürfe aber nur unter Beachtung der Regeln über die Gesetzesauslegung erfolgen. Dazu würde insbesondere bei neuen Gesetzen die Auslegung aufgrund der Materialien gehören. Aus diesen gehe hervor, dass auch der fremdfinanzierte Unternehmensaufbau ermöglicht werden solle und dass der Erwerb von Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung als Aufbau eines Unternehmens zu qualifizieren sei.

b) Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung Basel-Stadt im Wesentlichen die Auffassung, dass der Erwerb der 40 Aktien der H. AG im Rahmen der Kapitaler-

höhung nicht als «entgeltlich» qualifiziert werden könne und diese folglich dem Privatvermögen zuzuordnen seien. Auf dem Privatvermögen könne bekanntlich keine Abschreibung vorgenommen werden.

5. Bezüglich der Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 (2. Halbsatz) DBG lässt sich Folgendes festhalten:

a) Entscheide und Urteile, welche sich grundlegend mit der hier zur Diskussion stehenden Bestimmung auseinandersetzen, liegen – soweit ersichtlich – nicht vor.

b) Der Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 (2. Halbsatz) DBG schliesst jede Art des Erwerbs ein, also sowohl den entgeltlichen als auch den unentgeltlichen. Auch wird nicht zwischen dem Erwerb mit Eigenkapital und dem Erwerb mit Fremdkapital unterschieden (vgl. hierzu Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 Rz. 162).

c) Die (vorhandenen) Materialien vermögen bezüglich der Frage, ob die Option gemäss Art. 18 Abs. 2 Satz 3 (2. Halbsatz) DBG neben dem entgeltlichen auch beim unentgeltlichen Erwerb von Beteiligungsrechten zulässig sei, nicht weiterzuhelfen. Im Wesentlichen ergibt sich aus diesen nämlich «nur», dass der Aufbau einer Unternehmung und die Unternehmensnachfolge nicht erschwert werden soll (vgl. das Protokoll der Ständeratssitzung vom 3. März 1999 mit den Ausführungen von Bundesrat Kaspar Villiger, Beilage 2 zur Beschwerde vom 14. November 2003, S. 1; vgl. ferner das Protokoll der Nationalratssitzung vom 2. Dezember 1998 mit den Ausführungen von Bundesrat Kaspar Villiger, Beilage 3 zur Beschwerde vom 14. November 2003, S. 7).

d) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Kreisschreiben Nr. 1 vom 19. Juli 2000 betreffend die Beschränkung des Schuldzinsenabzuges und die zum Geschäftsvermögen erklärten Beteiligungen nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998 unter anderem Folgendes festgehalten: «Als Erwerb im Sinne des Gesetzes (gemeint ist im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 [2. Halbsatz] DBG) gelten entgeltliche Eigentumsübertragungen. Nur ein solcher Erwerb kann eine Fremdfinanzierung erfordern und demzufolge Schuldzinsen bewirken (vgl. das Kreisschreiben Nr. 1 vom 19. Juli 2000 betreffend die Beschränkung des Schuldzinsenabzuges und die zum Geschäftsvermögen erklärten Beteiligungen nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998, Ziffer 5).

e) In der Literatur wird (ebenfalls) mehrheitlich die Meinung vertreten, dass eine Option für gewillkürtes Geschäftsvermögen «nur» beim entgeltlichen Erwerb möglich sei (vgl. Locher, a.a.O., Art. 18 Rz. 162; Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1 - 82, Hrsg.: Zweifel/Athanas, Basel/Genf/München 2000, Art. 18 N 59; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 18 N 93; Neuhaus, Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das

Stabilisierungsprogramm 1999, publ. in: ASA 68, S. 273 ff., insbesondere S. 281; Schreiber/Lissi, Schuldzinsenabzug und gewillkürtes Geschäftsvermögen im Stabilisierungsprogramm 1998, publ. in: ST 2000, S. 377 ff., insbesondere S. 381; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 18 DBG N 4b; a.M. hingegen Duttweiler, Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 1 Steuerperiode 2001/2002 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, publ. in: StR 2000, S. 757 ff., insbesondere S. 766). Nichtsdestotrotz erscheint es der erkennenden Kommission fraglich, ob es sachlich tatsächlich geboten ist, die Möglichkeit der Option auf den entgeltlichen Erwerb zu beschränken. Letztlich kann dies – wie nachfolgend noch zu zeigen sein wird – hier aber offen gelassen werden.

6. a) aa) Im vorliegenden Fall ist zu entscheiden, ob der Bezug von Aktien durch den Beschwerdeführer im Rahmen der Kapitalerhöhung der H. AG als entgeltlicher Erwerb angesehen werden kann. Locher, der sich – soweit ersichtlich – als einziger mit dieser Thematik (vertiefter) auseinandersetzt – vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass Beteiligungsrechte, die im Rahmen einer fremdfinanzierten Kapitalerhöhung neu geschaffen werden, nicht als «entgeltlich» erworben gelten können. Die Kapitalerhöhung sei zwar stets ein entgeltlicher Vorgang, doch bestehe das Entgelt in den neuen Beteiligungsrechten und nicht in den fremden Mitteln, die allenfalls zu deren Finanzierung aufgenommen worden sind (vgl. nochmals Locher, a.a.O., Art. 18 Rz. 164). In Übereinstimmung damit ist auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt der Meinung, dass die Kapitalerhöhung nicht als entgeltlicher Erwerb qualifiziert werden kann.

bb) Ein Aktionär zeichnet die Aktien (in der Regel) nach dem entsprechenden Beschluss der Generalversammlung und verpflichtet sich mit dem Zeichnungsschein (zur Liberierung der Aktien) den Ausgabebetrag zu bezahlen. Dieses Geschäft ist nach Ansicht der erkennenden Kommission entgeltlich. Die Gesellschaft gibt Aktien aus und erhält dafür den Ausgabebetrag. Wie dieser Betrag finanziert wird, ist für die Frage, ob der Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich stattgefunden hat, irrelevant. Entgegen der Steuerverwaltung Basel-Stadt ist die Steuerrekurskommission deshalb der Auffassung, dass der Erwerb der 40 Aktien durch den Beschwerdeführer anlässlich der Kapitalerhöhung der H. AG vom 17. Dezember 2001 als entgeltlich zu qualifizieren ist.

b) Ist nun nach den obigen Ausführungen die qualitative Voraussetzung für die Möglichkeit der Option erfüllt, so ist im vorliegenden Fall weiter zu prüfen, ob auch das quantitative Kriterium (Beteiligung von mindestens 20%) gegeben ist:

aa) Fest steht in diesem Zusammenhang, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 2001 zunächst über 20% der «H.-Aktien» (88 von 400 Aktien) erworben hat. Dieser Kauf ist – wie erwähnt – von der Steuerverwaltung Basel-Stadt zu Recht als «optionsfähig» qualifiziert worden, ist doch diesbezüglich sowohl die quantitative als auch die qualitative Voraussetzung erfüllt. Das bei der Kapitalerhöhung von ... 2001 erworbene Aktienpaket umfasst hingegen «nur» um

die 10% der Aktien der H. AG (40 von 440 Aktien). Es stellt sich daher die Frage, ob das qualitative Element bei diesem Erwerb (ebenfalls) gegeben ist. Klar ist, dass das qualitative Element beim Erwerb der 40 Aktien der H. AG (zirka 10% der Aktien) nicht vorliegt, wenn man diesen Zukauf isoliert betrachtet. Werden die neuerworbenen Beteiligungsrechte hingegen mit den 88 am 7. Dezember 2001 gekauften Aktien zusammengerechnet, so ergibt dies eine Beteiligung von über 35%, womit die qualitative Voraussetzung als erfüllt zu betrachten wäre.

bb) In der Literatur finden sich diesbezüglich verschiedene Auffassungen. So wird einerseits die Meinung vertreten, dass die «Aufstockung» einer Beteiligung im Geschäftsvermögen möglich sein sollte, da die Grundvoraussetzung des Erwerbs einer 20-prozentigen Beteiligung als Geschäftsvermögen bereits erfüllt ist (vgl. hierzu etwa Neuhaus, a.a.O., publ. in: ASA 68, S. 282). Andererseits findet sich die Ansicht, dass auch wenn im Geschäftsvermögen bereits eine Beteiligung von mindestens 20% gehalten und eine zusätzliche Beteiligung, welche unter 20% liegt, gekauft werde, so sei es nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht möglich, die neu hinzugekaufte Beteiligung zu gewillkürtem Geschäftsvermögen zu erklären.

cc) Die Steuerrekurskommission vertritt die Auffassung, dass das Geschäftsvermögen eine Einheit darstellen muss und dass auch hier das Prinzip der Präpondanz zum Tragen kommt. Dies führt im vorliegenden Fall dazu, dass die 40 anlässlich der Kapitalerhöhung der H. AG erworbenen Aktien – wie bereits die 88 vom Beschwerdeführer gekauften Aktien der H. AG – als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sind. Infolgedessen ist auch die von den Beschwerdeführern diesbezüglich zu Recht geltend gemachte Abschreibung in der Höhe von Fr. 100'000.– (50% von Fr. 200'000.–) zuzulassen.

7. a) Zu prüfen ist schliesslich, ob das Vorgehen des Beschwerdeführers nicht als Steuerumgehung betrachtet werden muss.

b) Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint, anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen. Grundsätzlich tragen die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen von sämtlichen objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis der Umgehungsabsicht ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (vgl. ASA 55, S. 134 f.).

c) Fest steht in casu, dass der Beschwerdeführer Aktien einer überschuldeten Gesellschaft gezeichnet und diese durch Verrechnung liberiert hat. In diesem Zusammenhang kann nun die Frage aufgeworfen werden, ob mit diesem Vorgehen wirklich zusätzliches Eigenkapital geschaffen worden ist und ob eine «Verrechnungsliberierung» bei einer überschuldeten Gesellschaft nicht (grundsätzlich) fragwürdig ist. Von einem Grossteil der Lehre wird diese sich in der Praxis immer wieder findende Vorgehensweise hingegen anerkannt. Aus diesem Grunde und da das Vorliegen einer Steuerumgehung von der Behörde nur ungenügend nachgewiesen werden kann, ist vorliegend – auch wenn der Schluss, dass gewählte Vorgehen aus steuerlichen Gründen gewählt worden ist, nahe liegt – davon auszugehen, dass keine Steuerumgehung vorliegt. Dies umso mehr als aus den Akten hervorgeht, dass sich der Beschwerdeführer im Jahre 2002 bei einer weiteren Kapitalerhöhung der H. AG, bei der alle 35'000 ausgegebenen Aktien von ihm gezeichnet worden sind, verpflichtet hat, Fr. 350'000.– (auf erste Aufforderung der Gesellschaft) in bar einzubezahlen.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die 40 Aktien, welche der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung der H. AG am 17. Dezember 2001 erworben hat, als «optiertes» respektive als «gewillkürtes» Geschäftsvermögen anzusehen sind. Die darauf vorgenommene Abschreibung ist deshalb nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist folglich gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt ist deshalb aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückgewiesen.