

Höhere Fachprüfung für Steuerexperten

Modulprüfung 19. / 20. Juni 2012

Fach: Unternehmenssteuerrecht

Aufgabe: 4

Prüfungsdauer

90 Minuten

Max. Punkte

45 Punkte

Bitte beachten Sie!

Überprüfen Sie, ob der Aufgabensatz vollständig ist!

- | | | | |
|-------------------------------------|---------|----|--------|
| ➤ Aufgabenblätter inkl. Deckblatt | rosa | 8 | Seiten |
| ➤ Beilage 1 (Kreisschreiben Nr. 28) | gelb | 32 | Seiten |
| ➤ Beilage 2 (Merkblatt A 1995) | gelb | 2 | Seiten |
| ➤ Beilage 3 (Rundschreiben ESTV) | gelb | 2 | Seiten |
| ➤ Lösungsblätter inkl. Deckblatt | weiss | 15 | Seiten |
| ➤ Notizblätter | kariert | 3 | Seiten |
-
- Verwenden Sie für die Lösungen nur die weissen Original-Lösungsblätter. Schreiben Sie keine Lösungen auf die Aufgabenblätter (rosa). Diese werden unmittelbar nach der Prüfung entsorgt.
 - **Ihre Lösungen sind auf den beigelegten Lösungsblättern zu notieren. Sollte der Platz nicht ausreichen, verweisen Sie auf allfällige Beiblätter.**
 - **Schreiben Sie NUR Ihre Kandidatennummer „gut lesbar“ auf jedes Lösungsblatt. (Keine Namen!)**
 - **Sind Ihre Antworten auf gesetzliche Bestimmungen zurückzuführen, dann geben Sie diese an. Ohne anderslautende Anmerkung sind betreffend die direkte Bundessteuer die Bestimmungen gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und betreffend die Staatssteuern die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden massgebend.**
 - Legen Sie nur die weissen Lösungsblätter und allfällige Notizblätter in die Umschlagmappe.
 - Lesen Sie die Aufgabe genau durch, bevor Sie die Fragen beantworten.
 - Beachten Sie, dass die Berechnungen Bestandteil der Lösungen darstellen. Ohne Berechnungen sind die Lösungen grundsätzlich falsch!
 - **Aus Gründen der Gleichbehandlung werden während der Prüfung keine Erläuterungen zu den Fragen abgegeben. Bei allfälligen Unklarheiten können Sie Annahmen treffen und diese in der Antwort aufführen.**

Beilagen (gelb)

- Kreisschreiben Nr. 28 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. November 2010 zur Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit
- Merkblatt A 1995 - Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe
- Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Februar 2011 zu den Zinssätzen 2011 für die Berechnung der geldwerten Leistungen

Aufgabe	Titel	Zeit in Minuten	Punkte
Aufgabe 1	Gewinn- und Einkommensermittlung in personenbezogenen Verhältnissen	17	8.5
Aufgabe 2	Abschreibungen	14	7.0
Aufgabe 3	Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit	14	7.0
Aufgabe 4	Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen	25	12.5
Aufgabe 5	Bilanzkorrektur	20	10.0

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

**Aufgabe 1 Gewinn- und Einkommensermittlung in
personenbezogenen Verhältnissen**

8.5 Punkte

Ausgangslage

X ist Alleinaktionär der Y AG (Beteiligung im Privatvermögen). Im Rahmen der Veranlagungstätigkeit führte das Kantonale Steueramt bei der Y AG eine Bücherrevision durch. Der zuständige Revisor stellte dabei folgende Sachverhalte fest:

Aufgabe A (4 Punkte)

Die Y AG zahlte im Jahre 2011 an die minderjährige Tochter von X einen Lohn von TCHF 40 aus und verbuchte diesen zulasten der Erfolgsrechnung 2011 als Personalaufwand. Die Tochter von X geht ans Gymnasium und hat im Jahr 2011 keine Arbeitstätigkeit bei der Y AG ausgeübt.

A1 Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn der Y AG und das steuerbare Einkommen von X bei der direkten Bundessteuer? Begründen Sie Ihre Antwort und nennen Sie die gesetzlichen Grundlagen. Strafrechtliche Aspekte sind nicht zu berücksichtigen.

A2 Unterliegt die Verbuchung des Lohns zulasten der Erfolgsrechnung der Verrechnungssteuer? Begründen Sie Ihre Antwort und nennen Sie die gesetzlichen Grundlagen.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Aufgabe B (2 Punkte)

Im **Geschäftsjahr 2010** kaufte die Y AG ein Geschäftsfahrzeug für TCHF 100 und schrieb dieses vollumfänglich zulasten der **Erfolgsrechnung 2010** ab. Die verbuchte Abschreibung akzeptierte der zuständige Steuerkommissär in der **Steuerperiode 2010 (1.1. bis 31.12.)** gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung nur im Umfange von 40%. Die geschäftsmässig nicht begründete Abschreibung von TCHF 60 korrigierte er im Gewinn und Kapital der Y AG.

Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn und das massgebende Eigenkapital der Y AG in der **Steuerperiode 2011** (zulässiger Abschreibungssatz weiterhin 40%). Begründen Sie Ihre Antwort aufgrund der bundessteuerlichen Praxis ohne Berücksichtigung von kantonalen Regelungen.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Aufgabe C (2.5 Punkte)

X besitzt eine Liegenschaft mit Wohnungen, Gewerbe- und Büroräumen. Neben diversen Dritten mietete auch die Y AG Büroräumlichkeiten in der betreffenden Liegenschaft und verbuchte zulasten der Erfolgsrechnung 2011 einen Mietaufwand von TCHF 120. Dieser hält nur im Umfange von TCHF 90 einem Drittvergleich stand.

Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn und das steuerlich massgebende Eigenkapital bei der Y AG sowie das steuerbare Einkommen von X bei der direkten Bundessteuer? Begründen Sie Ihre Antwort.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Aufgabe 2 Abschreibungen

7 Punkte

Ausgangslage

Herr Meier ist Alleinaktionär von zwei Gesellschaften in der Bau- und Immobilienbranche. Er ist sich über buchhalterische und steuerliche Sachverhalte unsicher und gelangt deshalb mit diversen Fragen an Sie:

Aufgabe A (2.5 Punkte)

Ausgangslage

Die Meier Immobilien AG besitzt die folgenden Sachanlagen:

Liegenschaft	Buchwert 31.12.2010 (nach Abschreibungen) CHF	Abschreibungen 2010 CHF	Verkehrswert (Bewertung 31.12.2010) CHF
Bürohaus „Blue“ inkl. Land	10'000'000	0	15'000'000
Grundstück (nur Bauland)	1'000'000	200'000	2'000'000

Aufgabe A1

Der zuständige Steuerkommissär hat im Rahmen der Veranlagung der Steuerperiode 2010 bei der direkten Bundessteuer die Abschreibung auf dem Grundstück in Höhe von CHF 200'000 steuerlich nicht zugelassen und wie folgt korrigiert:

	Gemäss Deklaration CHF	Korrektur CHF	Gemäss Veranlagung CHF
Steuerbarer Gewinn	150'000	+ 200'000	350'000
Massgebliches Eigenkapital	1'500'000	-	1'500'000

A1 Beurteilen Sie die Veranlagung. Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe A2

Ausgangslage

Herr Meier weist darauf hin, dass in der Steuerperiode 2010 auf dem Bürohaus „Blue“ keine Abschreibungen vorgenommen wurden. Gemäss dem ESTV-Merkblatt „Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe“ wären CHF 300'000 (3 % von CHF 10 Mio.) steuerlich zulässig. Er ist der Meinung, dass der zuständige Steuerkommissär die nicht vorgenommenen Abschreibungen mit den steuerlich nicht zugelassenen Abschreibungen auf dem Grundstück hätte anrechnen können, zumindest in der Höhe der CHF 200'000.

A2 Kann die Veranlagung korrigiert werden? Wenn ja: wie lautet die korrekte Veranlagung? Muss er für eine allfällige Korrektur einen Antrag stellen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe 2 Abschreibungen (Fortsetzung)

Aufgabe B (4.5 Punkte)

Ausgangslage

Die Meier-Maler AG hat in den letzten Jahren die nachfolgenden Geschäftsergebnisse erzielt, welche aufgrund einer steuerlichen Buchprüfung unverändert akzeptiert wurden. Einzig das Jahresergebnis 2011 ist noch provisorisch:

Geschäftsjahr	Jahresgewinn CHF	Jahresverlust CHF
2003	Steuerbarer Gewinn	
2004		- 1'200'000
2005		- 200'000
2006	100'000	
2007	150'000	
2008	150'000	
2009	200'000	
2010	200'000	
2011	200'000	

Im Weiteren besitzt die Meier-Maler AG die folgende Liegenschaft:

Liegenschaft	Anlagekosten CHF	Buchwert 31.12.2011 CHF	Abschreibungen 2011 CHF	Verkehrswert (Bewertung 31.12.2011) CHF
Gewerbehaus	4'000'000	3'000'000	0	3'500'000

Herrn Meier wurde mitgeteilt, dass die Verlustvorträge nach schweizerischem Steuerrecht nach 7 Jahren verjähren. Seiner Meinung nach trifft dies im Jahre 2012 zu, weshalb er für den Abschluss 2011 die Liegenschaft auf die Anlagekosten aufwerten will.

B1 Kann die Liegenschaft handelsrechtlich aufgewertet werden? Wenn ja, um welchen Betrag und wäre die Aufrechnung bei der direkten Bundessteuer auch steuerlich zulässig?

B2 In 2012 ist geplant die Liegenschaft wiederum mit CHF 245'000 (7% vom Buchwert gemäss Merkblatt ESTV) abzuschreiben. In welchem Umfange ist die geplante Wiederabschreibung handels- und steuerrechtlich zulässig? Begründen Sie.

Aufgabe 3 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

7 Punkte

Ausgangslage

X ist ledig und als selbständiger Unternehmer im Kleiderhandel tätig und mittlerweile 64-jährig. Er möchte deshalb seine selbständige Erwerbstätigkeit auf Ende 2012 aufgeben. In der Steuerperiode 2011 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von CHF 340'000, wovon CHF 298'000 aus selbständiger Erwerbstätigkeit stammen. In der Steuerperiode 2012 wird er ein steuerbares Einkommen von CHF 760'000 erzielen, wobei CHF 700'000 aus der selbständigen Erwerbstätigkeit stammen. Im Geschäftsjahr 2011 verkaufte X sein Warenlager mit einem Buchwert von CHF 110'000 für CHF 230'000 und seine Geschäftseinrichtungen für CHF 70'000 (Buchwert CHF 30'000). Im Geschäftsjahr 2012 zahlte ihm ein Konkurrent für den nicht bilanzierten Geschäftsnamen CHF 680'000.

Er hat in der Presse gelesen, dass bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine gesonderte Besteuerung erfolgt und gelangt deshalb mit folgenden Fragen an Sie:

Aufgabe A (3.5 Punkte)

- A1** Welche Voraussetzungen müssen für eine Besteuerung von Liquidationsgewinnen nach Art. 37b DBG grundsätzlich erfüllt sein?
- A2** Wie werden solche Liquidationsgewinne bei der direkten Bundessteuer besteuert?

Aufgabe B (3.5 Punkte)

Ermitteln Sie den Liquidationsgewinn und das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2011 und 2012 mittels einer detaillierten Berechnung.

**Aufgabe 4 Überführung einer Liegenschaft vom
Geschäfts- ins Privatvermögen**

12.5 Punkte

Ausgangslage

Peter Müller ist 60-jährig und Inhaber einer Metallbaufirma (Einzelfirma) und plant altershalber die Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit. In diesem Zusammenhang möchte er eine Liegenschaft, welche an Dritte vermietet ist und sich im Geschäftsvermögen befindet, ins Privatvermögen überführen.

Folgende Angaben zur Liegenschaft sind bekannt:

Verkehrswert per 30. Juni 2011	CHF	2'000'000
Anlagekosten per 30. Juni 2011	CHF	1'000'000
Buchwert per 30. Juni 2011	CHF	500'000

Aufgabe A (2.5 Punkte)

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich grundsätzlich bei der Überführung der erwähnten Liegenschaft am 30. Juni 2011 vom Geschäft- ins Privatvermögen für die

- A1** Direkte Bundessteuer?
- A2** kantonalen Steuern mit monistischem System?
- A3** kantonalen Steuern mit dualistischem System?

Begründen Sie Ihre Antwort und erstellen Sie, wo nötig, eine detaillierte Berechnung.

Variante

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurden zwei Gesetzesartikel einerseits für die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung (Art. 37b DBG) und andererseits für die Überführung einer Liegenschaft aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen (Art. 18 a Abs. 1 DBG) in Kraft gesetzt. Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich für Peter Müller bei der Überführung der erwähnten Liegenschaft bei der **direkten Bundessteuer** für die nachfolgenden Varianten:

Aufgabe B (5 Punkte)

Die Liegenschaft wird per 30.6.2011 vom Geschäfts- in das Privatvermögen überführt und anschliessend am 31.3.2012 für CHF 2.2 Mio. verkauft. Die Liquidation der Einzelfirma erfolgt per 30.6.2012.

- B1** Ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG wird nicht geltend gemacht.
- B2** Es wird ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG geltend gemacht.

Aufgabe C (5 Punkte)

Die Liegenschaft wird per 30.6.2011 vom Geschäfts- in das Privatvermögen überführt. Die Liquidation wird am 30.6.2012 abgeschlossen und die Liegenschaft wird am 31.3.2013 für CHF 2.2 Mio. verkauft.

- C1** Ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG wird nicht geltend gemacht.
- C2** Es wird ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG geltend gemacht.

Aufgabe 5 Bilanzkorrektur

10 Punkte

Aufgabe A (2 Punkte)

Erklären Sie kurz in Stichworten die folgenden Begriffe:

A1 Bilanzberichtigung

A2 Bilanzänderung

Aufgabe B (1.5 Punkte)

Bis zu welchem Zeitpunkt kann im Steuerrecht grundsätzlich eine Korrektur vorgenommen werden

- bei einer Bilanzberichtigung,
- bei einer Bilanzänderung?

Ausgangslage

Die Z AG reichte zusammen mit der Steuererklärung 2011 die Jahresrechnung 2011 umfassend Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang ein. Anlässlich der Veranlagungstätigkeit stellt der Steuerkommissär fest, dass die in der Bilanz mit einem Buchwert von TCHF 8'000 ausgewiesene Liegenschaft wesentlich über ihrem aktuellen Verkehrswert bilanziert wurde. In diesem Zusammenhang stellen sich folgende Fragen:

Aufgabe C (3.5 Punkte)

Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt TCHF 6'500. Per 31. Dezember 2011 weist die Z AG in ihrer Bilanz eine Bilanzsumme von TCHF 9'000, ein Aktienkapital von TCHF 500, gesetzliche Reserven von TCHF 300 und einen Gewinnvortrag von TCHF 1'400 aus.

Ist aufgrund des erwähnten Sachverhaltes seitens der Veranlagungsbehörde eine Bilanzberichtigung vorzunehmen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe D (3 Punkte)

Die Z AG hat es in der Jahresrechnung 2011 unterlassen eine handelsrechtlich notwendige Abschreibung von TCHF 160 auf der Liegenschaft erfolgswirksam zu verbuchen. Per 31. Dezember 2011 weist die Z AG in ihrer Bilanz eine Bilanzsumme von TCHF 9'000, ein Aktienkapital von TCHF 500, gesetzliche Reserven von TCHF 300 und einen Gewinnvortrag von TCHF 1'400 aus.

D1 Ist aufgrund des erwähnten Sachverhaltes seitens der Veranlagungsbehörde eine Bilanzberichtigung vorzunehmen? Begründen Sie Ihre Antwort.

D2 Kann die Z AG die Abschreibung auf der Liegenschaft von TCHF 160 nach Einreichung der Steuererklärung geltend machen und wenn ja unter welchen Voraussetzungen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Deckblatt

Unternehmenssteuerrecht

Aufgabe: 4

Lösungsvorschlag

12 Seiten

Aufgabe	Aufgabe	Punkte
1	Gewinn- und Einkommensermittlung in personenbezogenen Verhältnissen	8.5
2	Abschreibungen	7.0
3	Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit	7.0
4	Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen	12.5
5	Bilanzkorrektur	10.0
		45

**Aufgabe 1 Gewinn- und Einkommensermittlung in
 personenbezogenen Verhältnissen**

8.5 Punkte

Ausgangslage

X ist Alleinaktionär der Y AG (Beteiligung im Privatvermögen). Im Rahmen der Veranlagungstätigkeit führte das Kantonale Steueramt bei der Y AG eine Bücherrevision durch. Der zuständige Revisor stellte dabei folgende Sachverhalte fest:

Aufgabe A (4 Punkte)

Die Y AG zahlte im Jahre 2011 an die minderjährige Tochter von X einen Lohn von TCHF 40 aus und verbuchte diesen zulasten der Erfolgsrechnung 2011 als Personalaufwand. Die Tochter von X geht ans Gymnasium und hat im Jahr 2011 keine Arbeitstätigkeit bei der Y AG ausgeübt.

A1 Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn der Y AG und das steuerbare Einkommen von X bei der direkten Bundessteuer? Begründen Sie Ihre Antwort und nennen Sie die gesetzlichen Grundlagen. Strafrechtliche Aspekte sind nicht zu berücksichtigen.

A2 Unterliegt die Verbuchung des Lohns zulasten der Erfolgsrechnung der Verrechnungssteuer? Begründen Sie Ihre Antwort und nennen Sie die gesetzlichen Grundlagen.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Lösung:			
A1	Gewinn Y AG / (TCHF)		Einkommen X / (TCHF)
	+40		+24
	Vorliegend handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär X. Diese ist gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG Bestandteil des steuerbaren Gewinns bzw. laut Art. 20 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG als Einkommen beim Aktionär mit 60% steuerbar.		
A2	Ja, gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG ist der Ertrag auf dem beweglichen Kapitalvermögen Gegenstand der Verrechnungssteuer. Laut Art. 20 Abs. 1 VStV ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Inhaber der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte Gegenstand der Verrechnungssteuer.		

**Aufgabe 1 Gewinn- und Einkommensermittlung in
 personenbezogenen Verhältnissen (Fortsetzung)**

8.5 Punkte

Aufgabe B (2 Punkte)

Im **Geschäftsjahr 2010** kaufte die Y AG ein Geschäftsfahrzeug für TCHF 100 und schrieb dieses vollumfänglich zulasten der **Erfolgsrechnung 2010** ab. Die verbuchte Abschreibung akzeptierte der zuständige Steuerkommissär in der **Steuerperiode 2010 (1.1. bis 31.12.)** gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung nur im Umfange von 40%. Die geschäftsmässig nicht begründete Abschreibung von TCHF 60 korrigierte er im Gewinn und Kapital der Y AG.

Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn und das massgebende Eigenkapital der Y AG in der **Steuerperiode 2011** (zulässiger Abschreibungssatz weiterhin 40%). Begründen Sie Ihre Antwort aufgrund der bundessteuerlichen Praxis ohne Berücksichtigung von kantonalen Regelungen.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Lösung:			
Gewinn Y AG / (TCHF)		Eigenkapital Y AG / (TCHF)	
-24		+36	
Die im Geschäftsjahr 2010 verbuchte handelsrechtliche Abschreibung von TCHF 100 konnte in der Steuerperiode 2010 nur mit TCHF 40 steuerlich geltend gemacht werden. Im Geschäftsjahr 2011 kann das Geschäftsfahrzeug steuerlich wiederum um 40%, d.h. mit TCHF 24 (40% von TCHF 60) abgeschrieben werden, womit sich neu eine Abweichung von der Steuer- zur Handelsbilanz von TCHF 36 ergibt.			

Aufgabe C (2.5 Punkte)

X besitzt eine Liegenschaft mit Wohnungen, Gewerbe- und Büroräumen. Neben diversen Dritten mietete auch die Y AG Büroräumlichkeiten in der betreffenden Liegenschaft und verbuchte zulasten der Erfolgsrechnung 2011 einen Mietaufwand von TCHF 120. Dieser hält nur im Umfange von TCHF 90 einem Drittvergleich stand.

Welchen Einfluss hat dieser Sachverhalt auf den steuerbaren Gewinn und das steuerlich massgebende Eigenkapital bei der Y AG sowie das steuerbare Einkommen von X bei der direkten Bundessteuer? Begründen Sie Ihre Antwort.

Anmerkung: Sofern sich keine Korrektur ergibt, ist das entsprechende Feld mit 0 auszufüllen.

Lösung:			
Gewinn Y AG / (TCHF)	Eigenkapital Y AG / (TCHF)		Einkommen X / (TCHF)
+30	0		-12
Beim überhöhten Mietzins handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär X. Diese ist als Einkommen beim Aktionär mit 60% oder TCHF 18 steuerbar. Da X die Mietzinseinnahmen von TCHF 120 bereits im Einkommen deklariert hat und diese ebenfalls um TCHF 30 zu hoch sind ergibt sich eine Korrektur von TCHF -12 (TCHF 30 – TCHF 18).			

Aufgabe 2 Abschreibungen

7 Punkte

Ausgangslage

Herr Meier ist Alleinaktionär von zwei Gesellschaften in der Bau- und Immobilienbranche. Er ist sich über buchhalterische und steuerliche Sachverhalte unsicher und gelangt deshalb mit diversen Fragen an Sie:

Aufgabe A (2.5 Punkte)

Ausgangslage

Die Meier Immobilien AG besitzt die folgenden Sachanlagen:

Liegenschaft	Buchwert 31.12.2010 (nach Abschreibungen) CHF	Abschreibungen 2010 CHF	Verkehrswert (Bewertung 31.12.2010) CHF
Bürohaus „Blue“ inkl. Land	10'000'000	0	15'000'000
Grundstück (nur Bauland)	1'000'000	200'000	2'000'000

Aufgabe A1

Der zuständige Steuerkommissär hat im Rahmen der Veranlagung der Steuerperiode 2010 bei der direkten Bundessteuer die Abschreibung auf dem Grundstück in Höhe von CHF 200'000 steuerlich nicht zugelassen und wie folgt korrigiert:

	Deklaration CHF	Korrektur CHF	Veranlagung CHF
Steuerbarer Gewinn	150'000	+ 200'000	350'000
Massgebliches Eigenkapital	1'500'000	-	1'500'000

A1 Beurteilen Sie die Veranlagung. Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung:			
A1	<ul style="list-style-type: none"> - Abschreibungen auf Grundstücke / Land sind gemäss Merkblatt „Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe“ steuerlich nicht zugelassen. (Abschreibungsuntergrenze Land und Verkehrswert von CHF 2'000'000; deshalb geschäftsmässig nicht begründet) - Die Aufrechnung der Abschreibung auf dem Land im Gewinn ist demzufolge korrekt. - Jedoch ist in Höhe der steuerlich nicht zugelassenen Abschreibung eine versteuerte stille Reserve von Fr. 200'000 im Kapital aufzurechnen. - Somit: 		
	Deklaration	Korrektur	Veranlagung
Gewinn	150'000	+ 200'000	350'000
Kapital	1'500'000	+ 200'000	1'700'000

Aufgabe 2 Abschreibungen (Fortsetzung)

7 Punkte

Aufgabe A2

Ausgangslage

Herr Meier weist darauf hin, dass in der Steuerperiode 2010 auf dem Bürohaus „Blue“ keine Abschreibungen vorgenommen wurden. Gemäss dem ESTV-Merkblatt „Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe“ wären CHF 300'000 (3 % von CHF 10 Mio.) steuerlich zulässig. Er ist der Meinung, dass der zuständige Steuerkommissär die nicht vorgenommenen Abschreibungen mit den steuerlich nicht zugelassenen Abschreibungen auf dem Grundstück hätte anrechnen können, zumindest in der Höhe der CHF 200'000.

A2 Kann die Veranlagung korrigiert werden? Wenn ja: wie lautet die korrekte Veranlagung? Muss er für eine allfällige Korrektur einen Antrag stellen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung:		
A2	<ul style="list-style-type: none">- Abschreibungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie ordnungsgemäss verbucht worden sind. (Massgeblichkeit der Handelsbilanz).- Eine Übertragung übersetzter Abschreibungen auf ein Anlagegut, auf dem zwar noch weitere, jedoch nicht verbuchte Abschreibungen möglich wären, ist nicht statthaft.	

Aufgabe B (4.5 Punkte)

Ausgangslage

Die Meier-Maler AG hat in den letzten Jahren die nachfolgenden Geschäftsergebnisse erzielt, welche aufgrund einer steuerlichen Buchprüfung unverändert akzeptiert wurden. Einzig das Jahresergebnis 2011 ist noch provisorisch:

Geschäftsjahr	Jahresgewinn CHF	Jahresverlust CHF
2003	Steuerbarer Gewinn	
2004		- 1'200'000
2005		- 200'000
2006	100'000	
2007	150'000	
2008	150'000	
2009	200'000	
2010	200'000	
2011	200'000	

Aufgabe 2 Abschreibungen (Fortsetzung)

7 Punkte

Im Weiteren besitzt die Meier-Maler AG die folgende Liegenschaft:

Liegenschaft	Anlagekosten CHF	Buchwert 31.12.2011 CHF	Abschreibungen 2011 CHF	Verkehrswert (Bewertung 31.12.2011) CHF
Gewerbehaus	4'000'000	3'000'000	0	3'500'000

Herrn Meier wurde mitgeteilt, dass die Verlustvorträge nach schweizerischem Steuerrecht nach 7 Jahren verjähren. Seiner Meinung nach trifft dies im Jahre 2012 zu, weshalb er für den Abschluss 2011 die Liegenschaft auf die Anlagekosten aufwerten will.

B1 Kann die Liegenschaft handelsrechtlich aufgewertet werden? Wenn ja, um welchen Betrag und wäre die Aufrechnung bei der direkten Bundessteuer auch steuerlich zulässig?

Lösung:	
B1	<ul style="list-style-type: none"> - Die Aufwertung kann höchstens bis zum Verkehrswert auf CHF 3'500'000 erfolgen. - Somit sind CHF 500'000 handels- und steuerrechtlich zulässig.

B2 In 2012 ist geplant die Liegenschaft wiederum mit CHF 245'000 (7% vom Buchwert gemäss Merkblatt ESTV) abzuschreiben. In welchem Umfange ist die geplante Wiederabschreibung handels- und steuerrechtlich zulässig? Begründen Sie.

Lösung:																	
B2	<ul style="list-style-type: none"> - Handelsrechtlich ist die Wiederabschreibung zulässig. - Steuerrechtlich dagegen ist die Wiederabschreibung nur zulässig, wenn nach Art. 62 Abs. 3 DBG im Zeitpunkt der Wiederabschreibung die Verluste noch verrechenbar sind. - <i>„Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Artikel 67 Absatz 1 verrechenbar gewesen wären“ Art. 62 Abs. 3 DBG</i> 																
B2	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>CHF</th> <th>Handelsrechtlich</th> <th>Steuerrechtlich</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Buchwert 7 %</td> <td>245'000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Davon auf Verluste aus 2004</td> <td>200'000</td> <td>zulässig</td> <td>nicht zulässig</td> </tr> <tr> <td>Davon auf Verluste aus 2005</td> <td>45'000</td> <td>zulässig</td> <td>zulässig</td> </tr> </tbody> </table>		CHF	Handelsrechtlich	Steuerrechtlich	Buchwert 7 %	245'000			Davon auf Verluste aus 2004	200'000	zulässig	nicht zulässig	Davon auf Verluste aus 2005	45'000	zulässig	zulässig
	CHF	Handelsrechtlich	Steuerrechtlich														
Buchwert 7 %	245'000																
Davon auf Verluste aus 2004	200'000	zulässig	nicht zulässig														
Davon auf Verluste aus 2005	45'000	zulässig	zulässig														

Aufgabe 3 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

7 Punkte

Ausgangslage

X ist ledig und als selbständiger Unternehmer im Kleiderhandel tätig und mittlerweile 64-jährig. Er möchte deshalb seine selbständige Erwerbstätigkeit auf Ende 2012 aufgeben. In der Steuerperiode 2011 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von CHF 340'000, wovon CHF 298'000 aus selbständiger Erwerbstätigkeit stammen. In der Steuerperiode 2012 wird er ein steuerbares Einkommen von CHF 760'000 erzielen, wobei CHF 700'000 aus der selbständigen Erwerbstätigkeit stammen. Im Geschäftsjahr 2011 verkaufte X sein Warenlager mit einem Buchwert von CHF 110'000 für CHF 230'000 und seine Geschäftseinrichtungen für CHF 70'000 (Buchwert CHF 30'000). Im Geschäftsjahr 2012 zahlte ihm ein Konkurrent für den nicht bilanzierten Geschäftsnamen CHF 680'000.

Er hat in der Presse gelesen, dass bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine gesonderte Besteuerung erfolgt und gelangt deshalb mit folgenden Fragen an Sie:

Aufgabe A (3.5 Punkte)

A1 Welche Voraussetzungen müssen für eine Besteuerung von Liquidationsgewinnen nach Art. 37b DBG grundsätzlich erfüllt sein?

A2 Wie werden solche Liquidationsgewinne bei der direkten Bundessteuer besteuert?

Lösung:	
A1	- Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit infolge - Vollendung des 55. Altersjahr - Oder Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität

Lösung:	
A2	- Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven - Getrennt vom übrigen Einkommen - Einkäufe gemäss Art. 33 Absatz 1 Bst. d können abgezogen werden - „Fiktive“ Einkäufe gemäss Art. 33 Absatz 1 Bst. d zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 - Restbetrag der stillen Reserven zum Satz von einem Fünftel dieses Restbetrages, mindestens 2%

Aufgabe B (3.5 Punkte)

Ermitteln Sie den Liquidationsgewinn und das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2011 und 2012 mittels einer detaillierten Berechnung.

Lösung:	
<u>Steuerbares Einkommen 2011:</u> CHF 340'000 – CHF 120'000 (230'000-110'000) – CHF 40'000 (70'000-30'000) = CHF 180'000	
<u>Steuerbares Einkommen 2012:</u> CHF 760'000 – CHF 680'000 (680'000-0) = CHF 80'000	
<u>Liquidationsgewinn, steuerbar in 2012:</u> CHF 120'000 + CHF 40'000 + CHF 680'000 = CHF 840'000	

**Aufgabe 4 Überführung einer Liegenschaft vom
 Geschäfts- ins Privatvermögen**

12.5 Punkte

Ausgangslage

Peter Müller ist 60-jährig und Inhaber einer Metallbaufirma (Einzelfirma) und plant altershalber die Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit. In diesem Zusammenhang möchte er eine Liegenschaft, welche an Dritte vermietet ist und sich im Geschäftsvermögen befindet, ins Privatvermögen überführen.

Folgende Angaben zur Liegenschaft sind bekannt:

Verkehrswert per 30. Juni 2011	CHF	2'000'000
Anlagekosten per 30. Juni 2011	CHF	1'000'000
Buchwert per 30. Juni 2011	CHF	500'000

Aufgabe A (2.5 Punkte)

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich grundsätzlich bei der Überführung der erwähnten Liegenschaft am 30. Juni 2011 vom Geschäft- ins Privatvermögen für die

- Direkte Bundessteuer?
- kantonalen Steuern mit monistischem System?
- kantonalen Steuern mit dualistischem System?

Begründen Sie Ihre Antwort und erstellen Sie, wo nötig, eine detaillierte Berechnung.

Lösung:		
A1	- Direkte Bundessteuer:	
	Verkehrswert	CHF 2'000'000
	./. Buchwert	CHF 500'000
	= Steuerbares Einkommen (Bestandteil des steuerbaren Einkommen)	CHF 1'500'000
A2	- kantonale Steuern mit monistischem System:	
	Anlagekosten	CHF 1'000'000
	./. Buchwert	CHF 500'000
	= Steuerbares Einkommen (Bestandteil des steuerbaren Einkommen)	CHF 500'000 (sogenannte wiedereingebrachte Abschreibungen)
	Der Wertzuwachsgegninn von Fr. 1 Mio. ist für die Überführung ins Privatvermögen unbeachtlich. Da weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich eine Handänderung erfolgt, liegt kein grundstückgegninnsteuerrelevanter Tatbestand vor.	
A3	- kantonale Steuern mit dualistischem System:	
	Verkehrswert	CHF 2'000'000
	./. Buchwert	CHF 500'000
	= Steuerbares Einkommen (Bestandteil des steuerbaren Einkommen)	CHF 1'500'000

**Aufgabe 4 Überführung einer Liegenschaft vom
 Geschäfts- ins Privatvermögen (Fortsetzung)**

12.5 Punkte

Variante

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurden zwei Gesetzesartikel einerseits für die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung (Art. 37b DBG) und andererseits für die Überführung einer Liegenschaft aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen (Art. 18 a Abs. 1 DBG) in Kraft gesetzt. Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich für Peter Müller bei der Überführung der erwähnten Liegenschaft bei der **direkten Bundessteuer** für die nachfolgenden Varianten:

Aufgabe B (5 Punkte)

Die Liegenschaft wird per 30.6.2011 vom Geschäfts- in das Privatvermögen überführt und anschliessend am 31.3.2012 für CHF 2.2 Mio. verkauft. Die Liquidation der Einzelfirma erfolgt per 30.6.2012.

B1 Ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG wird nicht geltend gemacht.

B2 Es wird ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG geltend gemacht.

Lösung:		
B1	Wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF 500'000 (Anlagekosten abz. Buchwert)
	Wertzuwachsgewinn 2011	CHF 1'000'000 (Verkehrswert per 30.6.2011 abz. Anlagekosten)
	Wertzuwachsgewinn 2012	CHF 200'000 Verkaufspreis per 31.3.2012 abz. Verkehrswert per 30.6.2011
	Total	CHF 1'700'000 Besteuerung nach Art. 37b DBG
Sowohl die Überführung der Liegenschaft vom GV ins PV als auch der Verkauf an einen Dritten erfolgte im Jahr vor der Liquidation als auch im Liquidationsjahr, weshalb die Wertzuwachsgewinne 2011 und 2012 sowie die wiedereingebrachten Abschreibungen Teil des Liquidationsgewinnes sind und demzufolge auch privilegiert zu besteuern sind.		

Lösung:		
B2	KS Nr. 28 Seite 4	
	Wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF 500'000 (Anlagekosten abz. Buchwert)
	Wertzuwachsgewinn 2012	CHF 1'200'000 Verkaufspreis per 31.3.2012 abz. Anlagekosten
Total	CHF 1'700'000 Besteuerung nach Art. 37b DBG	
Sowohl die Überführung der Liegenschaft vom GV ins PV als auch der Verkauf an einen Dritten erfolgte im Jahr vor der Liquidation als auch im Liquidationsjahr, weshalb der Wertzuwachsgewinn 2012 und die wiedereingebrachten Abschreibungen Teil des Liquidationsgewinnes sind und demzufolge auch privilegiert zu besteuern sind.		

**Aufgabe 4 Überführung einer Liegenschaft vom
 Geschäfts- ins Privatvermögen (Fortsetzung)**

12.5 Punkte

Aufgabe C (5 Punkte)

Die Liegenschaft wird per 30.6.2011 vom Geschäfts- in das Privatvermögen überführt. Die Liquidation wird am 30.6.2012 abgeschlossen und die Liegenschaft wird am 31.3.2013 für CHF 2.2 Mio. verkauft.

C1 Ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG wird nicht geltend gemacht.

C2 Es wird ein Aufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG geltend gemacht.

Lösung:		
C1	Wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF 500'000 (Anlagekosten abz. Buchwert)
	Wertzuzwachsgewinn 2011	CHF 1'000'000 (Verkehrswert per 30.6.2011 abz. Anlagekosten)
	Total	CHF 1'500'000 Besteuerung nach Art. 37b DBG
	Wertzuzwachsgewinn 2013	CHF 200'000 Verkaufspreis per 31.3.2013 abz. Verkehrswert per 30.6.2011 = steuerfreier privater Kapitalgewinn Art. 16 Abs. 3 DBG
<p>Die Überführung der Liegenschaft vom GV ins PV erfolgte in den zwei letzten Geschäftsjahren, weshalb der Wertzuzwachsgewinn 2011 und die wiedereingebrachten Abschreibungen Teil des Liquidationsgewinnes sind und demzufolge auch privilegiert zu besteuern sind. Der Wertzuzwachsgewinn 2013 aus dem Verkauf erfolgte nach der Liquidation und stellt demzufolge einen privaten Kapitalgewinn dar.</p>		

Lösung:		
C2	Wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF 500'000 (Anlagekosten abz. Buchwert)
	Total	CHF 500'000 Besteuerung nach Art. 37b DBG
	Wertzuzwachsgewinn 2013	CHF 1'200'000 (Verkaufspreis per 30.6.2013 abz. Anlagekosten) = Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit
<p>Die Überführung der Liegenschaft vom GV ins PV erfolgte im Jahr vor der Liquidation, weshalb die wiedereingebrachten Abschreibungen Teil des Liquidationsgewinnes sind und demzufolge auch privilegiert zu besteuern sind. Der Wertzuzwachsgewinn 2013 wird infolge Aufschubs gemäss Art. 18a DBG im Jahr nach der Liquidation als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert.</p>		

Aufgabe 5 Bilanzkorrektur

10 Punkte

Allgemeine Aufgabe A (3.5 Punkte)

Erklären Sie kurz in Stichworten die folgenden Begriffe:

A1 Bilanzberichtigung

A2 Bilanzänderung

Lösung:		
A1	Bei einer Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger Bewertungsansatz durch einen handelsrechtskonformen ersetzt.	

Lösung:		
A2	Bei einer Bilanzänderung wird eine handelsrechtskonforme Bewertung durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt.	

Aufgabe B (1.5 Punkte)

Bis zu welchem Zeitpunkt kann im Steuerrecht grundsätzlich eine Korrektur vorgenommen werden

- bei einer Bilanzberichtigung,
- bei einer Bilanzänderung?

Lösung B		
<u>Bilanzberichtigung</u> Eine Korrektur ist bis zum Eintritt der Rechtskraft zulässig.		
<u>Bilanzänderung</u> Eine Korrektur ist nur bis zum Einreichen der Steuererklärung zulässig.		

Ausgangslage

Die Z AG reichte zusammen mit der Steuererklärung 2011 die Jahresrechnung 2011 umfassend Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang ein. Anlässlich der Veranlagungstätigkeit stellt der Steuerkommissär fest, dass die in der Bilanz mit einem Buchwert von TCHF 8'000 ausgewiesene Liegenschaft wesentlich über ihrem aktuellen Verkehrswert bilanziert wurde. In diesem Zusammenhang stellen sich folgende Fragen:

Aufgabe C (3.5 Punkte)

Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt TCHF 6'500. Per 31. Dezember 2011 weist die Z AG in ihrer Bilanz eine Bilanzsumme von TCHF 9'000, ein Aktienkapital von TCHF 500, gesetzliche Reserven von TCHF 300 und einen Gewinnvortrag von TCHF 1'400 aus.

Ist aufgrund des erwähnten Sachverhaltes seitens der Veranlagungsbehörde eine Bilanzberichtigung vorzunehmen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe 5 Bilanzkorrektur (Fortsetzung)

10 Punkte

Lösung: Die Z AG hat es unterlassen handelsrechtlich notwendige Abschreibungen von TCHF 1'500 in der Jahresrechnung 2011 zu verbuchen, womit sowohl die Liegenschaft, als auch der Gewinn bzw. Bilanzgewinn um TCHF 1'500 zu hoch ausgewiesen sind. Nur eine nach zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss erstellte Handelsbilanz kann Grundlage für die Steuerveranlagung sein. Die Bilanzierung der Liegenschaft über ihrem Verkehrswert bzw. die Unterlassung der Abschreibung verstösst gegen zwingendes Handelsrecht. Steuerrechtlich darf und muss aber nur bei offenkundigen ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von Amtes wegen eine Korrektur vorgenommen werden. Vorliegend ergeben sich bei korrekter Verbuchung eine Bilanzsumme von TCHF 7'500 und ein Verlustvortrag von TCHF – 100. Dies ist ein wesentlicher Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht und der Steuerkommissär muss dies im Veranlagungsverfahren korrigieren. Alternativ: Bspw.: Aktienkapital und Gesetzliche Reserven von TCHF 800 sind noch nicht zur Hälfte verloren. Kein wesentlicher Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht. Keine Korrektur durch den Steuerkommissär.	
--	--

Aufgabe D (3 Punkte)

Die Z AG hat es in der Jahresrechnung 2011 unterlassen eine handelsrechtlich notwendige Abschreibung von TCHF 160 auf der Liegenschaft erfolgswirksam zu verbuchen. Per 31. Dezember 2011 weist die Z AG in ihrer Bilanz eine Bilanzsumme von TCHF 9'000, ein Aktienkapital von TCHF 500, gesetzliche Reserven von TCHF 300 und einen Gewinnvortrag von TCHF 1'400 aus.

D1 Ist aufgrund des erwähnten Sachverhaltes seitens der Veranlagungsbehörde eine Bilanzberichtigung vorzunehmen? Begründen Sie Ihre Antwort.

D2 Kann die Z AG die Abschreibung auf der Liegenschaft von TCHF 160 nach Einreichung der Steuererklärung geltend machen und wenn ja unter welchen Voraussetzungen? Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung:	
D1	Die Bilanzierung der Liegenschaft über ihrem Verkehrswert bzw. die Unterlassung der Abschreibung verstösst gegen zwingendes Handelsrecht. Es handelt sich jedoch nicht um einen offenkundigen ins Auge springenden Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht, womit keine Korrektur durch den Steuerkommissär vorgenommen werden muss bzw. darf.

Lösung:	
D2	Die Z AG hat bis zum Eintreten der Rechtskraft das Recht die Jahresrechnung zu berichtigen. Die Z AG müsste die unterlassene Abschreibung verbuchen, die Jahresrechnung durch die Revisionstelle erneut prüfen und durch die Generalversammlung abnehmen lassen.