
Musterlösungen zur Prüfung
Unternehmenssteuerrecht I
15. Januar 2015

Aufgabe 1 (11 Punkte)

Fragen:

1. Wann ist eine Ausgabe aktivierungsfähig?

Eine Ausgabe ist aktivierungsfähig,

- *wenn der Gegenwert der Ausgabe dem Unternehmen wirtschaftlich zur Verfügung steht;*
- *für das Unternehmen (zukünftig) über den Bilanzstichtag hinaus einen wirtschaftlichen Nutzen abwirft;*
- *und als Objekt identifizierbar und bewertbar ist.*
- *Umstritten ist, ob im ersten Kriterium auch die Einzelveräußerbarkeit enthalten ist.*

2. Was verstehen Sie unter dem Begriff Aktivierungspflicht?

Aktivierungspflichtig sind im Steuerrecht grundsätzlich alle Ausgaben, die handelsrechtlich aktivierungsfähig sind, ausser das Steuerrecht oder die Praxis sehe ein Wahlrecht vor, wie z.B. bei Forschungs- und Entwicklungskosten.

3. Legen Sie dar, ob originärer und derivativer Goodwill im Handels- und Steuerrecht aktivierungsfähig oder aktivierungspflichtig ist. Begründen Sie Ihre Auffassung.

Originärer (=selbstgeschaffener) Goodwill darf weder im Handels- noch im Steuerrecht aktiviert werden, d.h. ist weder aktivierungsfähig noch -pflichtig, da noch nicht realisierte Gewinne gemäss Realisationsprinzip nicht ausgewiesen werden dürfen.

Derivativer (= fremdgeschaffener, entgeltlich erworbener) Goodwill darf, muss aber nicht, handelsrechtlich aktiviert werden (Aktivierungswahlrecht im Handelsrecht). Im Steuerrecht besteht diesbezüglich jedoch kein Aktivierungswahlrecht, womit der derivative Goodwill aktiviert werden muss.

Aufgabe 2 (16 Punkte)

Fragen:

1. Legen Sie dar, welche Voraussetzungen eine juristische Person erfüllen muss, um gestützt auf das StHG den Holdingstatus geltend machen zu können.

Um den Holdingstatus geltend machen zu können, muss eine juristische Person gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft errichtet sein.

Der statutarische Zweck muss zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen bestehen, wobei das Halten blosser Portfolioanlagen (Streubesitz) keine Beteiligung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 StHG darstellt. Gemäss Praxis muss die juristische Person mindestens eine qualifizierte Beteiligung (im Sinne von Art. 28 Abs. 1 StHG) halten.

Sie darf in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben und längerfristig müssen:

- *ihre Erträge zu mindestens zwei Dritteln aus den Beteiligungen stammen oder*
- *die Beteiligungen mindestens zwei Drittel der Aktiven ausmachen.*

2. Erläutern Sie, wie eine Holdinggesellschaft mit Sitz in der Schweiz für die Belange der Gewinnsteuer unter dem DBG und StHG besteuert wird. Berücksichtigen Sie dabei alle möglichen Arten von schweizerischen Gewinnen.

Das DBG kennt den Holdingstatus nicht. Deshalb unterliegen sämtliche Arten von Erträgen und Gewinnen (einschliesslich laufender Erträge, wiedereingebrachter Abschreibungen und Wertzuwachsgewinne aus Grundeigentum in der Schweiz) der ordentlichen Gewinnbesteuerung gemäss Art. 57 ff. DBG. Auf Beteiligungserträgen kann gemäss Art. 69 f. DBG indes der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden.

Im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern sind sämtliche Gewinne ausser jene aus Grundeigentum steuerfrei.

Erträge aus Grundeigentum in der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert, wobei die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt werden (Art. 28 Abs. 2, Sätze 2 und 3 StHG).

Wertzuwachsgewinne aus in der Schweiz belegtem Grundeigentum unterliegen in Kantonen, die dem monistischen System folgen, der Grundstückgewinnsteuer. In Kantonen, die dem dualistischen System folgen, unterliegen diese Gewinne der Gewinnsteuer.

3. Kann eine Holdinggesellschaft Patente im Eigentum halten, verwalten und Lizenz-erträge vereinnahmen, ohne den Holdingstatus zu verletzen?

Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die den Holdingstatus beansprucht, darf in der Schweiz eine „blosse“ Verwaltungstätigkeit ausüben, nicht aber eine Geschäftstätigkeit.

Zuweilen ist die Abgrenzung zwischen einer „blossen“ Verwaltungs- und einer Geschäftstätigkeit schwierig.

Zur Frage, ob und inwieweit die Verwaltung und Verwertung von Immaterialgütern für Holdinggesellschaften zulässig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen:

- *Zahlreiche Meinungen gehen dahin, dass die Verwaltung und Verwertung von Immaterialgütern durch Holdinggesellschaften als Nebenzweck zulässig ist, wenn diese Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten geringfügig ist (so etwa Weisung der Finanzdirektion des Kt. Zürich vom 12. November 2010 über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften; Steuerbuch Kt. Thurgau, StP 87 Nr. 2 Holdinggesellschaft – Zulässige Nebenzwecke, Ziff. 6; dazu auch Duss Marco/ von Ah Julia/ Rutishauser Frank, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 28 StHG N 105, auch zum Folgenden). Eine darüber hinausgehende Tätigkeit wird als unzulässige Geschäftstätigkeit betrachtet, da die Entwicklung und Pflege bzw. der Schutz von Patenten, der aktive Immaterialgüter-schutz, oder das Festlegen von Kommunikationsstrategien personelle Ressourcen voraussetzen.*
- *Nach anderer Meinung ist die Lizenzverwaltung als typische Nebenaufgabe ohne Einschränkung zulässig.*

(Beide Auffassungen wurden als richtig gewertet, sofern auf die Abgrenzung zwischen Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit Bezug genommen wird.)

Aufgabe 3 (4 Punkte)

Frage:

Erläutern Sie den Zweck des Beteiligungsabzugs.

Der Zweck des Beteiligungsabzugs liegt in der Milderung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung auf:

- *qualifizierten Beteiligungserträgen im engen Sinn (Gewinnausschüttungen, Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG) und*
- *auf Gewinnen aus der Veräußerung von qualifizierten Beteiligungen (Art. 70 Abs. 4 DBG und Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG).*

Ausgeschüttete Gewinne oder bei der Veräußerung erzielte Gewinne unterliegen bereits auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft bzw. der veräußerten Gesellschaft der Besteuerung.

Aufgabe 4 (6 Punkte)

Eine in der Schweiz ansässige Aktiengesellschaft X. AG hält eine Beteiligung (Namenaktien) von 0.5% des Grundkapitals an der börsenkotierten Z. Ltd. mit Sitz im Ausland. Der Marktwert der Beteiligung an der Z. Ltd. beträgt per Ende des Geschäftsjahres umgerechnet CHF 7.8 Mio. Die Z. Ltd. schüttet eine Dividende aus von umgerechnet CHF 82'000.

Fragen:

1. Erhält die X. AG für die Belange der direkten Bundessteuer den Beteiligungsabzug gewährt? Begründen Sie ihre Antwort mit Angabe der gesetzlichen Grundlage.

Ja, die Beteiligung an der Z. Ltd. hat einen Verkehrswert, der die Mindestgrenze von CHF 1 Mio. (Art. 69 lit. c DBG) klar übersteigt.

2. Die X. AG verkauft ihre Beteiligung an der Z. Ltd. knapp 2 Jahre nach deren Erwerb für umgerechnet CHF 9.2 Mio. Wird der X. AG der Beteiligungsabzug auf dem Veräusserungsgewinn gewährt? Begründen Sie ihre Antwort mit Angabe der gesetzlichen Grundlage.

Nein, hierfür wäre erforderlich, dass die X. AG eine Beteiligung von mindestens 10% des Grundkapitals der Z. Ltd. hält. Im Sachverhalt deutet nichts darauf hin, dass die X. AG einen andersartig verkörperten Anspruch auf mindestens 10% des Gewinns und der Reserven hat (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG). Auch ergibt sich aus dem Sachverhalt kein Anhaltspunkt dafür, dass zuvor schon Veräusserungen stattgefunden haben und dieser Verkauf eine Teilveräusserung (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG) darstellt.

Aufgabe 5 (5 Punkte)

Das Einzelunternehmen Z stellt als Schreinerei Holzmöbel her. Am Ende des Geschäftsjahres (31.12.2014) hat sie 2 fertigestellte Tische und 10 beinahe fertige Stühle. Offeriert wurden die beiden Tische und die Stühle dem Kunden für CHF 28'000. Herstellkosten sind bisher im Geschäftsjahr 2014 angefallen von CHF 13'800.

Frage:

Muss das Einzelunternehmen in seinem Jahresabschluss 2014 bezüglich der geleisteten Arbeiten etwas verbuchen? Falls ja, was bucht es? Was ist der Rechtsgrund für die Buchung?

Das annahmegemäss buchführungspflichtige Einzelunternehmen muss die im Jahr 2014 geleisteten Arbeiten per Ende des Geschäftsjahres zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivieren

Buchung:

Angefangene Arbeiten / Ertrag: CHF 13'800.-

Rechtsgrund der Verbuchung ist die Berücksichtigung des Periodizitätsprinzips, wonach Aufwand und Ertrag periodengerecht zuzuweisen sind. Daraus ergibt sich unter anderem, dass Ausgaben, die in späteren Steuerjahren Ertrag generieren werden, aktiviert werden müssen. (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/ Basel/ Genf 2012, § 15 Rz. 84)

Aufgabe 6 (6 Punkte)

Die schweizerische Y. Consulting GmbH hat am Ende des Geschäftsjahres am 31. Dezember 2014 ein angefangenes Projekt, das sie für die Z. AG betreut. Die geleisteten Arbeiten kann sie der Z. AG voraussichtlich Ende Februar 2015 in Rechnung stellen. Per 31. Dezember 2014 hat die Y. Consulting GmbH 60 Arbeitsstunden geleistet. Vereinbart wurde, dass sie diese der Z. AG zu CHF 200 pro Arbeitsstunde fakturieren wird.

Frage:

Muss die Y. Consulting GmbH in ihrem Jahresabschluss 2014 bezüglich der geleisteten Arbeiten etwas verbuchen? Falls ja, was bucht sie?

Die Y. Consulting GmbH muss die im Jahr 2014 geleisteten Arbeiten per Ende des Geschäftsjahres zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivieren. Diese berechnen sich in der Praxis häufig als ca. 60% der zu fakturierenden Stundensätze, d.h. hier 60% von CHF 200.- = CHF 120.-; 60 x CHF 120.- = CHF 7200.-

Buchung:

Angefangene Arbeiten / Ertrag: CHF 7'200.-

Aufgabe 7 (17 Punkte)

Der in der Schweiz ansässige X. verkauft seine 100% Beteiligung an der schweizerischen X. AG zum Preis von CHF 3'350'000 an die schweizerische Z. AG.

Im Zeitpunkt des Verkaufs sieht die **Bilanz** der **X. AG** wie folgt aus:

Flüssige Mittel	CHF 0.3 Mio.	Fremdkapital	CHF 0.1 Mio.
Wertschriften	CHF 0.2 Mio.	Aktienkapital	CHF 0.3 Mio.
Beteiligungen	CHF 2.7 Mio.	Kapitaleinlagereserven	CHF 0.8 Mio.
		Gewinnvortrag	CHF 1.9 Mio.
		Bilanzgewinn	CHF 0.1 Mio.
Total Aktiven	CHF 3.2 Mio.	Total Passiven	CHF 3.2 Mio.

X. hat diese Beteiligung bisher stets im Privatvermögen gehalten. Die Z. AG hält X. ebenfalls zu 100%. Mit CHF 1'300'000 wird bei der Z. AG zusätzliches Aktienkapital liberiert. CHF 2'050'000 wird als Darlehen von X. an die Z. AG verbucht.

Fragen:

1. X. möchte von Ihnen wissen, ob der Verkauf bei ihm oder bei einer seiner beiden Gesellschaften Steuerfolgen auslöst.

Beantworten Sie seine Frage mit Bezug auf die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer und legen Sie die gesetzlichen Grundlagen dar.

Die Steuerfolgen bei X. stellen sich wie folgt dar:

- *Der Verkauf der zu 100% gehaltenen X. AG an die ebenfalls zu 100% gehaltene Z. AG stellt eine Transponierung dar (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG). Die Voraussetzungen dazu sind erfüllt:*
 - *Es wird eine Beteiligung von mindestens 5% am Grundkapital einer Kapitalgesellschaft übertragen (i.c. 100%).*
 - *Die Beteiligung befand sich im Privatvermögen von X*
 - *und wird ins Geschäftsvermögen einer Privatperson oder in das Vermögen einer juristischen Person übertragen (i.c. ins Vermögen einer juristischen Person).*
 - *X. als Veräusserer ist an der erwerbenden Z. AG zu mindestens 50% beteiligt (i.c. zu 100%).*
 - *Die Gegenleistung der Z. AG an X. übersteigt die Summe von Nennwert und Kapitaleinlagereserve der X. AG.*

- Die Differenz aus der Gegenleistung der Z. AG (CHF 3'350'000.-) und der Summe von Nennwert (CHF 300'000.-) und Kapitaleinlagereserven (CHF 800'000.-) der X. AG (Differenz = CHF 2'250'000.-) stellt für X steuerbaren Vermögensertrag dar (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). X kann darauf die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG geltend machen.

Bei der X. AG löst deren Verkauf an die Z. AG im Verkaufszeitpunkt keine Steuerfolgen aus.

Die Verrechnungssteuer kennt den Tatbestand der Transponierung nicht. Sie fällt erst dann an, wenn sich die X. AG in einem späteren Zeitpunkt durch Gewinnausschüttung oder auf andere Weise tatsächlich entreichert.

Für die Z. AG hat der Verkauf keine Steuerfolgen weder bei der direkten Bundessteuer noch bei der Verrechnungssteuer. (Nach den Stempelabgaben wird nicht gefragt.)

2. Falls der Verkauf bei X. Einkommenssteuerkonsequenzen hat, berechnen Sie die Steuerfolge. Gehen Sie von einem proportionalen Einkommenssteuersatz von 30% (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern) aus und nehmen Sie an, X. habe in einem Kanton Wohnsitz, der für die Staats- und Gemeindesteuern das gleiche Teilbesteuerverfahren kennt wie die direkte Bundessteuer.

Die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG ist als Reduktion der Bemessungsgrundlage konzipiert. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG schreibt die Art und Weise der Entlastung nicht vor, weshalb die Kantone auch eine Steuersatzreduktion vornehmen könnten.

Findet (wie in der Fragestellung vorgegeben) analog zur direkten Bundessteuer eine Reduktion der Bemessungsgrundlage statt, berechnet sich die Steuerfolge für X. wie folgt:

- Bemessungsgrundlage: CHF 2'250'000.-
- 60% hiervon = CHF 1'350'000.-
- 30% von CHF 1'350'000.- = CHF 405'000.-

Aufgabe 8 (17 Punkte)

Die D. Holding AG ist eine von 5 Familienmitgliedern zu gleichen Teilen gehaltene Familienholding, die an einigen operativen Gesellschaften beteiligt ist. Die Gruppe hat einige erfolgreiche Geschäftsjahre hinter sich. Der Verwaltungsrat plant nun, CHF 800'000 der D. Holding AG an die Aktionäre „auszuschütten“. Das Aktienkapital ist eingeteilt in 30'000 Namenaktien à nominell CHF 10.

Die Bilanz der D. Holding AG präsentiert sich wie folgt:

Flüssige Mittel	CHF 0.8 Mio.	Fremdkapital	CHF 0.7 Mio.
Wertschriften	CHF 0.2 Mio.	Aktienkapital	CHF 0.3 Mio.
Beteiligungen	CHF 3.0 Mio.	Kapitaleinlagereserven	CHF 0.8 Mio.
		Gewinnvortrag	CHF 1.9 Mio.
		Bilanzgewinn	CHF 0.3 Mio.
Total Aktiven	CHF 4.0 Mio.	Total Passiven	CHF 4.0 Mio.

Die D. Holding AG hat stille Reserven von CHF 0.3 Mio.

Fragen:

1. Welche Möglichkeiten können Sie dem Verwaltungsrat vorschlagen?

Es bestehen folgende Möglichkeiten:

- Die D. Holding AG kann eine Gewinnausschüttung von CHF 800'000.- an ihre Aktionäre vornehmen.
- Die D. Holding AG kann ihren Aktionären die Kapitaleinlagereserve von CHF 800'000.- zurückzahlen.
- Die D. Holding AG kann eine Nennwertherabsetzung vornehmen. Eine solche ist maximal bis zum gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapital von CHF 100'000.-, somit um maximal CHF 200'000.- möglich. Pro einzelne Aktie kann der Nennwert um maximal CHF 6.67 (CHF 200'000.- / 30'000 Aktien) herabgesetzt werden. Dieses Vorgehen muss somit kombiniert werden mit anderen Varianten.
- Die D. Holding AG kann eigene Aktien zum Verkehrswert zurückkaufen und anschliessend eine Kapitalherabsetzung vornehmen. Der Verkehrswert berechnet sich aus
 - dem bilanzierten Eigenkapital (CHF 3'300'000.-)
 - zuzüglich der stillen Reserven (CHF 300'000.-)
 - und macht somit CHF 3'600'000.- aus. Pro Aktie ergibt sich somit ein Verkehrswert von CHF 120.- (CHF 3'600'000 / 30'000 Aktien). Um CHF 800'000.- an die Aktionäre zurückzuführen, müssten damit 6'667 (CHF 800'000.- / CHF 120.-) Aktien zurückgekauft werden.

Dadurch vermindert sich der Nennwert um CHF 66'670.- auf CHF 233'330.-, womit er immer noch über dem gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapital von CHF 100'000.- liegt. Von den so insgesamt ausgeschütteten CHF 800'040.- würden also CHF 66'670.- durch Kapitalherabsetzung und die übrigen CHF 733'370.- durch Rückzahlung von KER oder Gewinnausschüttung an die Aktionäre zurückgeführt.

- *Daneben sind auch Mischformen aus den erwähnten Varianten möglich.*

(Hinweis: Die korrekten Berechnungen wurden für das Erreichen der maximalen Punktezahl nicht verlangt.)

2. Gehen Sie davon aus, dass die 5 Aktionäre ihre Anteile im Privatvermögen halten und alle in der Schweiz ansässig sind. Welche der von Ihnen vorgängig genannten Möglichkeiten werden die Aktionäre präferieren? Begründen Sie Ihre Antwort.

Da die Aktionäre ihre Anteile im Privatvermögen halten, werden sie eine Mittelausschüttung präferieren, die möglichst steuerfrei erfolgen kann.

Eine Gewinnausschüttung würde steuerbaren Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) darstellen, auf den allerdings die Teilbesteuerung (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG) geltend gemacht werden kann.

Weitaus attraktiver dürfte die Rückzahlung von KER oder die Nennwertherabsetzung kombiniert mit der Rückzahlung von KER sein, da deren Rückzahlung aufgrund des Kapitaleinlageprinzips steuerfrei ist (Art. 20 Abs. 3 DBG)

Aufgabe 9 (14 Punkte)

Fragen:

1. Der Tatbestand der Ersatzbeschaffung basiert auf dem sog. wirtschaftlichen Realisationsbegriff. Erläutern Sie den wirtschaftlichen Realisationsbegriff.

Der wirtschaftliche Realisationsbegriff ist vom formalen Realisationsbegriff abzugrenzen. Wird ein Vermögensgegenstand entgeltlich veräußert, findet ein entgeltlicher Umsatz statt. Formal werden die im veräußerten Vermögensgegenstand enthaltenen stillen Reserven beim Verkauf realisiert. Wirtschaftlich gibt es jedoch Situationen, in denen sich die Aufdeckung der stillen Reserven im Lichte des Realisationsprinzips nicht rechtfertigt (etwa bei Ersatzbeschaffungen, beim Austausch wirtschaftlich identischer Güter oder Umstrukturierungen). Denn das erzielte Entgelt ist nicht frei verfügbar, sondern muss zum Erwerb eines Ersatzvermögensgegenstands verwendet werden. Damit fehlt es an der freien Verfügbarkeit des Entgeltes, sodass wirtschaftlich keine Realisation stattfindet.

2. Nennen Sie die gesetzlichen Grundlagen im DBG für die Ersatzbeschaffung im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person und im Vermögen einer Kapitalgesellschaft.

Die gesetzliche Grundlage für die Ersatzbeschaffung im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person findet sich in Art. 30 DBG, jene für die Ersatzbeschaffung im Vermögen einer Kapitalgesellschaft in Art. 64 DBG.

3. Zählen Sie die heute geltenden notwendigen Voraussetzungen des Ersatzbeschaffungstatbestands auf.

Nach geltendem Recht sind die folgende Voraussetzungen notwendig, damit für ein Aktivum die Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden kann:

- *Verkauf von betriebsnotwendigem Anlagevermögen*
- *Ersatz durch betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Ausnahme: Ersatz von Liegenschaften durch bewegliches Vermögen)*
- *Das Ersatzobjekt muss sich in der Schweiz befinden*
- *Die Ersatzbeschaffung erfolgt innert angemessener Frist.*
- *Nicht mehr erforderlich ist dagegen die funktionale Identität des Ersatzobjektes.*

Aufgabe 10 (6 Punkte)

X. ist in der Gemeinde A. im Kanton B. ansässig. Der Kanton B. kennt das dualistische System. X. möchte die bisher im Privatvermögen gehaltene Liegenschaft C-Strasse Nr. 1, die ebenfalls in der Gemeinde A. belegen ist, ins Geschäftsvermögen seines Einzelunternehmens überführen. Das Einzelunternehmen ist in der Dienstleistungsbranche tätig und hat seine Büros ebenfalls in der Gemeinde A.

Fragen:

1. Zu welchem Wert muss/darf er die Liegenschaft einbringen?

X. darf die Liegenschaft zum Verkehrswert einbringen und in der Bilanz des Einzelunternehmens aktivieren (vgl. bundesgerichtliche Rechtsprechung, so etwa BGer 13. September 2011, 2C_151/2010, StE 2011 B 23.41 Nr. 5 = StR 2011, 954 ff.)

2. Welche Steuerfolgen hat die Einbringung?

Auf Ebene der direkten Bundessteuer erzielt X. einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern findet durch die Einbringung der Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen ein Systemwechsel von der Grundstückgewinn- zur Einkommensbesteuerung statt.

Der bislang im Privatvermögen entstandene Wertzuwachsgeinn in der Differenz zwischen Verkehrswert im Zeitpunkt der Einbringung und Anlagekosten unterliegt der Grundstückgewinnsteuer in der Gemeinde A.

Aufgabe 11 (7 Punkte)

X. ist seit vielen Jahren Eigentümer eines Mehrfamilienhauses an der D-Strasse Nr. 4 in der Gemeinde A, Kanton B. Der Kanton B. kennt das dualistische System. Der einkommenssteuerliche Wert der Liegenschaft (Buchwert in der Bilanz des Einzelunternehmens) beträgt CHF 800'000. Der damalige Anschaffungspreis betrug CHF 1'100'000. Gemäss eines jüngst erstatteten Schätzungsgutachtens beträgt der Verkehrswert der Liegenschaft CHF 2'200'000. X. möchte diese Liegenschaft ins Privatvermögen überführen.

Fragen:

1. Welche Voraussetzung muss die Liegenschaft D-Strasse Nr. 4 erfüllen?

Die Liegenschaft muss fortan überwiegend privaten Zwecken dienen, d.h. sie darf künftig nicht mehr überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit von X. dienen.

2. Erläutern Sie die Steuerfolgen, die sich für X. bei der Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen ergeben.

Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der Kantons- und Gemeindesteuer stellt die Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen eine gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG steuerbare Privatentnahme dar.

*Die Differenz zwischen dem Verkehrswert (CHF 2'200'000.-) und dem Einkommenssteuerwert (CHF 800'000.-), bestehend aus einem Wertzuwachsge-
winn von CHF 1'100'000.- sowie wieder eingebrachten Abschreibungen von CHF 300'000.-, total CHF 1'400'000.- bildet im Zeitpunkt der Überführung Bestandteil des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit und unterliegt zusammen mit dem übrigen Einkommen des X. der Einkommenssteuer. Auf dem gesamten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind Sozialversicherungsabgaben (AHV/IV etc.) zu entrichten.*

Aufgabe 12 (11 Punkte)

X. (47-jährig) verfügt derzeit über wenig Liquidität und hat Mühe, die aufgrund der Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen zusätzlich anfallende Steuer zu entrichten (siehe Sachverhalt Aufgabe 11). Er fragt Sie deshalb nach einer Möglichkeit, die Steuer aufzuschieben. Was empfehlen Sie ihm? Begründen Sie Ihre Ausführungen gestützt auf das DBG und dem Auszug aus dem Verwaltungserlass, den Sie in der Beilage zu diesen Prüfungsunterlagen finden.

Bei der Privatentnahme einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen kann X. gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG verlangen, dass die Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes aufgeschoben wird.

Die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten (wiedereingebrachte Abschreibungen), vorliegend CHF 300'000.- (CHF 1'100'000.–CHF 800'000.-) unterliegt jedoch nach Art. 18a Abs. 1 DBG im Zeitpunkt der Überführung der Einkommenssteuer.

Die Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes wird hingegen aufgeschoben bis zur Veräusserung der Liegenschaft. Dies gilt sowohl für den bisher im Geschäftsvermögen entstandenen Wertzuwachsgewinn als auch für den fortan bis zur Veräusserung im Privatvermögen entstehenden Wertzuwachsgewinn. Der gesamte Wertzuwachsgewinn wird gemäss KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009, Ziff. 2.1, Absatz 5 im Veräusserungszeitpunkt als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, obwohl die Liegenschaft nach der Überführung Privatvermögen darstellt.

Es wird somit nicht nur die Zahlung der Steuer aufgeschoben, sondern die Besteuerung an sich. Der Wertzuwachs nach der Privatentnahme ist im Zeitpunkt des Entscheids zur Entnahme nicht bekannt. Ist der Wertzuwachs substantiell, resultiert mit dem Aufschub der Besteuerung eine hohe latente Steuerlast, die in Zukunft (bei Veräusserung) anfallen wird (obwohl die Liegenschaft nach Entnahme Privatvermögen darstellt) und die es beim Entscheid zum Aufschub zu bedenken gilt.

Der Aufschub erfolgt nur auf Antrag des Steuerpflichtigen (KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009, Ziff. 2.1, Absatz 2).

Gemäss Ziff. 2.1, Absatz 4 des erwähnten Kreisschreibens kann ein gewährter Aufschub nicht vorzeitig beendet werden.