

Hochschulstrasse 17
Postfach
3001 Bern
Telefon +41 31 635 48 07
anwaltspruefungen.bern@justice.be.ch
www.justice.be.ch/obergericht

Prüfung II/2016 schriftlicher Fall Steuerrecht

Sachverhalt

Die X. AG ist eine in der Schweiz und im Ausland tätige Unternehmung in den Bereichen Informatik-/Managementberatung resp. Entwicklung und Vertrieb von Software. Ihr formeller Sitz (Handelsregistereintrag) befindet sich im Kanton Zug. In Zug unterhält die X. AG indes keine Büroinfrastruktur. Sie hat lediglich einen Briefkasten und eine c/o-Adresse bei einem Zuger Treuhänder. Die Büros und das Personal der X. AG befinden sich an der Z. Strasse in Bern. Alleinaktionärin der X. AG ist die in Bern wohnhafte Frau A, die auch einzelzeichnungsberechtigte Verwaltungsratspräsidentin der X. AG ist.

Die X. AG hat nach Aufforderung durch die kantonal-bernische Steuerverwaltung im Kanton Bern für das Jahr n eine Steuererklärung eingereicht.

Bezüglich einzelner Positionen der Steuerveranlagungen des Jahres n (Direkte Bundessteuer und bernische Staats- und Gemeindesteuer) bestehen unterschiedliche Auffassungen zwischen der X. AG und der bernischen Steuerverwaltung. Im Zuge der Veranlagungsverfahren haben die bernischen Steuerbehörden dementsprechend diverse Aufrechnungen vorgenommen. Da die X. AG mit diesen nicht einverstanden war, hat sie gegen die Veranlagungsverfügungen des Jahres n (direkte Bundessteuer/bernische Staats- und Gemeindesteuer) im Jahre n+3 Einsprache erhoben. Nachdem sämtliche Begehren der X. AG in den Einspracheverfügungen abgewiesen wurden, hat die X. AG Rekurs/Beschwerde an die bernische Steuerrekurskommission erhoben.

Aus dem Einspracheverfahren vor der bernischen Steuerverwaltung resp. dem Rekurs-/Beschwerdeverfahren vor der bernischen Steuerrekurskommission sind folgende Sachverhaltselemente bekannt (vgl. auch die zahlenmässige Übersicht in **Beilage 1**):

1. Die X. AG hat im Jahr n-3 eine Rückstellung für einen damals bevorstehenden Prozess im Umfang von CHF 100'000 gebucht. Einer ihrer Kunden hat nämlich gegen die X. AG einen Prozess aus einem Garantiefall angestrengt. Im Januar des Jahres n wurde der Prozess durch einen Vergleich beendet. Die X. AG verpflichtete sich dabei, dem Kunden per Saldo aller Ansprüche CHF 10'000 zu zahlen. Die X. AG hat die Rückstellung in ihrer Bilanz stehen gelassen.

Die bernische Steuerverwaltung hat im Zuge der Veranlagungsverfahren (direkte Bundessteuer, bernische Staats- und Gemeindesteuern) die Auflösung dieser Rückstellung verlangt und dementsprechend eine Aufrechnung im Gewinn der X. AG von CHF 90'000



vorgenommen. Die X. AG bestreitet die Zulässigkeit einer solchen Aufrechnung bezüglich Rückstellung.

Die bernische Steuerrekurskommission hat in ihren Entscheiden die Aufrechnung mit derselben Begründung wie die bernische Steuerverwaltung bestätigt.

2. Die X. AG hat im Jahre n den Fussballklub Basel (FC Basel) mit zwei Beiträgen unterstützt. Und zwar hat die X. AG für CHF 10'000 eine Mitgliedschaft im „Member Club“ inkl. zwei Plätzen auf der VIP-Tribüne für das Jahr n gekauft. Darüber hinaus ist die X. AG im Jahr n auch Mitglied im „Executive Club“ des FC Basel mit Anrecht auf zwei weitere Sitzplätze auf der VIP-Tribüne. Dafür hat sie im Jahr n CHF 40'000 bezahlt. Die bernische Steuerverwaltung hat den Abzug der fraglichen Beträge vollständig verweigert mit der Begründung, die im Kanton Bern tätige X. AG weise weder einen Bezug zu Basel noch zum Fussball auf und der Abzug der Beitragszahlungen sei somit geschäftsmässig nicht begründet und steuerlich aufzurechnen.

Die X. AG konnte vor Steuerrekurskommission zeigen, dass die Sitzplätze im Jahre n rege benützt wurden. Zudem konnte sie darlegen, dass sie im Jahre n von gewissen anderen Mitgliedern des Executive Clubs vereinzelt Aufträge akquiriert und Umsätze generiert hat.

Trotzdem hat die bernische Steuerrekurskommission die Abzüge von total CHF 50'000 mit der gleichen Begründung wie die bernische Steuerverwaltung verweigert und somit die Aufrechnungen der Steuerbehörden bestätigt.

3. Die X. AG hat im Jahre n-1 diverse neue Motorfahrzeuge für CHF 250'000 angeschafft. Sie schreibt diese Motorfahrzeuge jährlich, so auch im Jahr n, mit einem Abschreibungssatz von 40% linear vom Anschaffungswert ab. Die Steuerverwaltung akzeptiert nur eine Abschreibung von 20% (direkte Bundessteuer) resp. 25% (bernische Staats- und Gemeindesteuer) und hat dementsprechend eine Aufrechnung im Betrag von CHF 50'000 (direkte Bundessteuer) resp. CHF 37'500 (bernische Staats- und Gemeindesteuer) vorgenommen.

Die X. AG hat im Einspracheverfahren der Steuerverwaltung nun folgenden Vorschlag gemacht: Falls die Abschreibung von 40% nicht anerkannt werde, könne sie ohne weiteres den Lohn der im Betrieb als Direktorin mitarbeitenden Alleinaktionärin um CHF 50'000 erhöhen (zusätzlicher Lohnaufwand auf Stufe X. AG), so dass zumindest bei der direkten Bundessteuer „unter dem Strich“ gewinnsteuerlich alles beim alten bleibe (reduzierter Abschreibungsaufwand von CHF 50'000 und erhöhter Lohnaufwand von CHF 50'000) und somit die Abschreibungskorrektur einen administrativen Leerlauf bedeute. Die X. AG hat deshalb im Einspracheverfahren vorgeschlagen, eine korrigierte Jahresrechnung einzureichen, bei der die Abschreibung um CHF 50'000 reduziert und dafür der Lohn(aufwand) betreffend Alleinaktionärin um CHF 50'000 erhöht werde. Die

Steuerverwaltung hat dies abgelehnt.

Die X. AG wollte daraufhin ihr Anliegen mündlich bei der Steuerverwaltung vortragen, was diese indes ablehnte. Ebenfalls vor Steuerrekurskommission wollten die Vertreter der X. AG ihr Anliegen mündlich vortragen und dazu noch den Zeugen Z. mitbringen, dem offenbar einmal ein solcher „Deal“ seitens der Verwaltung gestattet wurde. Die bernische Steuerrekurskommission hat die mündliche Verhandlung resp. Zeugeneinvernahme aber ebenfalls abgelehnt. Die X. AG rügte im Einspracheverfahren bei der Steuerverwaltung und im Rekurs-/Beschwerdeverfahren vor Steuerrekurskommission vergeblich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

Die Steuerrekurskommission hat materiell die Aufrechnungen der Steuerverwaltung von CHF 50'000 (direkte Bundessteuer) resp. CHF 37'500 (bernische Staats- und Gemeindesteuern) geschützt.

4. Die X. AG hält 100% der Aktien an einer ausländischen Tochtergesellschaft (T. AG). Die T. AG hat im Jahre n eine „Dividende“ von CHF 100'000 an die X. AG ausgeschüttet. Im Ausland wurde diese Zahlung der T. AG allerdings unter dem ausländischen/lokalen Steuerrecht nicht als Dividende, sondern als steuerlich abzugsfähige Zinszahlung qualifiziert. Die X. AG hat bezüglich der Zahlung trotzdem den Beteiligungsabzug von 100% geltend gemacht. Die Steuerverwaltung verweigert den Beteiligungsabzug und will die CHF 100'000 im vollen Umfang der Gewinnsteuer auf Stufe X. AG unterstellen. Gleich entschieden wie die Steuerbehörden hat auch die bernische Steuerrekurskommission.
5. Die X. AG hatte im Jahre n-10 ein Grundstück für CHF 3 Mio. gekauft (Anschaffungswert). Per 1. Januar Jahr n ist das Grundstück mit einem Wert von CHF 2.4 Mio. in der Bilanz der X. AG bilanziert (Buchwert). Die X. AG verkauft das Grundstück Mitte Juli Jahr n zum Preis von CHF 3.2 Mio. an eine unabhängige Drittperson. Bei der bernischen Staats-/Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer wurde seitens der X. AG steuerlich ein Betrag von CHF 600'000 bei der Gewinnsteuer deklariert. Die kantonale Steuerverwaltung macht nun geltend, dass man bei der direkten Bundessteuer CHF 800'000 (also die Differenz zwischen Buchwert und Veräusserungspreis) der Gewinnsteuer hätte unterwerfen müssen, und macht eine entsprechende Aufrechnung von CHF 200'000. Die X. AG ist der Meinung, dass man auch bei der direkten Bundessteuer nur einen Betrag von CHF 600'000 mittels Gewinnsteuer hätte erfassen dürfen und den Restbetrag von CHF 200'000 mittels Grundstückgewinnsteuer hätte belasten müssen. Die Steuerrekurskommission schützte den Standpunkt der Steuerverwaltung.

Die bernische Steuerrekurskommission hat somit die Beschwerde/den Rekurs der X. AG vollumfänglich abgewiesen, soweit überhaupt darauf einzutreten war (vgl. auch Kolonne 4, Beilage 1), und der X. AG infolgedessen auch die Verfahrenskosten von CHF 1'000 auferlegt.

Die X. AG hat sich entschieden, gegen die Entscheide der bernischen Steuerrekurskommission vom 9. März Jahr n + 4, der Alleinaktionärin A am 10. März Jahr n + 4 zugestellt, Rechtsmittel einzulegen.

In ihren Rechtsmitteln will die X. AG vorerst als Hauptstandpunkt im Sinne eines Feststellungsbegehrens geltend machen, dass sie im Kanton Bern gar nicht steuerpflichtig sei, weil sie ihren Sitz im Kanton Zug habe (vgl. auch Kolonne 5, Beilage 1). Auf diese bereits in den Beschwerden vor der bernischen Steuerrekurskommission erhobene Rüge ist diese nicht eingetreten. Die Steuerrekurskommission war nämlich der Meinung, dass sie ein Feststellungsbegehren nicht prüfen könne. Die X. AG dagegen ist davon überzeugt, mit ihrem Feststellungsbegehren hinsichtlich subjektiver Steuerpflicht durchzudringen. Inhaltlich will die X. AG ihr Feststellungsbegehren unter anderem damit begründen, dass ihr die Eidg. Steuerverwaltung anlässlich der Gründung schriftlich bestätigt habe, dass der Kanton Zug für ihre Besteuerung zuständig sei.

Falls entgegen ihren Anträgen trotzdem die Steuerpflicht im Kanton Bern bestätigt wird, will die X. AG im Sinne eines Eventualbegehrens eine Streichung sämtlicher Aufrechnungen beim steuerbaren Reingewinn verlangen sowie die Gewährung des Beteiligungsabzuges einfordern (vgl. auch Kolonne 6, Beilage 1).

Konkret formulierte einer der Verwaltungsräte der X. AG das folgende Rechtsbegehren für die Rechtsmittel an die nächst höhere Instanz:

1. Die Entscheide der bernischen Steuerrekurskommission vom 9. März Jahr n + 4 seien betreffend direkter Bundessteuer des Steuerjahres n sowie betreffend bernischer Staats- und Gemeindesteuer des Steuerjahres n aufzuheben und es sei festzustellen, dass die X. AG im Kanton Bern im Steuerjahr n nicht steuerpflichtig sei.
2. Eventualiter: Die Entscheide der bernischen Steuerrekurskommission vom 9. März Jahr n + 4 seien aufzuheben und der steuerbare und satzbestimmende Gewinn des Steuerjahres n auf CHF 300'000 festzusetzen (direkte Bundessteuer und bernische Staats- und Gemeindesteuer).
Ferner sei der X. AG auf der Dividende von CHF 100'000 der Tochtergesellschaft T AG der Beteiligungsabzug zu gewähren,

alles unter Kostenfolge.

Schliesslich ist noch folgendes bekannt. Die Lehrtochter der X. AG schickte sich an, am 9. April Jahr n + 4 den Brief mit den rechtsgültig unterzeichneten Rechtsschriften per Auto auf die Post zu bringen. Auf dem Wege zur Schanzenpost in Bern erlitt sie allerdings um 1700 Uhr einen Verkehrsunfall, weil sie einen Rechtsvortritt übersehen hatte. Sie wurde daraufhin mit einem Fahrzeug der Sanitätspolizei bewusstlos ins Inselspital eingeliefert und am 10. April Jahr n + 4 um 1000 Uhr morgens operiert. Nach der Operation teilte sie ihrem Freund mit, dass sie die Rechtsmittel der Post nicht habe übergeben können. Der Freund telefonierte noch am gleichen Tag um 1800 Uhr abends der Alleinaktionärin A. und informierte diese über den Unfall und die unterlassene Absendung der Rechtsmittel. Alleinaktionärin A. übergab am 10. April Jahr n + 4 abends um 2045 Uhr die Beschwerden am Postschalter der Schanzenpost als eingeschriebenen Brief. Am nächsten Tag rief Frau A bei der zuständigen Rechtsmittelbehörde an und informierte diese über den Autounfall ihrer Angestellten. Auf Verlangen der Rechtsmittelbehörde reichte Frau A. zwei Tage

später noch ein Arztzeugnis nach, und erläuterte in einem kurzen Begleitschreiben den Unfallhergang.

Aufgabe:

1. Verfassen Sie den Entscheid der zuständigen Rechtsmittelinstanz. Für den Sachverhalt und die Prozessgeschichte kann auf die Aufgabe verwiesen werden. Es ist in jedem Fall zu sämtlichen Argumenten der Verfahrensbeteiligten materiell Stellung zu nehmen, unabhängig davon, ob auf das Rechtsmittel eingetreten werden kann.

Die bernische Kapitalsteuer ist nicht zu behandeln.

2. Füllen Sie die letzte Kolonne, d.h. Kolonne 7 auf der Beilage 1 handschriftlich aus. Vergessen Sie nicht, die Tabelle der Aufsicht abzugeben.

(Es ist davon auszugehen, dass für sämtliche der relevanten Jahre bereits die am 1. Januar 2016 gültigen Gesetzesgrundlagen Gesetzeskraft hatten).

Beilagen (im Anhang):

1. Zusammenstellung der Gewinnsteuerverhältnisse und Aufrechnungen betreffend X. AG in den bisherigen Verfahrensstadien.
2. Kalenderauszug Jahr n + 4.
3. Merkblatt A 1995 „Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe“ für die direkte Bundessteuer.

Hilfsmittel:

1. Eidgenössische Erlasse

- BV (SR 101)
- DBG (SR 642.11)
- StHG (SR 642.14)
- BGG (SR 173.110)
- VwVG (SR 172.021)

2. Bernische Erlasse

- KV (BSG 101.1)
- VRPG (BSG 155.21)
- GSOG (BSG 161.1)
- StG (BSG 661.11)
- AbV BE (BSG 661.312.59)
- BStV (BSG 668.11)
- VKD (BSG 161.12)
- PKV (BSG 168.811)

Zusammenstellung betreffend Gewinn X. AG

BEILAGE 1

	KOLONNE 1			KOLONNE 2			KOLONNE 3			KOLONNE 4			KOLONNE 5			KOLONNE 6			KOLONNE 7				
	Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betr. Steuerjahr n			In Rekurs/Beschwerde der X. AG durch diese geltend gemacht			In Rekurs/Beschwerde der X. AG durch diese geltend gemacht			In Rekurs/Beschwerde der X. AG durch diese geltend gemacht			Entscheide der Steuerrekurskommission betreffend Steuerjahr n			In den Rechtsmitteln an die obere Rechtsmittelbehörde durch die X. AG geltend gemacht			In den Rechtsmitteln an die obere Rechtsmittelbehörde durch die X. AG geltend gemacht			Entscheid der Rechtsmittelbehörde betr. Steuerjahr n	
	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Kt./Gde.	steuerbarer Gewinn Bund	steuerbarer Gewinn Bund			
"Übriger" Jahresgewinn (unumstritten)	300'000	300'000	0	0	0	300'000	300'000	0	300'000	300'000	0	0	0	0	0	300'000	300'000	0	0	0			
Umstrittene/diskutable Positionen ("Aufrechnungen")																							
1) Auflösung Rückstellung	90'000	90'000	0	0	0	0	0	0	90'000	90'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
2) Mitgliederbeiträge Member und Executive Club	50'000	50'000	0	0	0	0	0	0	50'000	50'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
3) Abschreibung Motorfahrzeuge	37'500	50'000	0	0	0	0	0	0	37'500	50'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
4) Beteiligungsabzug auf "Dividende"	0*	0*	0	0	0	0	0	0	0*	0*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
5) Grundstücksveräusserung	0	200'000	0	0	0	0	0	0	0	200'000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
TOTAL (steuerbarer) Gewinn Kt./Gde.	477'500		0	0	0	300'000	300'000	0	477'500	690'000	0	0	0	0	300'000	300'000	0	0	0	0			
TOTAL (steuerbarer) Gewinn Bund		690'000	0	0	0	300'000	300'000	0	690'000	690'000	0	0	0	0	300'000	300'000	0	0	0	0			

*) aber Verweigerung Beteiligungsabzug bezüglich CHF 100'000.

**) Antrag: Gewährung Beteiligungsabzug bezüglich CHF 100'000.

Januar							Februar							März									
Wo	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Wo	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Wo	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
52							1	5			1	2	3	4	5	9				1	2	3	4
1	2	3	4	5	6	7	8	6	6	7	8	9	10	11	12	10	5	6	7	8	9	10	11
2	9	10	11	12	13	14	15	7	13	14	15	16	17	18	19	11	12	13	14	15	16	17	18
3	16	17	18	19	20	21	22	8	20	21	22	23	24	25	26	12	19	20	21	22	23	24	25
4	23	24	25	26	27	28	29	9	27	28	29				13	26	27	28	29	30	31		
5	30	31																					

April							
Wo	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
13							1
14	2	3	4	5	6	7	8
15	9	10	11	12	13	14	15
16	16	17	18	19	20	21	22
17	23	24	25	26	27	28	29
18	30						

22. April n+4: Ostersonntag



Beilage 3

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Direkte Bundessteuer – Impôt fédéral direct – Imposta federale diretta

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe¹

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes²

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein ³	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein ³	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein ³	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein ³	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen.....	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden.....	20 %
Geleiseanschlüsse.....	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken.....	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container.....	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter.....	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger.....	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken.....	30 %
Motorfahrzeuge aller Art.....	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen.....	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind.....	40 %
Büromaschinen.....	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software).....	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill.....	40 %
Automatische Steuerungssysteme.....	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte.....	40 %
Werkzeuge, Werkzeugschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.....	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche.....	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalabfertigungungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet werden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

¹ Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schiffsverkehrsunternehmen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Fellerstrasse 21, 3003 Bern
Telefon 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch
Internet www.bbl.admin.ch

² Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

³ Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

⁴ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. **In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.**

Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales¹

Bases légales: Art. 27, 2^e al., let. a, 28 et 62 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

1. Taux normaux en pour cent de la valeur comptable²

Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitation pour le personnel	
– sur le bâtiment uniquement ³	2 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	1,5 %
Bâtiments commerciaux, bureaux, banques, grands magasins et cinémas	
– sur le bâtiment uniquement ³	4 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	3 %
Hôtels et restaurants	
– sur le bâtiment uniquement ³	6 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	4 %

Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux

(en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)	
– sur le bâtiment uniquement ³	8 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	7 %

Si un bâtiment est utilisé à différents usages commerciaux (p.ex. atelier et bureaux), on tiendra compte de manière appropriée des taux respectifs.

Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables.....	15 %
Constructions mobilières sur fonds d'autrui.....	20 %
Voies ferrées industrielles.....	20 %
Conduites d'eau industrielles.....	20 %
Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs.....	20 %

¹ Pour les exploitations agricoles et sylvicoles, les entreprises électriques, les téléfériques et les entreprises de navigation, il existe des notices spéciales, que l'on peut obtenir auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL, Fellerstrasse 21, 3003 Berne
Téléphone 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch / Internet www.bbl.admin.ch

² Pour les amortissements sur la **valeur d'acquisition**, les taux mentionnés seront réduits de moitié.

³ Le taux le plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan. En règle générale, l'amortissement d'un bien-fonds n'est pas admis.

⁴ On appliquera ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds ensemble figurent au bilan sous une seule et même rubrique. **Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur du terrain.**

Mobiliere commerciale, installazioni d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobiliere.....	25 %
Moyens de transport sans moteur de tout genre, en particulier remorques	30 %
Appareils et machines destinés à la production.....	30 %
Véhicules à moteur de tout genre.....	40 %
Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employées dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier	40 %
Machines qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles.....	40 %
Machines de bureau.....	40 %
Ordinateurs (hardware et software).....	40 %
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill	40 %
Systèmes à commande automatique.....	40 %
Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle	40 %
Outillage, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc.....	45 %
Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant.....	45 %

2. Cas spéciaux

Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie
Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

Installations pour la protection de l'environnement

Les installations pour la protection des eaux et de lutte contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

3. Amortissements faits après coup

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui demande la déduction de tels amortissement est tenu d'en établir le bien-fondé.

4. Procédés cantonaux spéciaux d'amortissement

Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écartent des procédés usuels et qui, en vertu du droit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou répétés sur le même objet (p.ex. amortissement immédiat). Des procédés spéciaux d'amortissement de cette nature peuvent être également appliqués en matière d'impôt fédéral direct, pour autant qu'ils conduisent à long terme au même résultat.

5. Amortissements opérés sur des actifs réévalués

Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites au moment de l'amortissement.

Ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali¹

Basi legali: Art. 27 cpv. 2 lett. a, 28 e 62 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)

1. Aliquote normali in per cento del valore contabile²

Case d'abitazione di società immobiliari e case d'abitazione per il personale	
– sui soli edifici ³	2 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	1,5 %
Edifici commerciali, edifici per uffici, banche, grandi magazzini, cinematografi	
– sui soli edifici ³	4 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	3 %
Alberghi e ristoranti	
– sui soli edifici ³	6 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	4 %
Fabbriche, magazzini e stabilimenti artigianali (in particolare officine e sili)	
– sui soli edifici ³	8 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	7 %
Se un edificio è impiegato per differenti scopi commerciali (ad es. officina e uffici), si terrà conto in modo equo delle differenti aliquote.	
Depositi a scansie e installazioni analoghe	15 %
Costruzioni mobili su fondi di terzi	20 %
Raccordi ferroviari industriali.....	20 %
Condotte d'acqua a fini industriali	20 %
Serbatoi (compresi i vagoni cisterna), contenitori	20 %
Mobili commerciali, installazioni d'officina e per magazzini a carattere mobile	25 %
Mezzi di trasporto senza motore d'ogni genere, in particolare i rimorchi	30 %
Apparecchi e macchine destinati alla produzione.....	30 %
Veicoli a motore d'ogni genere	40 %
Macchine usate principalmente nel lavoro a turni o impiegate in condizioni speciali, come ad esempio macchine pesanti per la lavorazione della pietra, macchine per cantieri stradali.....	40 %
Macchine altamente esposte ad agenti chimici degradanti	40 %
Macchine d'ufficio	40 %
Ordinatori (hardware e software).....	40 %
Valori immateriali che servono all'attività lucrativa, ad esempio brevetti, ragioni sociali, diritti d'edizione, concessioni, licenze e altri diritti di godimento; valore d'avviamento (goodwill).....	40 %
Sistemi a comando automatico	40 %
Installazioni di sicurezza, apparecchi elettronici di misurazione e di controllo	40 %
Attrezzi, utensili, attrezzi per macchine, strumenti, recipienti, impalcature, palette, ecc.	45 %
Stoviglie e biancheria di ristoranti e alberghi.....	45 %

2. Casi speciali

Investimenti per installazioni che risparmiano energia

Le isolazioni termiche, le installazioni per trasformare il sistema di riscaldamento, gli impianti per l'utilizzazione dell'energia solare, ecc., possono essere ammortizzati durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

Installazione per la protezione dell'ambiente

Le installazioni per la protezione delle acque e di protezione contro i rumori nonché le installazioni per la purificazione dell'aria possono essere ammortizzate durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

3. Ammortamenti tardivi

Sono ammessi ammortamenti tardivi solamente nei casi in cui l'impresa assoggettata non è stata in grado d'effettuare ammortamenti sufficienti negli anni precedenti a motivo del cattivo andamento degli affari. Chi richiede di poter procedere ad ammortamenti tardivi è tenuto a fornire la giustificazione.

4. Particolari metodi d'ammortamento previsti dai Cantoni

Sono particolari metodi d'ammortamento cantonali quelli che si scostano dai metodi usuali e che, in virtù del diritto fiscale cantonale o della prassi fiscale del Cantone erano, a determinate condizioni, già applicati regolarmente e sistematicamente, potendosi trattare d'ammortamenti unici o ripetuti sul medesimo oggetto (ad es. ammortamento immediato). Tali metodi particolari d'ammortamento possono anche essere applicati in materia d'imposta federale diretta, per quanto a lungo termine portino al medesimo risultato.

5. Ammortamenti su attivi rivalutati

Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamento.

¹ Per le aziende agricole e silvicole, le aziende elettriche, le teleferiche e le imprese di navigazione vi sono promemoria speciali, ottenibili presso l'Ufficio federale delle costruzioni e della logistica UFCL, Fellerstrasse 21, 3003 Berna, Telefono 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch / Internet www.bbl.admin.ch.

² Per gli ammortamenti sul valore di acquisto, le aliquote indicate vanno ridotte della metà.

³ L'aliquota d'ammortamento più elevata concernente i soli edifici può essere applicata soltanto se il valore contabile rimanente rispettivamente i costi di costruzione degli edifici sono attivati separatamente. In principio sui terreni non sono ammessi ammortamenti.

⁴ Questa aliquota va applicata se gli edifici e i terreni figurano in un'unica voce del bilancio. In tal caso l'ammortamento è ammesso soltanto sino al raggiungimento del valore del terreno.