

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach: Steuern allgemein

| | |
|----------------------|--------------------|
| Prüfungsdauer | 360 Minuten |
| Max. Punkte | 180 Punkte |

Übersicht

| | | Richtzeit | Maximal |
|------------------|---|------------------|----------------|
| Aufgabe 1 | Französische Betriebsstätte | 30 Minuten | 30 Punkte |
| Aufgabe 2 | Offshoregesellschaft | 12 Minuten | 12 Punkte |
| Aufgabe 3 | Amtshilfe | 15 Minuten | 15 Punkte |
| Aufgabe 4 | Kollektive Kapitalanlagen | 23 Minuten | 23 Punkte |
| Aufgabe 5 | Verkauf einer Holdinggesellschaft | 21 Minuten | 21 Punkte |
| Aufgabe 6 | Steuerstrafrecht | 19 Minuten | 19 Punkte |
| Aufgabe 7 | Internationale Steuerauscheidung | 15 Minuten | 15 Punkte |
| Aufgabe 8 | MWST-Folgen für diverse Geschäftstransaktionen | 12 Minuten | 12 Punkte |
| Aufgabe 9 | Gruppenbesteuerung (MWST) | 18 Minuten | 18 Punkte |
| Aufgabe 10 | Verkauf einer Liegenschaft (MWST) | 15 Minuten | 15 Punkte |
| Aufgaben 11 – 16 | Recht integriert | 90 Minuten | 90 Punkte |
| Aufgaben 17 – 20 | BWL integriert | 90 Minuten | 90 Punkte |

Sie haben für die Lösung der Prüfung 360 Minuten Zeit. Die Zeitangaben zu den einzelnen Aufgaben sind approximative Richtwerte. Die genaue Zeitplanung ist Ihre Sache.

Überprüfen Sie, ob der Aufgabensatz vollständig ist!

| | | | | |
|--|-------------|----------|---------------|--------------|
| Ø Deckblatt Steuern allgemein | rosa | 2 | Seiten | 1 + 2 |
| Ø Aufgabenblätter Teil Steuern | rosa | 17 | Seiten | 3 – 19 |
| Ø DBA-F | | 28 | Seiten | |
| Ø Zusatzabkommen vom 27. August 2009 zum DBA-F | | 8 | Seiten | |
| Ø Deckblatt Aufgabenteil Recht integriert | rosa | 1 | Seite | 20 |
| Ø Aufgabenblätter | rosa | 5 | Seiten | 21 - 25 |
| Ø Deckblatt Aufgabenteil BWL integriert | rosa | 1 | Seite | 26 |
| Ø Aufgabenblätter | rosa | 9 | Seiten | 27 - 35 |
| Ø Deckblatt Original-Lösungsblätter | weiss | 1 | Seite | 1 |
| Ø Lösungsblätter BWL | weiss | 6 | Seiten | 2 - 7 |
| Ø Lösungsblätter Steuern/Recht | kariert | 40 | Seiten | |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Weitere Hinweise zur genauen Beachtung:

- Ø Die Antworten sind kurz zu begründen mit Hinweis auf die einschlägigen **Gesetzesbestimmungen**:
 - § Für die Antworten zur Einkommens- und Gewinnsteuer sind die einschlägigen Bestimmungen des DBG und zur Vermögens-, Kapital- und Grundstückgewinnsteuer die einschlägigen Bestimmungen des StHG anzugeben.
 - § Für die Antworten zur Verrechnungssteuer sind die einschlägigen Bestimmungen des VStG und der Verrechnungssteuerverordnung, für Antworten zu den Stempelabgaben die einschlägigen Bestimmungen des StG und der Verordnung über die Stempelabgaben anzugeben.
 - § Für die Antworten zum internationalen Steuerrecht sind die einschlägigen Bestimmungen des OECD-Musterabkommens / des beigelegten Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-F heranzuziehen.
 - § Für die Antworten zum Mehrwertsteuerrecht sind die einschlägigen Bestimmungen des (alten) **MWSTG vom 2. September 1999** anzugeben.
- Ø **Eine Antwort wird nur dann bewertet, wenn sie richtig begründet ist.**
- Ø Lesen die Aufgabe genau und vollständig durch, bevor Sie die Frage beantworten.
- Ø Verwenden Sie für die Lösung nur die karierten Original-Lösungsblätter. Antworten auf den Aufgabenblättern (rosa) werden nicht berücksichtigt.
- Ø Jedes Lösungsblatt ist mit Ihrem Namen und Ihrer Kandidatennummer zu versehen.
- Ø Reicht der Platz auf den Lösungsblättern nicht aus, referenzieren Sie eindeutig zu allfälligen Beiblättern; Ausrechnungen stellen Bestandteil der Lösungen dar. Notizen auf den Aufgabenseiten oder den Rückseiten von Aufgaben- und Lösungsblätter werden nicht bewertet.
- Ø Legen Sie die Lösungsblätter, allfällige Beiblätter sowie die Aufgabenstellung (rosa) in die Umschlagmappe. Auch die Aufgabenstellung (rosa) muss abgegeben werden.

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.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Französische Betriebsstätte (30 Punkte)

Die in Basel ansässige FC Bank AG verfügt weder über inländische noch über ausländische Zweigniederlassungen. In Paris berät die Tochtergesellschaft, die FC (France) SA, französische Kunden in der Vermögensverwaltung. Die FC Cayman Islands Bank, eine weitere Tochtergesellschaft der FC Bank AG, agiert als Depotbank und nimmt weitere Funktionen für das Fondsgeschäft sowie im Zusammenhang mit Treuhandanlagen wahr.

Das Kundennetz umspannt Anleger aus der Schweiz und dem benachbarten Ausland, insbesondere aus Frankreich. Die Kundenberater der FC Bank AG besuchen die französischen Kunden regelmässig in Frankreich.

Frage 1.1: Begründung einer Betriebsstätte in Frankreich (15 Punkte)

Die Unterfragen zur Frage 1.1 sind unter der Annahme zu beantworten, dass der Betriebsstättenbegriff gemäss internem Recht in Frankreich dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und der Schweiz (DBA F) entspricht. Die Fragen sind mit Begründung unter Angabe der Artikel und Abschnitte des DBA F zu beantworten.

Begründen die jeweiligen Sachverhalte eine Betriebsstätte der FC Bank AG in Frankreich?

Frage 1.1.1 (4 Punkte)

Die Kundenberater der FC Bank AG treffen regelmässig ihre zahlreichen Kunden in den Räumlichkeiten der FC (France) SA und beraten die Kunden dort umfassend.

Frage 1.1.2 (4 Punkte)

Die Kundenberater der FC Bank AG treffen nur mögliche neue Kunden in den Räumlichkeiten der FC (France) SA und informieren die mögliche neue Klientschaft über die FC Bank AG und ihre Tätigkeiten.

Frage 1.1.3 (4 Punkte)

Die Kundenberater der FC Bank AG treffen regelmässig ihre zahlreichen Kunden ausserhalb der Räumlichkeiten der FC (France) SA in unterschiedlichen Tagungsräumen und Hotels und beraten dort ihre Kunden umfassend; sie vereinbaren unter anderem Vermögensverwaltungsaufträge, geben konkrete Anlageempfehlungen ab und nehmen Kaufs- und Verkaufsaufträge an.

Frage 1.1.4 (3 Punkte)

Die Kundenberater der FC Bank AG treffen regelmässig ihre zahlreichen Kunden ausserhalb der Räumlichkeiten der FC (France) SA in unterschiedlichen Tagungsräumen und Hotels und beraten dort ihre Kunden; sie informieren die Kunden über die Gewinne und Verluste auf ihren Anlagen und informieren die Kunden über allgemeine Marktentwicklungen; sie vereinbaren aber keine Vermögensverwaltungsaufträge, geben keine konkreten Anlageempfehlungen ab und nehmen keine Kaufs- und Verkaufsaufträge an.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Frage 1.2 Gewinnabgrenzung mit französischer Betriebsstätte (15 Punkte)

Es wird angenommen, dass die Aktivitäten der Kundenberater in Frankreich dort eine Betriebsstätte begründen

Frage 1.2.1 (4 Punkte)

Steuerberater Hugentobler erachtet die „resale minus“-Methode (Wiederverkaufspreismethode) als korrekte Transferpreismethode. Erklären Sie die Methode und beurteilen Sie die Anwendbarkeit der Methode.

Frage 1.2.2 (9 Punkte)

Welche weiteren Transferpreismethoden kennen Sie (nennen Sie 3 Methoden)? Wie beurteilen Sie die Methoden auf den vorliegenden Fall bezogen?

Frage 1.2.3 (2 Punkte)

Der Steuerexperte Wilfried Schedler hat sich soeben intensiv mit der OECD Transferpreisstudie und deren Empfehlungen zu Banken befasst. Er schlägt die Gewinn- und Kapitalaufteilung gemäss den Key Entrepreneurial Risk Taking-Funktionen („KERT“) vor. Erklären sie stichwortartig, worum es bei der OECD-Methode der Gewinnaufteilung nach KERT geht und wie sie konkret auf die FC Bank umzusetzen wäre.

Aufgabe 2: Offshoregesellschaft (12 Punkte)

Die FC Cayman Islands Bank erzielt mit ihren 2 Mitarbeitern und 5 nicht lokal ansässigen Verwaltungsräten 2/3 des Gruppengewinns der unter der FC Bank AG zusammengefassten Unternehmensgruppe. Die Kosten der FC Cayman Island Bank betragen nur 1% der Konzernkosten.

Frage 2.1 (5 Punkte)

Die Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt schlägt im Rahmen der Revision eine Korrektur der Transferpreise vor, indem der Gruppengewinn anhand der in Basel, Paris und Cayman Islands angefallenen Kosten auf die drei Rechtseinheiten aufgeteilt werden soll. Wie beurteilen sie diese Aufteilungsmethode? – Diskutieren Sie, unter welchen Voraussetzungen die Kosten ein Indiz für eine unrichtige Transferpreisausgestaltung sein können.

Frage 2.2 (3 Punkte)

Steuerkommissär Peterhans ist der Auffassung, ein Teil der Gewinne könne auch ohne Korrektur der Transferpreise in Basel besteuert werden. Wie könnte Herr Peterhans argumentieren (nennen sie 3 Argumentationsvarianten)?

Frage 2.3 (4 Punkte)

Der französische Kunde Alain de Couchepain tätigt über die FC Bank AG eine Treuhandanlage bei der FC Cayman Island Bank. Am 3. Juli 2010 erhält Alain de Couchepain eine Zinsgutschrift aus der Treuhandanlage auf sein Konto bei der FC Bank. Unter welchen Voraussetzungen ist die Zinsgutschrift verrechnungssteuerfrei?

Aufgabe 3: Amtshilfe (15 Punkte)

Der französischen Steuerverwaltung wird eine CD mit IBAN-Nummern (standardisierte Bankkontoinformationen für den Zahlungsverkehr) von angeblich in Frankreich ansässigen Personen zugespielt. Die IBAN-Nummern lassen keine Rückschlüsse auf den Namen der Kontoinhaber zu, hingegen konnten die französischen Steuerbehörden in Erfahrung bringen, dass die Konti bei der FC Bank geführt werden.

Wichtige Anmerkung: Die folgenden Aufgaben sind unter der Annahme zu lösen, dass das am 27. August 2009 abgeschlossene Änderungsprotokoll vom 27. August 2009 zum DBA-Frankreich (vgl. Beilage) im Zeitpunkt der Antragstellung in Kraft ist.

Frage 3.1 (8 Punkte)

Welche Voraussetzungen muss ein Antrag der französischen Steuerverwaltung auf Informationsaustausch im Amtshilfeverfahren in Steuersachen im Allgemeinen erfüllen, damit der Antrag erfolgreich ist (nur stichwortartige Angabe der Voraussetzungen)?

Frage 3.2 (4 Punkte)

Was könnte gegen den Antrag der französischen Steuerverwaltung alles eingewendet werden? Begründen Sie Ihre Antwort!

Frage 3.3 (2 Punkte)

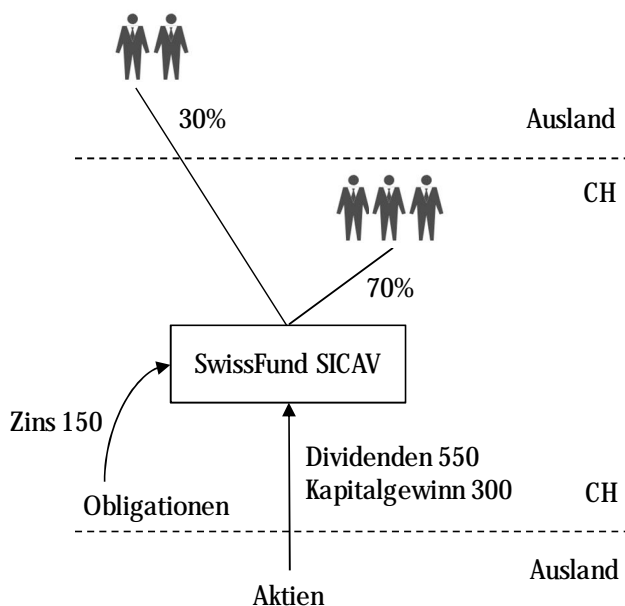
Braucht es einen Verdacht für einen Steuerstraftatbestand, damit ein Gesuch der französischen Steuerbehörden erfolgreich gestellt werden kann?

Frage 3.4 (1 Punkt)

Zufälligerweise entdeckt die französische Steuerverwaltung bei der Revision eines französischen Beraters eine Liste mit 13 Namen und IBAN-Nummern, die sich mit der im Ausgangssachverhalt genannten Liste aus der CD teilweise deckt? – Am gleichen Tag stellt die französische Steuerverwaltung ein Amtshilfegesuch auf Informationsaustausch. Wie reagiert die Eidgenössische Steuerverwaltung?

Aufgabe 4: Kollektive Kapitalanlagen (23 Punkte)

SwissFund ist eine schweizerische SICAV, welche in ausländische Aktien (85%) und inländische Obligationen (15%) investiert ist. SwissFund erzielt einen Gewinn von 1000 (davon 300 separat ausgewiesener Kapitalgewinn, 550 Dividenden und 150 Zins). Die Erträge werden von SwissFund nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert. SwissFund hat inländische (70%) und ausländische (30%) natürliche Personen als Investoren.



Frage 4.1 (3 Punkte)

Wann und auf welchen Erträgen schuldet SwissFund auf den thesaurierten Gewinnen Verrechnungssteuer?

Frage 4.2 (3 Punkte)

Kann ein im Ausland ansässiger Investor eine auf den Ausschüttungen des SwissFund allenfalls erhobene Verrechnungssteuer gestützt auf das VStG zurückfordern (inkl. Berechnung)?

Frage 4.3 (3 Punkte)

Kann ein im Ausland ansässiger Investor eine auf den Ausschüttungen des SwissFund allenfalls erhobene Verrechnungssteuer nach Praxis der ESTV gestützt auf ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA zurückfordern? In welchem Umfang?

Frage 4.4 (3 Punkte)

Kann die auf den inländischen Obligationenzinsen einbehaltene Verrechnungssteuer zurückgefordert werden? Von wem, in welchem Umfang und gestützt auf welche Rechtsgrundlage?

Frage 4.5 (3 Punkte)

Kann die SICAV die auf den ausländischen Dividenden einbehaltene Quellensteuer zurückfordern?

Frage 4.6 (2 Punkte)

Wie werden die Erträge und Kapitalgewinne des SwissFund beim schweizerischen Investor (Privatvermögen) besteuert?

Frage 4.7 (4 Punkte)

Welche Einkommenssteuerfolgen ergeben sich nach der Praxis der ESTV für natürliche Personen, welche die Anteile im Geschäftsvermögen halten? Spielt es diesbezüglich eine Rolle, dass handelsrechtlich der thesaurierte Gewinn in der Buchhaltung des Investors nicht erfolgswirksam verbucht wird? Was ist mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu beachten?

Frage 4.8 (2 Punkte)

SwissFund hat auch eine spezielle Anteilsklasse, deren Anteile nur von steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gehalten werden. Welche Besonderheiten ergeben sich für SwissFund diesbezüglich?

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

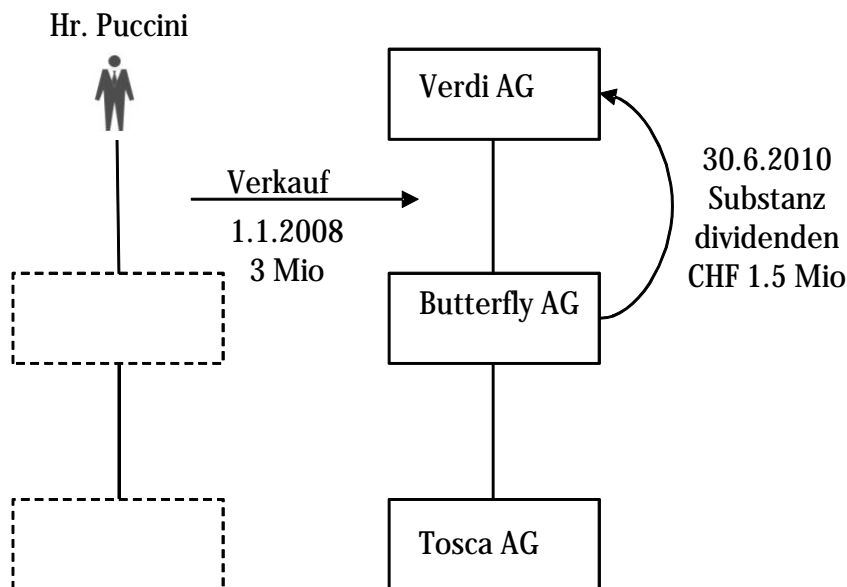
Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 5: Verkauf einer Holdinggesellschaft (21 Punkte)

Ausgangssachverhalt: Der in der Schweiz ansässige Herr Puccini hält 100% des Aktienkapitals der Butterfly AG in seinem Privatvermögen. Am 1. Januar 2008 verkauft er seine Beteiligung an die unabhängige Verdi AG zum Preis von CHF 3 Mio. Nach erfolgreichen Jahren 2008 (Gewinn: CHF 310'000) und 2009 (Gewinn: CHF 410'000) schüttet die Butterfly AG am 30. Juni 2010 eine Dividende von CHF 1.5 Mio. aus, wobei Herr Puccini an dieser Ausschüttung mitgewirkt hat.

(Lösungen für direkte Bundessteuer gemäss Praxis ESTV; einmalige Nennung von Gesetzesartikel/Tatbestandsvoraussetzungen genügt)



Frage 5.1 (2 Punkte)

Welche Steuerfolgen hat die Ausschüttung für Herrn Puccini, wenn sich die Bilanzen der Butterfly AG sowie ihrer Tochter, der Tosca AG, sich wie folgt präsentieren (es liegen keine stillen Reserven vor):

Bilanz Butterfly AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 400 | 600 | FK |
| Beteiligung Tosca AG | 2600 | 600 | AK |
| | | 120 | Gesetzliche Reserven |
| | | 1680 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Bilanz Tosca AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 300 | 800 | FK |
| Betriebsnotwendige Aktiven | 2300 | 600 | AK |
| | | 300 | Gesetzliche Reserven |
| | | 900 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 2600 | 2600 | Total Passiven |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Frage 5.2 (3 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen in Frage 5.1, wenn die Beteiligung nicht am 1. Januar 2008, sondern am 1. Januar 2009 verkauft worden wäre? (Während im Jahr 2008 nunmehr ein Gewinn von CHF 0 erzielt wurde, beträgt der im Jahr 2009 erwirtschaftete Gewinn nunmehr CHF 700'000).

Frage 5.3 (2 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen in Frage 5.1, wenn in den Jahren 2008 und 2009 jeweils ein Gewinn von CHF 500'000 erzielt worden wäre?

Frage 5.4 (3 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen im Ausgangssachverhalt, wenn sich die Bilanzen im Zeitpunkt des Verkaufs wie folgt präsentiert hätten? Ist es von Bedeutung, dass die Bilanz der Butterfly AG nur noch 200 offene Reserven zeigt?

Bilanz Butterfly AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 0 | 2080 | FK |
| Beteiligung Tosca AG | 3000 | 600 | AK |
| | | 120 | Gesetzliche Reserven |
| | | 200 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Bilanz Tosca AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 300 | 1200 | FK |
| Betriebsnotwendige Aktiven | 2700 | 600 | AK |
| | | 300 | Gesetzliche Reserven |
| | | 900 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Frage 5.5 (3 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen im Ausgangssachverhalt, wenn sich die Bilanzen im Zeitpunkt des Verkaufs wie folgt präsentiert hätten? Inwiefern ist es von Bedeutung, dass die Bilanz der Tosca AG nur noch offene Reserven von 100 zeigt?

Bilanz Butterfly AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 0 | 2080 | FK |
| Beteiligung Tosca AG | 3000 | 600 | AK |
| | | 120 | Gesetzliche Reserven |
| | | 200 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Bilanz Tosca AG per 31.12.2007 (in TCHF)

| | | | |
|---------------------------------|------|------|----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 300 | 2000 | FK |
| Betriebsnotwendige Aktiven | 2700 | 600 | AK |
| | | 300 | Gesetzliche Reserven |
| | | 100 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Frage 5.6 (4 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen im Ausgangssachverhalt, wenn sich die Bilanzen im Zeitpunkt des Verkaufs wie folgt präsentiert hätten? Spielt es eine Rolle, dass die gesetzlichen Reserven der Tosca AG nun 350 betragen?

| | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 0 | 1980 | FK |
| Beteiligung Tosca AG | 3000 | 600 | AK |
| | | 120 | Gesetzliche Reserven |
| | | 300 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

| | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 300 | 1850 | FK |
| Betriebsnotwendige Aktiven | 2700 | 600 | AK |
| | | 350 | Gesetzliche Reserven |
| | | 200 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Frage 5.7 (4 Punkte)

Wie hoch wäre das steuerbare Einkommen im Ausgangssachverhalt, wenn sich die Bilanzen im Zeitpunkt des Verkaufs wie folgt präsentiert hätten? Spielt es eine Rolle, dass die gesetzlichen Reserven der Butterfly AG nunmehr 0 betragen?

| | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 0 | 2080 | FK |
| Beteiligung Tosca AG | 3000 | 600 | AK |
| | | 0 | Gesetzliche Reserven |
| | | 320 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

| | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|-----------------------|
| Nichtbetriebsnotwendige Aktiven | 300 | 1800 | FK |
| Betriebsnotwendige Aktiven | 2700 | 600 | AK |
| | | 300 | Gesetzliche Reserven |
| | | 300 | Offene Reserven |
| Total Aktiven | 3000 | 3000 | Total Passiven |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 6: Steuerstrafrecht (19 Punkte)

Herr Wagner ist ein als selbständiger Berater tätiger dipl. Steuerexperte in Zürich. Zu seinen Kunden gehört auch der ebenfalls in Zürich ansässige Herr Rossini, für den er (auf dessen Wunsch) inhaltlich unwahre Urkunden herstellt und die Herr Rossini zum Zweck der Hinterziehung der direkten Bundessteuer gebraucht.

Frage 6.1 (4 Punkte)

Macht sich Herr Wagner gemäss DBG strafbar (inkl. Gesetzesartikel)?

Frage 6.2 (3 Punkte)

Macht sich Herr Wagner gemäss Art. 14 oder 15 VStrR strafbar?

Frage 6.3 (3 Punkte)

Herr Rossini setzt sich ins Ausland ab, ohne dass er die verlangten Nachsteuern und Steuerbussen (insgesamt CHF 350'000 Nachsteuern [zzgl. Zins von CHF 50'000]; CHF 350'000 Steuerbussen) beglichen hätte. Nun wenden sich die Steuerbehörden an Herrn Wagner. Zu Recht?

Frage 6.4 (2 Punkte)

Wie wäre die Strafbarkeit von Herrn Wagner zu beurteilen, wenn Herr Wagner Herrn Rossini (ohne dessen Wissen) bei den schweizerischen Steuerbehörden am 30. März 2010 anzeigt (und dabei seine Mitwirkung an den Straftatbeständen offenlegt)?

Frage 6.5 (2 Punkte)

Herr Wagner hat am 30. März 2010 auch Gewinnsteuerhinterziehungen gemeldet, die dieser für die Pacific AG, bei der er seinerzeit Verwaltungsrat gewesen ist, begangen hat. Der jetzige Verwaltungsrat erfährt, dass Herr Wagner "ausgepackt" hat und meldet die entsprechenden Gewinnsteuerhinterziehungen am 30. April 2010 ebenfalls den Steuerbehörden. Welche Konsequenzen hat dies für die Strafbarkeit der Pacific AG bzw. der weiteren seinerzeit an der Steuerhinterziehung beteiligten VR-Mitglieder der Pacific AG?

Frage 6.6 (5 Punkte)

Herr Rossini stirbt am 1. Juni 2011. Die überlebende Ehefrau (Alleinerbin von Herrn Rossini; seit 20 Jahren mit ihm im Güterstand der Gütergemeinschaft verheiratet) bekommt es mit der Angst zu tun und meldet am 1. Juli 2011 die (den Steuerbehörden noch unbekannt) Steuerhinterziehung und unterstützt die Steuerbehörden im darauf eröffneten Verfahren betreffend Nachsteuern und Steuerbussen vorbehaltlos. (Die Eheleute haben sowohl Steuerfaktoren von Herrn als auch von Frau Rossini gemeinsam hinterzogen).

Für welche Jahre können die Steuerbehörden Nachsteuern und Steuerbussen erheben?

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 7: Internationale Steuerauscheidung (15 Punkte)

Aufgabe 7.1 (5 Punkte)

Die international tätige Selling AG hat ihren Hauptsitz in der Schweiz und verfügt über Betriebsstätten in verschiedenen Staaten. Aufgrund der nach Schweizer Handelsrecht abgeschlossenen Buchhaltungen weist die Gesellschaft folgende Ergebnisse nach Steuern aus:

| | | | | | |
|---------------------------|-------|---------|---------|---------|---------|
| <u>Steuerperiode 2008</u> | Total | Sitz CH | Staat A | Staat B | Staat C |
| Gewinn/Verlust | 120 | 150 | -20 | 40 | -50 |
| <u>Steuerperiode 2009</u> | Total | Sitz CH | Staat A | Staat B | Staat C |
| Gewinn/Verlust | 30 | -10 | 30 | -20 | 30 |

Ermitteln Sie das steuerbare Ergebnisse 2008 der Selling AG gemäss dem DBG so, dass (in der Steuerperiode 2008) das geringst mögliche Ergebnis resultiert. Ermitteln Sie basierend darauf anschliessend das steuerbare Ergebnisse 2009 der Selling AG so, dass (in der Steuerperiode 2009) ebenfalls das geringst mögliche steuerbare Ergebnis resultiert.

Frage 7.2 (3 Punkte)

Die international tätige Production AG hat ihren Hauptsitz in der Schweiz und verfügt über eine ausländische Betriebsstätte. Aufgrund der nach Schweizer Handelsrecht abgeschlossenen Buchhaltungen weist die Gesellschaft folgende Ergebnisse nach Steuern aus:

| | | | |
|---------------------------|-------|---------|---------|
| <u>Steuerperiode 2008</u> | Total | Sitz CH | Staat A |
| Gewinn/Verlust | 100 | 120 | -20 |
| <u>Steuerperiode 2009</u> | Total | Sitz CH | Staat A |
| Gewinn/Verlust | 140 | 100 | 40 |

Der ganze Schweizer Gewinn von 120 in der Steuerperiode 2008 stellt Schweizer Nettobeteiligungsertrag, der für den Beteiligungsabzug gemäss Art. 69/70 DBG qualifiziert, dar. Ermitteln Sie das steuerbare Schweizer Ergebnis für die Steuerperiode 2008 und 2009 gemäss DBG so, dass die kleinste Steuerfolge resultiert.

Frage 7.3 (7 Punkte)

Die international tätige Versicherungsgesellschaft Insurance AG hat ihren Hauptsitz in der Schweiz und verfügt über Betriebsstätten in verschiedenen Staaten. Aufgrund der nach Schweizer Handelsrecht abgeschlossenen Buchhaltungen weist die Gesellschaft folgende Ergebnisse nach Steuern aus:

| | | | | | |
|---------------------------|-------|---------|---------|---------|---------|
| <u>Steuerperiode 2008</u> | Total | Sitz CH | Staat A | Staat B | Staat C |
| Gewinn/Verlust | -60 | -80 | 10 | -40 | 50 |
| <u>Steuerperiode 2009</u> | Total | Sitz CH | Staat A | Staat B | Staat C |
| Gewinn/Verlust | 90 | 70 | 10 | -10 | 20 |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Ermitteln Sie das Schweizer steuerbare Ergebnis für beide Steuerperioden aufgrund der

- a) quotenmässigen (quotalen) direkten Methode mit Gesamtverlustverrechnung
- b) quotenmässigen (quotalen) direkten Methode mit Teilverlustverrechnung

Aufgabe 8: MWST-Folgen für diverse Geschäftstransaktionen (12 Punkte)

Qualifizieren Sie die folgenden Geschäftsvorfälle aus mehrwertsteuerlicher Sicht gemäss MWSTG vom 2. September 1999. Gehen Sie jeweils davon aus (ausser es steht ausdrücklich anders), dass die steuerpflichtigen Unternehmen nach der effektiven Abrechnungsmethode ihre Deklarationen erfüllen.

Frage 8.1 (4 Punkte)

Die steuerpflichtige Gesellschaft Immo AG schätzt den Verkehrswert einer im Wallis gelegenen Immobilie, die einem im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Italiener gehört. Die Immo AG verrechnet dem Italiener eine Gebühr von CHF 12'000 (inkl. allfällige Mehrwertsteuer). Welche Steuerfolgen ergeben sich für die Immo AG? Begründen Sie Ihre Antwort und geben Sie den allfälligen Steuerbetrag an.

(je 1 Punkt für Gesetzesartikel, 2 für Begründung und 1 Punkt für den Steuerbetrag).

Frage 8.2 (4 Punkte)

Die steuerpflichtige Vermittlungs AG vermittelt im fremden Namen und für fremde Rechnung eine Vercharterung eines Flugzeuges. Die Vermittlung erfolgt zwischen der in der Schweiz ansässigen steuerpflichtigen Charter AG (Vertretene) und der in der Schweiz ansässigen steuerpflichtigen Aviation AG. Das Flugzeug wird dabei im Umfang von 80% im Ausland benutzt und zu 20% in der Schweiz. Die Entschädigung, welche die Vermittlungs AG von der Charter AG erhält, beträgt 50'000 (inkl. allfällige MWST). Welche Steuerfolgen ergeben sich für die Vermittlungs AG? Begründen Sie Ihre Antwort und geben Sie den allfälligen Steuerbetrag an.

Frage 8.3 (4 Punkte)

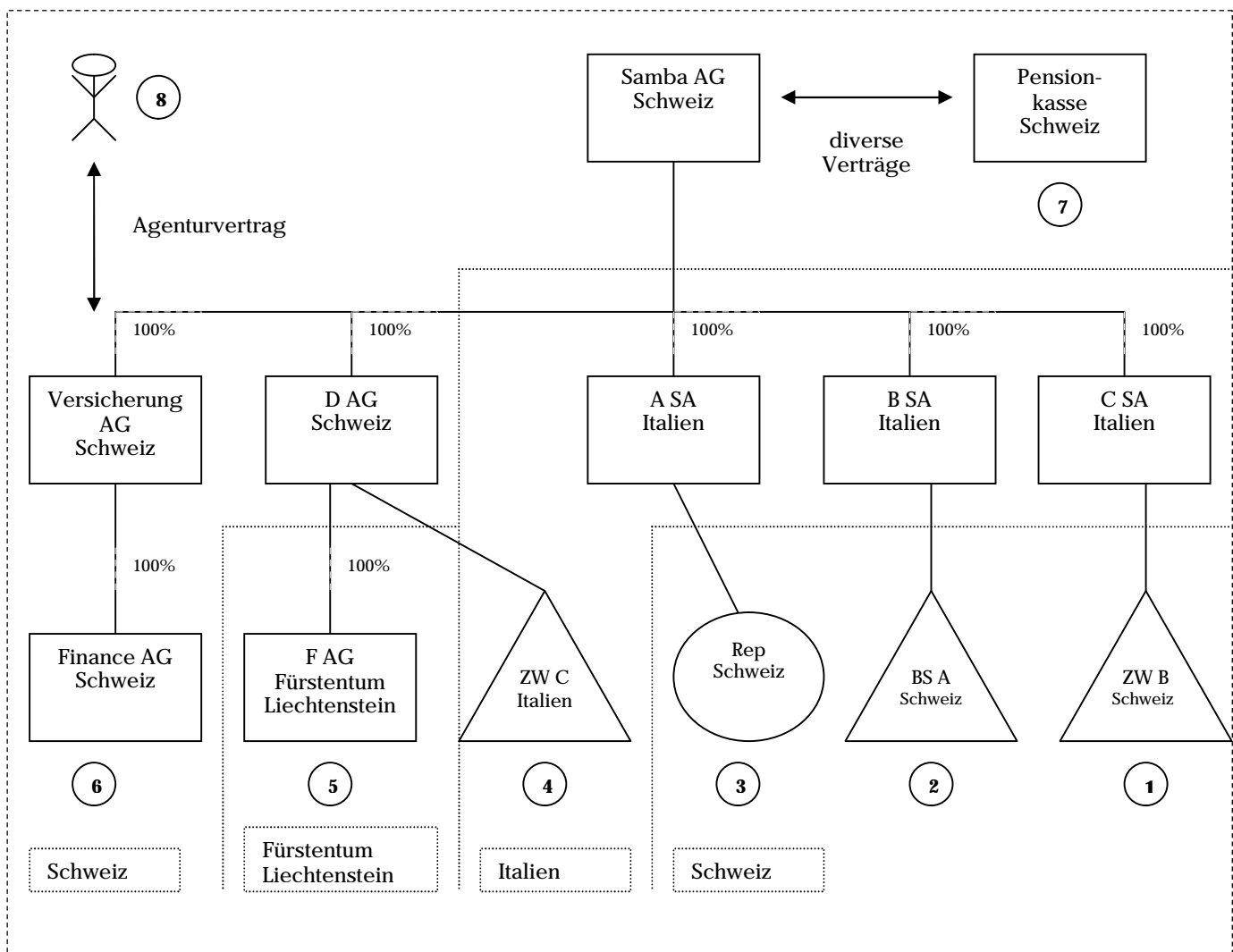
Die in der Schweiz steuerpflichtige Vermögensverwaltungsgesellschaft Investment AG erbringt Vermögensberatungsdienstleistungen an die deutsche Zweigniederlassung der in der Schweiz steuerpflichtigen Consulting AG. Die Investment AG verrechnet dabei der deutschen Zweigniederlassung CHF 30'000 (inkl. allfällige Mehrwertsteuer). Welche Steuerfolgen ergeben sich für die steuerpflichtige Investment AG? Begründen Sie Ihre Antwort und geben Sie den allfälligen Steuerbetrag an.

Aufgabe 9: Gruppenbesteuerung (MWST) (18 Punkte)

Frage 9.1 (5 Punkte)

Was sind die allgemeinen Voraussetzungen, dass ein Konzern die Gruppenbesteuerung anwenden kann? Welche in der nachstehenden Grafik mit 1-8 bezeichneten Einheiten des Konzerns Samba AG müssen bzw. könnten in die Mehrwertsteuergruppe im Jahr 2009 aufgenommen werden? Begründen Sie kurz Ihre Antworten wieso die einzelnen Einheiten in die Gruppe aufgenommen werden müssen/könnten respektive nicht aufgenommen werden können.

Der Konzern Samba AG weist im Jahr 2009 folgende rechtliche Struktur auf:



Erläuterungen:

- 1: Schweizer Zweigniederlassung, welche im Schweizer Handelsregister eingetragen ist.
- 2: Schweizer Verkaufs-Betriebsstätte, welche nicht im Schweizer Handelsregister eingetragen ist.
- 3: Schweizer Repräsentationsbüro, welches ausschliesslich Werbeaktivitäten für die italienische Gesellschaft A SA erbringt.
- 4: Italienische Zweigniederlassung

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

5: Operativ tätige Gesellschaft, ansässig im Fürstentum Liechtenstein. Erbringt diverse Dienstleistungen an sämtliche Schweizer Gruppen-Gesellschaften.

6: Schweizer Gesellschaft, welche ausschliesslich guppeninterne und -externe Finanzierungen erbringt.

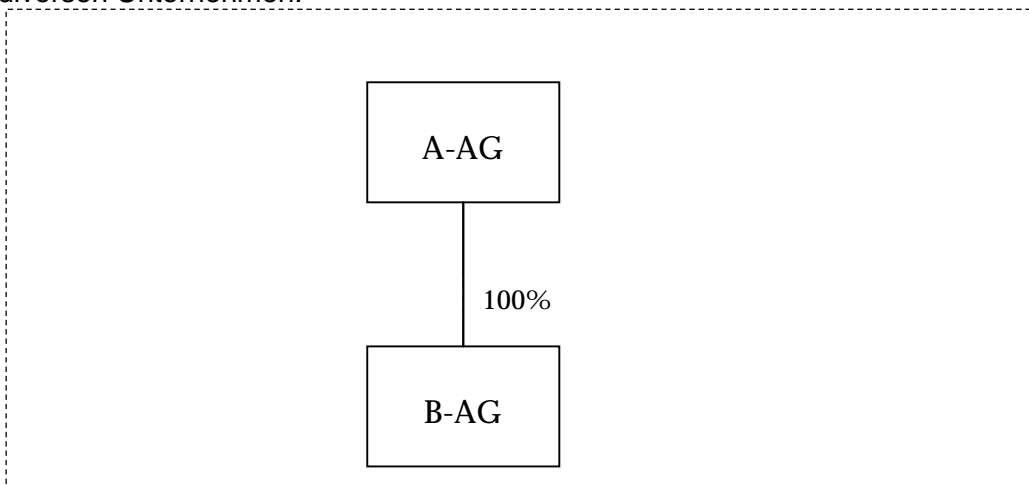
7: Pensionskasse (Vorsorgeeinrichtung nach BVG): sämtliche Tätigkeiten (Versicherung, Vermögensverwaltungen, etc.) wurden an den Konzern Samba AG outsourct.

8: in der Schweiz ansässiger Versicherungsvertreter (natürliche Person), der einen schriftlichen Generalagentur-Vertrag mit der Schweizer Versicherung AG abgeschlossen hat. Basierend auf diesem Vertrag erbringt er ausschliesslich Vermittlungsleistungen an die Versicherung AG.

Frage 9.2 (8 Punkte)

Würden Sie der folgenden Gruppe anraten, sich der Gruppenbesteuerung zu unterziehen? Begründen Sie Ihre Antwort indem Sie den betragsmässigen Steuervorteil oder –nachteil berechnen.

Der Vino Konzern, bestehend aus der A-AG und B-AG, vertreibt vor allem Weinflaschen. Neben dem Vertrieb von Weinflaschen erbringt die B-AG zudem diverse allgemeine Schulungen (Unterricht mit wissenschaftlichen Charakter) an in der Schweiz steuerpflichtige Vertreter von diversen Unternehmen.



Gesellschaft A-AG

Vorsteuerbelasteter Aufwand (von unabhängigen Dritten bezogen): CHF 200 (exkl. 7.6% MWST)

Umsatz aus dem Verkauf von Weinflaschen an unabhängige inländische Dritte: CHF 200 (exkl. 7.6% MWST)

Umsatz aus dem Verkauf von Weinflaschen an die B-AG: CHF 200 (exkl. 7.6% MWST)

Gesellschaft B-AG

Vorsteuerbelasteter Aufwand (von unabhängigen Dritten bezogen): CHF 200 (exkl. 7.6% MWST)

Umsatz aus dem Verkauf von Weinflaschen an unabhängige Dritte: CHF 600 (exkl. 7.6% MWST)

Umsatz aus diversen Schulungsleistungen an Schweizer Unternehmungen: CHF 200 (ohne MWST)

Die Aufwendungen (bezogene Leistungen von Dritten und von Gruppengesellschaften) können aufgrund der internen Kostenrechnungen wie folgt zugeteilt werden:

A-AG: je 50% aller Aufwendungen können dem Umsatz aus dem Verkauf an Dritte und an die B-AG zugeordnet werden.

B-AG: 75% aller Aufwendungen können dem Umsatz aus dem Verkauf an Dritte zugeordnet werden, die restlichen 25% können den Schulungsleistungen zugeordnet werden.

Frage 9.3 (3 Punkte)

Unabhängig von der Guppenbesteuerung, welche weitere Möglichkeit sehen Sie, um die Netto-Steuerzahllast des Konzerns zu reduzieren? Nennen Sie eine Möglichkeit und beschreiben Sie kurz den Vorteil. Gehen Sie dabei davon aus, dass der Vino Konzern allfällige geschuldete Mehrwertsteuer auf allen Umsätzen jeweils vollumfänglich weiterbelasten kann an seine Leistungsempfänger. Der Konzern konnte somit in all seinen Verträgen (Verkaufs- und Schulungsverträge) durchsetzen, dass eine allfällige MWST durch den Leistungsempfänger getragen wird.

Frage 9.4 (2 Punkte)

Welche Nachteile kann die Gruppenbesteuerung grundsätzlich mit sich bringen? Beschreiben Sie mind. 2 verschiedene Nachteile.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 10: Verkauf einer Liegenschaft (MWST) (15 Punkte)

Die steuerpflichtige Sunny AG, welche nach der effektiven Abrechnungsmethode abrechnet, hat am 30. Juni 2003 eine Liegenschaft erstellen lassen, wobei sich die totalen Kosten auf CHF 2.6 Mio (exkl. allfällige MWST) belaufen. Darin enthalten ist der Kaufpreis für den Boden im Umfang von CHF 0.4 Mio. Der verbleibende Betrag stellt Baukosten von diversen Bauunternehmungen dar, wobei davon insgesamt CHF 200'000 (exkl. allfällige MWST) Baukosten sind, welche von nicht steuerpflichtigen Bauunternehmungen erbracht wurden, CHF 500'000 (exkl. allfällige MWST) von steuerpflichtigen Bauunternehmungen, welche nach Saldosteuersatz abrechnen, und der Rest Baukosten von Bauunternehmungen welche nach der effektiven Abrechnungsmethode abrechnen.

Die Liegenschaft hat eine Fläche von insgesamt 1000m² und wurde bislang durch die Sunny AG immer wie folgt genutzt:

- Vermietung an Dritte (mit Option): 300m²
- Vermietung an Dritte für Wohnzwecke (ohne Option): 200m²
- Nutzung als Bürogebäude (ausschliesslich für steuerbare und steuerbefreite Umsätze): 500m²

Am 21. Februar 2009 verkauft die Sunny AG die Liegenschaft für den Preis von CHF 3.5 Mio (exkl. allfällige MWST) an die Consulting AG, wobei davon insgesamt CHF 0.5 Mio auf den Boden entfallen. Die Büroräumlichkeiten werden zukünftig ebenfalls ausschliesslich durch die Consulting AG für steuerbare und steuerbefreite Dienstleistungen genutzt. Die Consulting AG wird die Vermietungsverträge unverändert übernehmen.

Die Sunny AG hat jeweils alle Vorsteuern geltend gemacht, zu der sie aufgrund der Nutzung der Liegenschaft berechtigt war. Sofern MWST auf den Kreditorenrechnungen (Baukosten) abgerechnet wurde, ist immer davon auszugehen, dass der anwendbare MWST-Satz 7.6% beträgt.

Frage 10.1 (6 Punkte)

Welche Mehrwertsteuerfolgen ergeben sich, wenn die Sunny AG keine Lieferungssteuer auf dem Verkaufspreis der Liegenschaft erheben will? Begründen Sie Ihre Antwort und berechnen Sie allfällige MWST betragsmässig.

Frage 10.2 (4 Punkte)

Die Sunny AG hat sich entschlossen, den Verkauf der Liegenschaft gemäss Frage 10.1 als steuerbare Lieferung zu qualifizieren? Welche Möglichkeiten sehen Sie, damit der Verkauf als steuerbare Lieferung qualifiziert werden kann? Was sind die Voraussetzungen dafür? Sind diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt? (4 Punkte).

Frage 10.3 (3 Punkte)

Berechnen sie die Steuerfolgen für die erwähnten Möglichkeiten gemäss Frage 10.2.

Frage 10.4 (2 Punkte)

Was sind die Vor- und Nachteile für den Käufer, wenn der Verkauf der Liegenschaft gemäss Frage 10.1. abgewickelt wird, verglichen zu den Möglichkeiten gemäss Aufgabe 10.2? Erläutern Sie jeweils mindestens einen Vor- und Nachteil.

Fach: Steuern allgemein/Recht

Übersicht Aufgaben Recht integriert

| | | Approx Richtzeit | Maximal |
|------------|----------------------------|-----------------------------|----------------|
| Aufgabe 11 | Immobiliarsachenrecht | 10 Minuten | 10 Punkte |
| Aufgabe 12 | Erbrecht | 12 Minuten | 12 Punkte |
| Aufgabe 13 | Arbeitsrecht | 18 Minuten | 18 Punkte |
| Aufgabe 14 | Mietrecht | 12 Minuten | 12 Punkte |
| Aufgabe 15 | Gesellschaftsrecht | 18 Minuten | 18 Punkte |
| Aufgabe 16 | Transaktionen - Spaltungen | 20 Minuten | 20 Punkte |

Sie haben für die Lösung der Prüfung 90 Minuten Zeit. Die Zeitangaben zu den einzelnen Aufgaben sind approximative Richtwerte. Die genaue Zeitplanung ist Ihre Sache.

Weitere Hinweise zur genauen Beachtung:

- Ø Die Antworten sind kurz zu begründen mit Hinweis auf die einschlägigen **Gesetzesbestimmungen**.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 11: Immobiliarsachenrecht (10 Punkte)

Frage 11.1 (2 Punkte)

Y. kauft ein Grundstück von Z. Welche Form schreibt der Gesetzgeber für den Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrages vor? Begründen Sie mit Verweis auf die gesetzliche Bestimmung!

Frage 11.2 (4 Punkte)

Welche Form schreibt der Gesetzgeber für die Erfüllung der wichtigsten Pflichten des Vertrages vor? Begründen Sie mit Verweis auf die gesetzliche Bestimmung! Nehmen Sie an, der Kaufpreis werde bar bezahlt!

Frage 11.3 (2 Punkte)

Welches ist die Folge, wenn der Vertrag nicht in der vorgeschriebenen Form abgeschlossen worden ist? Begründen Sie mit Verweis auf die gesetzliche Bestimmung!

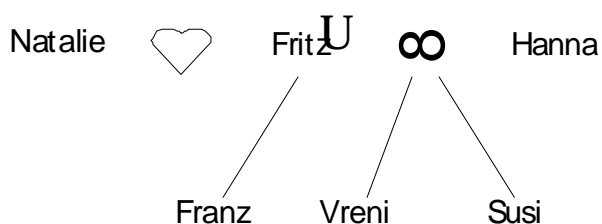
Frage 11.4 (2 Punkte)

Nehmen Sie an, der Vertrag sei gültig abgeschlossen, es habe aber noch keine Eintragung im Grundbuch stattgefunden? Welche rechtliche Möglichkeit haben Sie? Begründen Sie mit Verweis auf die gesetzliche Bestimmung!

Aufgabe 12: Erbrecht (12 Punkte)

Fritz ist am 30. Juli 2010 verstorben. Er hinterlässt aus erster, geschiedener Ehe den Sohn Franz sowie aus der zweiten Ehe seine Ehefrau Hanna und zwei Töchter Vreni und Susi. Fritz hatte zudem eine Freundin namens Natalie.

Familiäre Situation



Hanna findet ein auf einem Computer geschriebenes Testament, welches die Unterschrift von Fritz trägt und mit dem 20. Juli 2009 datiert ist, mit folgendem Wortlaut:

„Meiner lieben Natalie vermache ich die Hälfte meines Nachlasses. Meine Frau Hanna und meine Tochter Vreni sollen je 20% des Nachlasses kriegen. Mit Susi habe ich mich weniger gut verstanden; sie soll 10% meines Nachlasses kriegen. Franz, dieser Nichtsnutz aus erster Ehe soll nichts bekommen.“

Franz, Hanna, Vreni, Susi und Natalie geraten sich in die Haare.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Frage 12.1: (3 Punkte)

Auf welche Arten kann man letztwillig verfügen. Erklären Sie mit Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen!

Frage 12.2: (3 Punkte)

Beurteilen Sie (mit Begründung), ob das Testament von Fritz gültig ist.

Frage 12.3: (1 Punkt)

Nehmen Sie an, das Testament wäre ungültig. Welches wäre die Rechtsfolge.

Frage 12.4: (5 Punkte)

Wie ist vorliegend die Erbfolge. Begründen Sie mit Verweis auf die gesetzliche Bestimmung!

Aufgabe 13: Arbeitsrecht (18 Punkte)

Yves hat mit der Bank X.-AG am 25. August 2009 einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, befristet bis 30. Mai 2010 mit Arbeitsbeginn am 1. September 2009.

Frage 13.1 (4 Punkte)

Am 1. Juni 2010 kommt Yves wie normal zur Arbeit. Ende Juni erhält er seinen normalen Lohn. Anfang Juli möchte man Yves entlassen. Welche Kündigungsfrist besteht in diesem Arbeitsverhältnis? Begründen Sie mit Verweisen auf die gesetzlichen Bestimmungen!

Frage 13.2 (6 Punkte)

Die X.-AG und Yves haben bei Vertragsabschluss ein Konkurrenzverbot abgeschlossen. Y. hat in der administrativen Kreditkontrolle Urkunden verfilmt. Sein Konkurrenzverbot besteht für jede Bank in ganz Europa. Welche Form müsste für dieses Verbot eingehalten werden? Wäre es bei Einhaltung der Form gültig? Begründen Sie mit Verweisen auf die gesetzlichen Bestimmungen!

Frage 13.3 (8 Punkte)

Anstelle eines Arbeitszeugnisses bekam Yves bei seinem Austritt eine Arbeitsbestätigung. Als Begründung führte sein damaliger Vorgesetzter an, er kenne ihn und seine Leistung zu wenig, da er erst seit einigen Wochen die Abteilung führe und sein Vorgänger an einem Herzinfarkt verstorben sei. Yves akzeptierte dies.

Als sich Yves 6 Jahre später um eine neue Stelle bewirbt, erhält er nur Absagen. In einem Personalbüro wird er schliesslich darauf hingewiesen, eine Arbeitsbestätigung beinhalte praktisch die Mitteilung, er sei fristlos entlassen worden. Yves verlangt von der X.-AG ein neues Zeugnis oder wenigstens die Adresse eines Kollegen, den er als Referenz angeben könne. Die Bank weigert sich mit der Begründung: „Es gibt keine Rechtsgrundlage dafür, dass ein neues Zeugnis ausgestellt werden müsste. Im Übrigen wäre - auch wenn eine Rechtsgrundlage bestehen sollte - ein solcher Anspruch verjährt. Eine andere gesetzliche Bestimmung, die uns verpflichtet, Ihnen in dieser Lage mit einer Adressangabe behilflich zu sein, gibt es übrigens auch nicht.“

Prüfen Sie die Behauptungen der Bank und begründen Sie mit Verweisen auf die gesetzlichen Normen!

Aufgabe 14: Mietrecht (12 Punkte)

Die X-AG hat von der Immobilien AG Büroräumlichkeiten in der Agglomeration von Zürich gemietet. Die Parteien haben im Mietvertrag das Mietobjekt beschrieben und die Höhe des Mietzinses samt Zahlungsmodalitäten geregelt.

Die X-AG hat nun neue Räumlichkeiten an bester Lage zu besten Konditionen gefunden und könnte bereits Ende Monat dort einziehen.

Frage 14.1 (6 Punkte)

Der CFO der X-AG kommt zu Ihnen und möchte wissen, wie er möglichst schnell aus dem Mietvertrag komme. Was raten Sie ihm. Begründen Sie mit Verweisen auf die gesetzlichen Normen!

Frage 14.2 (6 Punkte)

Ändert sich die Rechtslage, wenn der Mieter die Familie Meyer ist und es sich beim Mietobjekt um die Wohnung der Familie handelt? Was raten Sie ihr? Begründen Sie mit Verweisen auf die gesetzlichen Normen!

Aufgabe 15 Gesellschaftsrecht (18 Punkte)

Die XY AG, Zürich, ist eine Immobiliengesellschaft, welche Wohn- und Geschäftsliegenschaften hält. Der Jahresumsatz beträgt 1,35 Milliarden Franken. Das Aktienkapital von 100 Millionen Franken ist eingeteilt in 1'000'000 Namenaktien zu nominell Fr. 20.-- und 800'000 Inhaberaktien zu nominell Fr. 100.--. Die Inhaberaktien werden an der Börse gehandelt, während die nicht börsenkotierten Namenaktien vinkuliert sind und von den Gründern und deren Geschäftsfreunden grösstenteils in einem Aktionärspool gehalten werden. Gemäss Statuten verleiht jede Aktie an der Generalversammlung das Recht auf eine Stimme.

Frage 15.1 (2 Punkte)

Ist der Zusatz „AG“ in der Firma der XY AG zwingend vorgeschrieben? Begründen Sie Ihre Antwort und geben Sie den Gesetzesartikel an.

Frage 15.2 (2 Punkte)

Obwohl die Namenaktien der XY AG nur einen Nominalwert von Fr. 20.-- aufweisen, verleihen sie die gleiche Stimmkraft wie eine Inhaberaktie mit fünfmal grösserem Nennwert. Wie werden solche Namenaktien bezeichnet, und welcher Zweck wird mit ihrer Ausgabe verfolgt?

Frage 15.3 (4 Punkte)

Nennen Sie die drei Voraussetzungen (inkl. Gesetzesartikel), die erfüllt sein müssen, damit eine solche Aktienkategorie mit tieferem Nennwert geschaffen werden kann, wobei Sie annehmen dürfen, dass dies in den Statuten entsprechend statuiert ist.

Frage 15.4 (2 Punkte)

Die Statuten sehen die Beschränkung der Übertragbarkeit der Namenaktien vor. Danach kann die Gesellschaft u.a. die Zustimmung zur Übertragung verweigern, wenn der Erwerber nicht das Schweizer Bürgerrecht besitzt. Ist die in den Statuten vorgesehene Übertragungsbeschränkung rechtlich zulässig? Begründen Sie Ihre Entscheidung und geben Sie den Gesetzesartikel an.

Frage 15.5 (4 Punkte)

Zwecks Optimierung der Kapitalstruktur will der Verwaltungsrat der Generalversammlung vorschlagen, 10 Millionen Franken überschüssige Liquidität zur teilweisen Rückzahlung des Aktienkapitals zu verwenden. Zu diesem Zweck sollen die Nennwerte sämtlicher Aktien um 10% reduziert und die Statuten entsprechend geändert werden.

Nennen Sie drei wichtige rechtliche Voraussetzungen bzw. Vorkehrungen, die bei der Reduktion von Aktienkapital ausser den Beschlüssen der zuständigen Organen, der Statutenanpassung und der Anmeldung an das Handelsregisteramt noch zu beachten sind.

Frage 15.6 (4 Punkte)

Unter Traktandum 5 wird an der ordentlichen Generalversammlung über den Vorschlag des Verwaltungsrates abgestimmt, die Nennwerte um 10% zu reduzieren. Die Statuten enthalten für dieses Geschäft keine Bestimmungen, so dass für die Berechnung des erforderlichen Mehrs die Vorschriften des Obligationenrechts zur Anwendung kommen. Das Abstimmungsergebnis lautet wie folgt:

Ja-Stimmen:

| | |
|---------|-----------------------|
| 720'741 | Namenaktien-Stimmen |
| 267'889 | Inhaberaktien-Stimmen |

Nein-Stimmen:

| | |
|--------|-----------------------|
| 45'096 | Namenaktien-Stimmen |
| 52'108 | Inhaberaktien-Stimmen |

Enthaltungen:

| | |
|--------|-----------------------|
| 19'870 | Namenaktien-Stimmen |
| 67'344 | Inhaberaktien-Stimmen |

Wie nennt man diese Mehr nennen Sie den Gesetzesartikel, der für die Berechnung des erforderlichen Mehrs massgeblich ist? Berechnen Sie die Stimmenzahl, die für die Annahme dieses Geschäfts erforderlich ist?

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

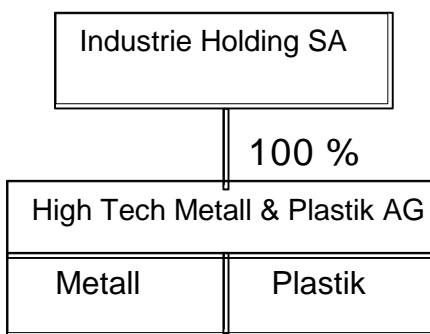
Fach Steuern allgemein

Aufgaben

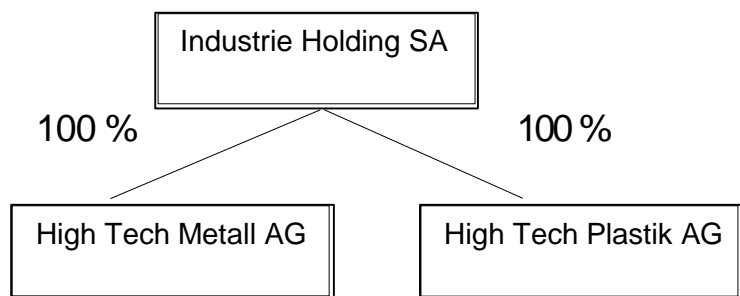
Aufgabe 16 Spaltung (20 Punkte)

Die HighTech Metall & Plastik AG besteht aus den beiden Divisionen „Metall“ und „Plastik“. Die HighTech Metall & Plastik AG steht zu 100% im Eigentum der Industrie Holding AG. Die Industrie Holding AG möchte die beiden Divisionen der HighTech Metal & Plastik AG trennen und diese beiden Bereiche in je einer Aktiengesellschaft führen.

vorher



nacher



Frage 16.1 (16 Punkte)

Sie werden angefragt, zu erklären, wie eine solche Trennung nach den Bestimmungen des Fusionsgesetzes abläuft und was bezüglich Form und Fristen speziell zu beachten ist. Erklären Sie stichwortartig mit Verweisen auf die gesetzlichen Bestimmungen. Auf die Gläubiger- und Arbeitnehmerschutzbestimmungen müssen Sie hier nicht eingehen (s. Frage 16.2 nachfolgend).

Frage 16.2 (4 Punkte)

Mit der Spaltung wird den Gläubigerinnen und Gläubigern (inkl. den Arbeitnehmern) der übertragenden Gesellschaft ein Teil des bisherigen Haftungssubstrats entzogen.

Beschreiben Sie die aufgrund dieses erhöhten Gefahrenpotentials bestehenden Gläubiger- und Arbeitnehmerschutzvorkehrungen!

Fach: Steuern allgemein/Betriebswirtschaftslehre

Übersicht Aufgaben Betriebswirtschaftslehre integriert

| | | Approx Richtzeit | Punkte |
|------------|--|-----------------------------|---------------|
| Aufgabe 17 | Analyse und Interpretation eines Geschäftsberichts | 30 | 32 |
| Aufgabe 18 | Gewinnsteuern im Konzern | 20 | 20 |
| Aufgabe 19 | Wandelanleihe und Bereitstellung der Beteiligungspapiere | 30 | 32 |
| Aufgabe 20 | Leasing | 10 | 6 |

Sie haben für die Lösung der Prüfung 90 Minuten Zeit. Die Zeitangaben zu den einzelnen Aufgaben sind approximative Richtwerte. Die genaue Zeitplanung ist Ihre Sache.

Weitere Hinweise zur genauen Beachtung:

- Ø Verwenden Sie für die Lösung nur die weissen Original-Lösungsblätter. Schreiben Sie keine Lösung auf die Aufgabenblätter (rosa). Diese werden unmittelbar nach der Prüfung entsorgt.
- Ø Beachten Sie, dass die Ausrechnungen Bestandteil der Lösungen darstellen. Ohne Ausrechnungen sind die Lösungen grundsätzlich falsch!
- Ø Sollte bei einem Geschäftsfall keine Buchung nötig sein, schreiben Sie „Keine Buchung“.

Aufgabe 17 Analyse und Interpretation eines Geschäftsberichts

Ausgangslage

Die folgenden Unterlagen aus dem Geschäftsbericht 2009 des Valli Konzerns bilden die Grundlage für diese Aufgabe.

- Konzernbilanz
- Konzernerfolgsrechnung
- Konzerngeldflussrechnung

Ergänzende Angaben

- Sofern in den folgenden Teilaufgaben keine Zeitangabe steht, sind die
§ stichtagsbezogenen Kennzahlen auf den 31.12.2009
§ zeitraumbezogenen Kennzahlen für das Jahr 2009
zu berechnen.
- Die konsolidierte Jahresrechnung wurde unter Beachtung und in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellt.
- Alle Forderungen und Guthaben im Umlaufvermögen und das ganze kurzfristige Fremdkapital sind geldwirksam.
- 90% der Verkäufe erfolgen gegen Rechnung.
- Die Aktien der Holding des Valli Konzerns sind an der Schweizer Börse kotiert.

Formelsammlung

Die Formelsammlung liegt bei.
Sie ist verbindlich für die zu berechnenden Kennzahlen.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Konsolidierte Bilanzen

| | 31.12.2009 in Fr. 1'000 | 31.12.2008 in Fr. 1'000 |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Aktiven | | |
| Umlaufvermögen | | |
| Flüssige Mittel | 26'518 | 77'687 |
| Wertschriften | 0 | 1'808 |
| Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | 87'582 | 112'342 |
| Sonstige Forderungen | 40'098 | 14'912 |
| Aktive Rechnungsabgrenzungsposten | 7'065 | 12'241 |
| Vorräte | 108'968 | 62'232 |
| Total Umlaufvermögen | 270'231 | 281'222 |
| Anlagevermögen | | |
| Sachanlagen | 261'238 | 251'749 |
| Finanzanlagen | 4'837 | 10'390 |
| Immaterielle Anlagen | 163'374 | 163'830 |
| Personalvorsorge | 6'723 | 0 |
| Total Anlagevermögen | 436'172 | 425'969 |
| Total Aktiven | 706'403 | 707'191 |
| Passiven | | |
| Fremdkapital | | |
| Kurzfristige Verbindlichkeiten | | |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 52'164 | 60'574 |
| Banken | 23'828 | 4'361 |
| Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten | 74'021 | 86'425 |
| Total kurzfristige Verbindlichkeiten | 150'013 | 151'360 |
| Langfristige Verbindlichkeiten | | |
| Banken | 239'948 | 133'046 |
| Anleihen | 123'360 | 114'776 |
| Sonstige langfristige Verbindlichkeiten | 8'841 | 10'263 |
| Rückstellungen | 28'130 | 19'987 |
| Total langfristige Verbindlichkeiten | 400'279 | 278'072 |
| Total Fremdkapital | 550'292 | 429'432 |
| Eigenkapital | | |
| Aktienkapital | 64'285 | 64'075 |
| Kapitalreserven | 38'648 | 38'309 |
| Gewinnreserven | 53'178 | 175'375 |
| Total Eigenkapital | 156'111 | 277'759 |
| Total Passiven | 706'403 | 707'191 |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Konsolidierte Erfolgsrechnung

| | 2009 in Fr. 1'000 | 2008 in Fr. 1'000 |
|---|----------------------|----------------------|
| Nettoverkaufserlöse | 607'509 | 664'725 |
| Bestandesänderungen Halb-/Fertigfabrikate | -66'987 | 5'371 |
| Aktivierte Eigenleistungen | 9'532 | 5'484 |
| Total Betriebsleistung | 550'054 | 675'580 |
| Vorleistungen von Dritten | -221'553 | -294'681 |
| Personalaufwand | -221'164 | -208'326 |
| Übriger Betriebsaufwand | -57'098 | -77'824 |
| Abschreibungen Sachanlagen | -66'047 | -31'429 |
| Ergebnis vor Goodwillamortisation | -15'808 | 63'320 |
| Goodwillabschreibung | -93'260 | -8'712 |
| Ergebnis vor Zinsen und Steuern | -109'068 | 54'608 |
| Nettofinanzergebnis | -19'487 | -13'251 |
| Ergebnis vor Steuern | -128'555 | 41'357 |
| Steuern | -1'215 | -7'220 |
| Jahresergebnis | -127'340 | 34'137 |

Konsolidierte vereinfachte Geldflussrechnung

| | 2009 in Fr. 1'000 | 2008 in Fr. 1'000 |
|---|----------------------|----------------------|
| Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit (Geschäftstätigkeit) | -4'972 | 59'835 |
| Geldfluss aus Investitionstätigkeit | -115'329 | -84'127 |
| Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit | 69'132 | 46'860 |
| Nettoveränderung der flüssigen Mittel | -51'169 | 22'568 |
| Flüssige Mittel zu Beginn der Berichtsperiode | 77'687 | 55'119 |
| Flüssige Mittel am Ende der Berichtsperiode | 26'518 | 77'687 |

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgaben

- A** Kreuzen Sie auf dem Lösungsblatt an, ob zu erwarten ist, dass die Position Sachanlagen (Fr. 261'238'000.-) stille (Willkür)reserven enthalten könnte. Begründen Sie kurz.
- B** Nennen Sie ein Beispiel, wie die Kapitalreserven entstanden sind.
- C** Berechnen Sie den Eigenfinanzierungsgrad für 2009 und 2008. Nennen Sie die Hauptursache für diese Entwicklung.
- D** Berechnen Sie den Liquiditätsgrad 2.
- E** Berechnen Sie den Free Cashflow und kreuzen Sie auch auf dem Lösungsblatt an, ob es sich dabei um einen Geldzufluss oder Geldabfluss handelt.
- F** Berechnen Sie die EBIDTA-Marge.
- G** In der Schweiz sind die Zinssätze im Jahr 2009 allgemein gefallen. Nennen Sie den Hauptgrund für die Zunahme des (negativen) Nettofinanzergebnisses gegenüber dem Vorjahr.
- H** Berechnen Sie den Anlagedeckungsgrad 1.
- I** Berechnen Sie die Umschlagshäufigkeit der Debitoren.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 18 Gewinnsteuern im Konzern

Ausgangslage

Die folgenden Finanzinformationen stammen aus dem Konzernabschluss der Schiller Gruppe:

| Positionen | 31.12.2008 | 31.12.2009 |
|---------------------------------|------------|------------|
| Latente Steuerforderungen | 200 | 181 |
| Latente Steuerverbindlichkeiten | 164 | 214 |
| Gewinnsteuern | | 200 |

Der durchschnittliche Gewinnsteuersatz vom Vorsteuergewinn beträgt 20%.

Die latenten Steuerforderungen sind im Zusammenhang mit steuerlich verwendbaren Verlustvorträgen entstanden.

Die latenten Steuerverbindlichkeiten sind aufgrund zeitlich begrenzter Wertdifferenzen bei den Sachanlagen entstanden.

Aufgaben

- A** Berechnen Sie die laufenden (anfallenden) Steuern für 2009.
- B** Berechnen Sie den Betrag, um den sich die verwendbaren Verlustvorträge gegenüber Ende 2008 verändert haben. Kreuzen Sie auch an, ob es sich dabei um eine Zunahme oder Abnahme handelt.
- C** Berechnen Sie die Höhe der zeitlich begrenzten Wertdifferenzen bei den Sachanlagen vom 31.12.2008 und 31.12.2009.
- D** Nennen Sie die beiden Buchungen für die Veränderung der latenten Steuerforderungen und der latenten Steuerverbindlichkeiten.

Aufgabe 19 Wandelanleihe und Bereitstellung der Beteiligungspapiere

Ausgangslage

Die Delta AG, die auf der Grundlage des schweizerischen Aktienrechts den Jahresabschluss erstellt, emittierte vor zwei Jahren eine Wandelanleihe von 10 Mio. Franken. Die Hausbank hatte diese Obligationen zu pari übernommen und weiter platziert.

Der Wandelpreis lautet:

Eine Obligation zu Fr. 1'000.- nom. und eine Zuzahlung von Fr. 20.- berechtigen, eine Aktie zu Fr. 100.- nom. zu beziehen.

Die Emissionsbedingungen sehen vor, dass die Aktien aus einer bedingten Kapitalerhöhung oder durch den Erwerb am Markt bereitgestellt werden können.

Alle Emissionskosten bleiben unberücksichtigt.

Aufgaben

- A** Wie gross ist das Agio je Aktie, wenn die Aktien aus einer Aktienkapitalerhöhung stammen?
- B** Wie lautete die Buchung bei der Delta AG für die Emission der Wandelanleihe?
- C** Wie lauteten die Buchungen bei der Delta AG für die Bereitstellung der Aktien?

Variante I: Bedingte Kapitalerhöhung

Die Generalversammlung der Delta AG hatte bei der Emission der Wandelanleihe eine bedingte Kapitalerhöhung von Fr. 500'000.- (5'000 Aktien zu Fr. 100.- Nennwert) beschlossen.

Variante II: Erwerb eigener Aktien am Markt

Die Delta AG hat letztes Jahr 300 eigene Aktien zum Kurs von Fr. 960.- erworben.

- D** Nennen Sie nur für die Variante I die Buchungen bei der Delta AG, wenn im laufenden Jahr bei der Hausbank für Fr. 400'000.- nom. Wandelobligationen eingereicht werden.
- E** Während der Wandelfrist findet bei der Delta AG eine ordentliche Kapitalerhöhung zu folgenden Bedingungen statt:
Der Aktienwert vor der Erhöhung beträgt Fr. 950.-. Drei bisherige (alte) Aktien berechtigen zum Bezug einer neuen Aktie zu Fr. 830.-.
 - 1 Berechnen Sie den Wert des Bezugsrechts.
 - 2 Formulieren Sie nach dieser ordentlichen Kapitalerhöhung den neuen Wandelpreis analog wie in der Ausgangslage.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Aufgabe 20 Leasing

Die TAG least einen Kleinlastwagen unter folgenden Bedingungen:

| | |
|---------------------------------------|--|
| Barpreis | Fr. 106'920.- |
| Vertragsdauer | 01.01.2010 – 31.12.2012 |
| Leasingdauer | 3 Jahre |
| Abschlussgebühr per Vertragsabschluss | Fr. 5'000.- |
| Nutzungsdauer | 5 Jahre |
| Abschreibung | Linear, indirekt |
| Leasingraten | 3 Jahresraten zur Fr. 40'000.- zahlbar jeweils am 30.12. (Ende Jahr) |
| Übernahmepreis bei Vertragsablauf | Fr. 10'000.- |
| Kündigung | Beidseits nicht möglich |
| Zinssatz | 6% p.a. |

Ergänzende Angaben

Das Leasingobjekt wird beim Leasingnehmer (bei der TAG) bilanzwirksam (Finanzierungsleasing) erfasst.

Der Übernahmepreis wird nicht bilanziert.

Die Abschlussgebühr wird nicht aktiviert.

Der Zahlungsverkehr wickelt sich durch die Bank ab.

Aufgaben

A Nennen Sie beim Leasingnehmer die Buchungen mit Betrag vom 30.12.2011.

- 1 Zahlung der Leasingrate
- 2 Abschreibung des Lastwagens

B Der Lieferant, der gleichzeitig Leasinggeber ist, hat am 01.01.2010 unter anderem folgende Buchungen vorgenommen:

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Leasingforderung / Verkaufserlös | Fr. 106'920.- |
| Bank / Ertrag Abschlussgebühr | Fr. 5'000.- |

Nennen Sie beim Leasinggeber die Buchungen mit Betrag vom 30.12.2010.

- 1 Überweisung der Leasingrate
- 2 Zinsanteil, der in der Leasingrate enthalten ist.

Auszug aus Swiss GAAP FER 13

Leasinggeschäfte

Diese Fachempfehlung ist erstmals anzuwenden für die erste Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.

Empfehlung

- 1 Bei Leasinggeschäften werden bestimmte Güter einem Leasingnehmer gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen.
- 2 Bei Leasinggeschäften wird zwischen Finanzierungsleasing (Finance Lease) und operativem Leasing (Operating Lease) unterschieden. Die Abgrenzung erfolgt nach wirtschaftlichen Kriterien.
- 3 Ein Finanzierungsleasing liegt in der Regel vor, wenn
 - bei Vertragsabschluss der Barwert der Leasingraten sowie einer allfälligen Restzahlung in etwa dem Anschaffungs- bzw. Netto-Marktwert des Leasinggutes entspricht, oder
 - die erwartete Leasingdauer nicht wesentlich abweicht von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasinggutes, oder
 - das Leasinggut am Ende der Leasingdauer ins Eigentum des Leasingnehmers übergehen soll, oder
 - eine allfällige Restzahlung am Ende der Leasingdauer wesentlich unter dem dann zumaligen Netto-Marktwert liegt.
- 4 Finanzierungsleasing wird in der Bilanz erfasst und ist separat auszuweisen. Der Buchwert der durch Finanzierungsleasing aktivierten Leasinggüter sowie der Gesamtbetrag der damit verbundenen Passiven sind in der Bilanz oder im Anhang offen zu legen.
- 5 Operatives Leasing wird nicht bilanziert. Operative Leasingverpflichtungen, die nicht innerhalb eines Jahres gekündigt werden können, sind im Anhang offen zu legen.

Höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten Diplomprüfung 24. / 25. August 2010

Fach Steuern allgemein

Aufgaben

Barwertfaktoren (für jährliche nachschüssige Zahlungen)

| n \ p | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% |
|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 1 | 0.9804 | 0.9709 | 0.9615 | 0.9524 | 0.9434 | 0.9346 | 0.9259 | 0.9174 | 0.9091 |
| 2 | 0.9612 | 0.9426 | 0.9246 | 0.9070 | 0.8900 | 0.8734 | 0.8573 | 0.8417 | 0.8264 |
| 3 | 0.9423 | 0.9151 | 0.8890 | 0.8638 | 0.8396 | 0.8163 | 0.7938 | 0.7722 | 0.7513 |
| 4 | 0.9238 | 0.8885 | 0.8548 | 0.8227 | 0.7921 | 0.7629 | 0.7350 | 0.7084 | 0.6830 |
| 5 | 0.9057 | 0.8626 | 0.8219 | 0.7835 | 0.7473 | 0.7130 | 0.6806 | 0.6499 | 0.6209 |
| 6 | 0.8880 | 0.8375 | 0.7903 | 0.7462 | 0.7050 | 0.6663 | 0.6302 | 0.5963 | 0.5645 |
| 7 | 0.8706 | 0.8131 | 0.7599 | 0.7107 | 0.6651 | 0.6227 | 0.5835 | 0.5470 | 0.5132 |
| 8 | 0.8535 | 0.7894 | 0.7307 | 0.6768 | 0.6274 | 0.5820 | 0.5403 | 0.5019 | 0.4665 |
| 9 | 0.8368 | 0.7664 | 0.7026 | 0.6446 | 0.5919 | 0.5439 | 0.5002 | 0.4604 | 0.4241 |
| 10 | 0.8203 | 0.7441 | 0.6756 | 0.6139 | 0.5584 | 0.5083 | 0.4632 | 0.4224 | 0.3855 |
| 11 | 0.8043 | 0.7224 | 0.6496 | 0.5847 | 0.5268 | 0.4751 | 0.4289 | 0.3875 | 0.3505 |
| 12 | 0.7885 | 0.7014 | 0.6246 | 0.5568 | 0.4970 | 0.4440 | 0.3971 | 0.3555 | 0.3186 |

Annuitätenfaktoren (für jährliche nachschüssige Annuitäten)

| n \ p | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% |
|-------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 1 | 0.9804 | 0.9709 | 0.9615 | 0.9524 | 0.9434 | 0.9346 | 0.9259 | 0.9174 | 0.9091 |
| 2 | 1.9416 | 1.9135 | 1.8861 | 1.8594 | 1.8334 | 1.8080 | 1.7833 | 1.7591 | 1.7355 |
| 3 | 2.8839 | 2.8286 | 2.7751 | 2.7232 | 2.6730 | 2.6243 | 2.5771 | 2.5313 | 2.4869 |
| 4 | 3.8077 | 3.7171 | 3.6299 | 3.5460 | 3.4651 | 3.3872 | 3.3121 | 3.2397 | 3.1699 |
| 5 | 4.7135 | 4.5797 | 4.4518 | 4.3295 | 4.2124 | 4.1002 | 3.9927 | 3.8897 | 3.7908 |
| 6 | 5.6014 | 5.4172 | 5.2421 | 5.0757 | 4.9173 | 4.7665 | 4.6229 | 4.4859 | 4.3553 |
| 7 | 6.4720 | 6.2303 | 6.0021 | 5.7864 | 5.5824 | 5.3893 | 5.2064 | 5.0330 | 4.8684 |
| 8 | 7.3255 | 7.0197 | 6.7327 | 6.4632 | 6.2098 | 5.9713 | 5.7466 | 5.5348 | 5.3349 |
| 9 | 8.1622 | 7.7861 | 7.4353 | 7.1078 | 6.8017 | 6.5152 | 6.2469 | 5.9952 | 5.7590 |
| 10 | 8.9826 | 8.5302 | 8.1109 | 7.7217 | 7.3601 | 7.0236 | 6.7101 | 6.4177 | 6.1446 |
| 11 | 9.7868 | 9.2526 | 8.7605 | 8.3064 | 7.8869 | 7.4987 | 7.1390 | 6.8052 | 6.4951 |
| 12 | 10.5753 | 9.9540 | 9.3851 | 8.8633 | 8.3838 | 7.9427 | 7.5361 | 7.1607 | 6.8137 |