

KANTONALES STEUERAMT ZÜRICH
Konsulent Unternehmenssteuern

Abendveranstaltung: EXPERTsuisse Sektion Zürich

9. Januar 2018

Aktuelles aus dem Zürcher Steuerwesen

Leitsätze der Entscheide der Rechtsmittelinstanzen und Praxisfestlegungen basieren auf der Arbeit der Kommission Rechtsetzung, der Fachkommission Steuerrecht und der Dienstabteilung Recht des Kantonalen Steueramtes Zürich sowie der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der schweizerischen Steuerkonferenz.

Für die Praxis sind die Entscheide im Volltext massgebend (www.strgzh.ch; www.vgrzh.ch; www.bger.ch).

Jürg B. Altorfer
Dr.oec.publ.
Konsulent Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich
Vorsitzender Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der SSK
Mitglied der Arbeitsgruppe für Finanz- und Fiskalfragen der KdK

Inhalt

1	Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich.....	3
2	Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge	3
2.1	Begrenzung des Fahrkostenabzugs und behinderungsbedingte Kosten.....	3
3	Vermögensertrag	3
3.1	Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation.....	3
3.2	Vermögensertrag aus Transponierung	4
3.3	Forderungsverzicht im Privatvermögen	4
4	Verfahrensrecht	5
5	Liegenschaften	5
5.1	Unterhaltskosten, Motorisierung von Rolläden	5
5.2	Unterhaltskosten, Marderschutzgitter	5
5.3	Unterhaltskosten, Pauschalierung	5
5.4	Entschädigungszahlungen für vorzeitige Hypothek-Auflösung.....	6
6	Vorsorge	6
6.1	Berechnung Steuersatz bei Rentennachzahlungen.....	6
7	Unternehmenssteuerrecht	7
7.1	Steuerdomizilentscheid bei internationaler Steuerauscheidung; Ort der tatsächlichen Verwaltung	7
7.2	Schenkungen von Liegenschaften des Geschäftsvermögens/ aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel.....	7
7.3	Abgrenzung Geschäfts-/Privatvermögen bei Personengesellschaft, Treu und Glauben bei Zuteilung von alternativen Wirtschaftsgütern.....	8
7.4	Zuteilung von Unternehmensbeteiligungen	8
7.5	Rückstellungen, Schwankungsreserven, Abgrenzung zu persönlichen Aufwendungen	9
7.6	Tätigkeit als Verwaltungsrat; geldwerte Leistung.....	9
8	Interkantonales und Internationales Steuerrecht	9
9	Grundsteuern	9
9.1	Grundstückgewinnsteuer, Immobilienverwaltungsgesellschaft, Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiges Anlagevermögen.....	9
10	Ausblick	10
10.1	Steuerliche Behandlung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung bei Statusverlust: Kapitalsteuer	10
10.2	SV17 - Beabsichtigte Umsetzung der SV17 im kantonalen Recht	11

1 Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich

Aktuelle Organisation unter

https://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/ueber_uns/organisation.html

2 Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge

2.1 Begrenzung des Fahrkostenabzugs und behinderungsbedingte Kosten

Behinderungsbedingte Kosten können nur in dem Umfang abgezogen werden, als sie die Kosten, die auch ohne Behinderung entstanden wären, übersteigen.

Sofern eine behinderte Person die Fahrten zur Arbeitsstätte ohne die Behinderung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt hätte und nur behinderungsbedingt auf die Nutzung eines privaten Motorfahrzeugs angewiesen ist, kann sie die daraus entstehenden Mehrkosten (auf Basis einer Kilometerentschädigung) als behinderungsbedingte Kosten abziehen. Dies gilt auch unter der gesetzlichen Begrenzung des Arbeitswegkostenabzugs. Es können daher auch die über die jeweiligen Höchstgrenzen des Arbeitswegkostenabzugs hinausgehenden Kosten für die Fahrten zur Arbeitsstätte als behinderungsbedingte Kosten steuerlich abgezogen werden, sofern die Person ohne ihre Behinderung die öffentlichen Verkehrsmittel für diese Fahrten benützt hätte und soweit die Kosten für die Nutzung des privaten Motorfahrzeugs die Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel übersteigen.

Fachkommission Steuerrecht 14.9.2017.

3 Vermögensertrag

3.1 Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation

Qualifizierte Beteiligung:

Die erforderliche qualifizierte Beteiligung von 20 Prozent wird erreicht, wenn alle veräusserten Beteiligungsrechte von Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz zusammen mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital der Zielgesellschaft ausmachen. Da nur der Verkauf aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person mit einem steuerrelevanten Systemwechsel vom Kapitaleinlage- ins Buchwertprinzip einhergeht, muss sich die erforderliche qualifizierte Beteiligung im Privatvermögen der Verkäuferschaft befunden haben. Auch bei gemeinsam verkauften Einzelbeteiligungen müssen mindestens 20 Prozent aus dem Privatvermögen der Verkäufer stammen (KS ESTV 2007 Nr. 14, Ziff. 4.2).

Mittelentnahme aus übernommener Gesellschaft:

Eine indirekte Teilliquidation kann auch gegeben sein, wenn die Käuferin einen Teil des Kaufpreises dadurch zu entrichten verspricht, dass sie den bisherigen Aktionären als Gegenleistung auch nach dem Verkauf noch die Auszahlung bzw. Weiterleitung einer „Dividende“ zusichert. Anstatt dass die Verkäufer der Anteilsrechte die überschüssigen Gesellschaftsmittel vor dem Verkauf im Rahmen einer steuerbaren Dividende beziehen, werden diese an die Käuferschaft mitverkauft, welche hieraus wiederum den Kaufpreis mitfinanziert.

Nicht-betriebsnotwendige Substanz:

Nichtbetriebsnotwendige Substanz ist zu vermuten, wenn nach dem Verkaufszeitpunkt Ausschüttungen aus der Zielgesellschaft erfolgen, die über den ordentlich erwirtschafteten Gewinnen liegen (KS ESTV 2007 Nr. 14, Ziff. 4.6.3).

Mitwirkung:

Eine Mitwirkung der Verkäuferschaft ist gegeben, wenn der Verkäufer weiss oder wissen musste, dass der (Ziel-)Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Hierbei genügt es bereits, wenn der Verkäufer mit dem Verkauf eine Situation schafft, bei der er weiss oder wissen musste, dass sie zu einer Substanzentnahme durch die Käuferin führt (KS ESTV 2007 Nr. 14, Ziff. 4.7).

Zufluss Vermögensertrag:

Der steuerbare Vermögensertrag aus einer indirekten Teilliquidation ist derjenigen Steuerperiode zuzuordnen, in welcher der qualifizierende Verkauf stattgefunden hat. Der Zeitpunkt der Substanzentnahme ist nicht massgeblich. Abzustellen ist in der Regel auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts (KS ESTV 2007 Nr. 14, Ziff. 4.4), spätestens jedoch auf den Zeitpunkt der Übergabe der Beteiligung.

Sind bereits rechtskräftig veranlagte Steuerjahre betroffen, werden die Steuern im Nachsteuerverfahren erhoben (KS ESTV 2007 Nr. 14, Ziff. 5.1.2).

VGer 11.1.2016 (SB.2015.00105, SB.2016.00106); der Entscheid des Verwaltungsgerichts bestätigt Grundsätze des KS ESTV 2007 Nr. 14 zur indirekten Teilliquidation.

3.2 Vermögensertrag aus Transponierung

Mit der gesetzlichen Normierung sind die Voraussetzungen der Transponierung verobjektiviert worden. Die subjektiven Beweggründe, die einen Anteilshaber zur Einlage einer Beteiligung in eine eigene Gesellschaft veranlassen, sind unerheblich. Eine Transponierung kann deshalb auch dann vorliegen, wenn sich die Voraussetzungen der Transponierung im Rahmen der Erfüllung von vertraglichen Verpflichtungen (z.B. aus einem Aktionärsbindungsvertrag oder durch die Übertragung einer Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung einer Call-Option) ergeben. Massgebend ist, dass bei der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen ins Geschäftsvermögen ein Wechsel des Besteuerungssystems stattfindet.

Die Besteuerung zufolge Transponierung greift auch dann, wenn mehrere Beteiligte (z.B. eine Erbengemeinschaft) die Übertragung gemeinsam vornehmen. Demnach können auch Anteilshaber mit Beteiligungen von weniger als 5% davon betroffen sein, wenn sie mit andere Beteiligten zusammenwirken und dabei insgesamt mindestens 5% der Kapitalanteile übertragen werden.

VGer 31.05.2017 (SB.2016.00077, SB.2016.00078).

3.3 Forderungsverzicht im Privatvermögen

Gemäss bisheriger Veranlagungspraxis wurden Forderungsverzichte im Privatvermögen nur insoweit als Einkommen besteuert, als die Forderung im Verzichtszeitpunkt werthaltig war. Gestützt auf zwei Urteile des Bundesgerichts ist künftig der Nominalbetrag des Forderungsverzichts steuerbar. Eine Prüfung, inwieweit die Forderung, auf welche verzichtet wurde, noch werthaltig war, erübrigt sich.

BGer 17.03.2016 (2C_910/2014) und 13.2.2017 (2C_189/2016).

4 **Verfahrensrecht**

5 **Liegenschaften**

5.1 **Unterhaltskosten, Motorisierung von Rollläden**

Der Ersatz der bisher manuellen Antriebe mit Kurbeln der Rollläden durch einen elektrischen Antrieb samt dazugehörigen Elektroanschlüssen stellt eine wertvermehrende Komfortverbesserung dar. Motorisierte Storen gehören gegenwärtig noch nicht zur selbstverständlichen Grundausstattung eines Eigenheims, womit die Neuinstallation über eine bloss Anpassung an den aktuellen Stand der Technik hinausgeht. Die dafür getätigten Aufwendungen können daher nicht als Unterhaltskosten einkommenssteuerermindernd in Abzug gebracht werden.

Weil eine gewisse Pauschalierung bei der Abgrenzung von werterhaltenden und werterhöhenden Aufwendungen zulässig und geboten ist, sind die geltend gemachten Kosten gesamthaft nicht abzugsfähig.

VGer 19.12.2016 (SB.2016.00107, SB.2016.00108).

5.2 **Unterhaltskosten, Marderschutzgitter**

Neuinstallationen an einer Liegenschaft zur Verhinderung von hypothetischen zukünftigen Schäden sind wertvermehrender Natur und damit nicht als Unterhaltskosten abziehbar.

Illustration: Die Kosten für die Ausstattung einer Liegenschaft mit einem Marderschutzgitter stellen keine abziehbaren Unterhaltskosten dar, sondern führen zu einem Mehrwert der fortan geschützten Dachinstallation. Wie bei der Installation eines Blitzableiters, einer Brandschutzmauer oder einer Feueralarmanlage handelt es sich nicht um die Behebung oder Einschränkung eines bereits eingetretenen Schadens bzw. Minderwerts, sondern nur um die Vermeidung etwaiger zukünftiger Schäden. Die massgeblichen Kosten dienen daher nicht der Wiederherstellung eines früher höheren Liegenschaftswertes oder der Werterhaltung des bestehenden Liegenschaftswertes, sondern der Werterhaltung des nach der getätigten Investition vermehrten Liegenschaftswertes.

BGer 24.10.2017 (2C_558/2016, 2C_559/2016).

5.3 **Unterhaltskosten, Pauschalierung**

Liegenschaft im Privatvermögen:

Eine Pauschalierung der Liegenschaftsunterhaltskosten ist nur im Bereich des Privatvermögens zulässig.

Liegenschaft im Privatvermögen mit geschäftlicher Nutzung durch Mieter:

Wird eine Liegenschaft im Privatvermögen vermietet und durch den Mieter geschäftlich genutzt, ist die Anwendung der Pauschale gemäss den Ausführungsbestimmungen in der Liegenschaftskostenverordnung zum DBG bzw. in der Verfügung der Finanzdirektion zur Staats- und Gemeindesteuer ausgeschlossen. Da bei vermieteten Geschäftsräumen oft der Mieter die Unterhaltskosten trägt, kann der Eigentümer nicht die Pauschale in Abzug bringen, ansonsten die Gefahr eines doppelten Abzugs durch den Mieter und den Eigentümer besteht.

Liegenschaft im Geschäftsvermögen:

Im Bereich des Geschäftsvermögens gilt das Massgeblichkeitsprinzip, was die Anwendung einer Pauschale auch bei Geschäftstätigkeit des Eigentümers ausschliesst. Ausserdem bestehen zwischen der Besteuerung des Geschäftsvermögens einer natürlichen Person, welche Eigen-

tümerin einer Liegenschaft ist und dem Geschäftsvermögen einer Drittperson keine Unterschiede. Die Ausführungsbestimmungen gemäss Liegenschaftskostenverordnung zum DBG bzw. Verfügung der Finanzdirektion zur Staats- und Gemeindesteuer sind deshalb nach Sinn und Zweck so auszulegen, dass ein Pauschalabzug auch dann ausgeschlossen ist, wenn der Eigentümer die Liegenschaft vorwiegend geschäftlich nutzt.

StRG Zürich 27.9.2016 (2 DB.2015.254, 2 ST.2015.307).

5.4 Entschädigungszahlungen für vorzeitige Hypothek-Auflösung

Einkommenssteuer:

Kündigt der Schuldner seine noch laufende Festhypothek vorzeitig und schliesst beim gleichen Kreditinstitut eine neue Hypothek zu (besseren) Konditionen ab, stellt die bei vorzeitiger Auflösung einer Festhypothek geschuldete Abstandszahlung vorweggenommene, vom steuerbaren Einkommen abzugsfähige Schuldzinszahlungen dar. Bei einer derartigen Umschuldung beim gleichen Gläubiger wird das ursprüngliche Schuldverhältnis nicht beendet oder abgelöst, so dass die notwendige Verbindung zwischen der Darlehenshingabe und der geleisteten Vorfälligkeitsentschädigung gegeben ist. Diese qualifiziert somit als Schuldzins.

Wechselt der Eigentümer die kreditgebende Bank, wird das Schuldverhältnis mit der bisherigen Bank dagegen beendet, und die geschuldete Vorfälligkeitsentschädigung kann folglich bei der Einkommenssteuer nicht als Schuldzins in Abzug gebracht werden.

Anmerkung des Referenten:

Bei der Einkommenssteuer gilt die Zinsschranke von Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG und § 31 Abs. 1 lit. a StG.

Grundstückgewinnsteuer:

Erfolgt die vorzeitige Auflösung der Hypothek in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft, und kann die in diesem Fall zu entrichtende Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden, so kann sie bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten angerechnet werden.

BGer 3.4.2017 (2C_1148/2015; 2C_1165/2014; 2C_1166/2014).

6 Vorsorge

6.1 Berechnung Steuersatz bei Rentennachzahlungen

Bestimmung Steuersatz bei überjähriger Nachzahlung mit weiterlaufenden Renten:

Für die Bestimmung des massgebenden Steuersatzes ist die Kapitalleistung durch die Anzahl Monate, für welche die Nachzahlung geschuldet ist, zu dividieren. Als Resultat erhält man die Höhe der monatlichen Rente. Ausgehend vom klaren Wortlaut in Art. 37 DBG ist die Rente für die Satzbestimmung auf ein Jahr umzurechnen.

Aufgrund des unzweideutigen Wortlauts von Art. 37 DBG gelangt ausschliesslich die Kapitalleistung in den Genuss des Rentensatzes. Neue, in der aktuellen Steuerperiode laufende Renten werden nicht in die Umrechnung der Nachzahlung miteinbezogen, sondern als übriges Einkommen zum satzbestimmenden Einkommen hinzugezählt.

BGer 18.7.2016 (2C_486/2014, 2C_487/2014).

7 Unternehmenssteuerrecht

7.1 Steuerdomizilentscheid bei internationaler Steuerauscheidung; Ort der tatsächlichen Verwaltung

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft liegt dort, wo sie ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat und wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird. Zur Bestimmung, in welchem Land sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Kapitalgesellschaft befindet, sind auch die Verhältnisse am ausländischen statutarischen Sitz der Gesellschaft abzuklären und in die Abwägung miteinzubeziehen.

Aufgrund der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde liegt die Beweisführungslast für den Ort der tatsächlichen Verwaltung bei der Steuerbehörde. Die Steuerpflichtige trifft eine weitreichende Mitwirkungspflicht. Sie hat sämtliche ihr zumutbaren Mitwirkungshandlungen zu erbringen, welche im Interesse einer vollständigen und richtigen Veranlagung geeignet und erforderlich sind. Die Entscheidung darüber, welche Auskünfte zu erteilen sind, liegt aber grundsätzlich im Ermessen der Steuerbehörde. Kommt die Steuerpflichtige ihrer umfassenden Mitwirkungspflicht nicht oder nur selektiv nach, so ist dies im Rahmen der Beweiswürdigung zu Lasten der Beweiswürdigung zu berücksichtigen.

Müssen rechtserhebliche Tatsachen auch nach der Beweiswürdigung als unerwiesen gelten, stellt sich die Frage der objektiven Beweislast. Nach der allgemeinen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und die steuererhöhenden Tatsachen, die Steuerpflichtige die Beweislast für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen.

BGer 11.11.2016 (2C_483/2016, 2C_484/2016).

7.2 Schenkungen von Liegenschaften des Geschäftsvermögens/aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel

Ein Vermögensgegenstand im Geschäftsvermögen kann nicht durch blossen Zeitablauf ins Privatvermögen übergehen.

Geschäftsvermögen wird durch Erbgang nicht zu Privatvermögen. Diese Kontinuität liegt im Wesen des Erbgangs als Universalsukzession begründet. Bei einer Schenkung erfolgt dagegen eine Privatentnahme durch den Schenker, über welche steuerlich zufolge Überführung in das Privatvermögen abzurechnen ist.

Liegenschaften, welche in der Vergangenheit gestützt auf einen Revers als Geschäftsvermögen auf den Beschenkten überführt wurden, qualifizieren dagegen weiterhin als Geschäftsvermögen.

Gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG kann die steuerpflichtige Person bei der Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen einen Besteuerungsaufschub bis zur Veräusserung der Liegenschaft verlangen. Gemäss Kreisreiben ESTV 2009 Nr. 26, Ziff. 2.1, gilt als Veräusserung jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbgangs. Dies bedeutet, dass bei Vorliegen eines Aufschubtatbestandes nach Art. 18a Abs. 1 DBG bei der Schenkung einer Liegenschaft beim Schenker abgerechnet werden muss.

StRG Zürich 28.9.2016 (1.DB.2014.250).

7.3 Abgrenzung Geschäfts-/Privatvermögen bei Personengesellschaft, Treu und Glauben bei Zuteilung von alternativen Wirtschaftsgütern

Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Veranlagungen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Allerdings ergeben sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter (vorliegend Verlustscheine) zum Geschäfts- oder Privatvermögen gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde. So ist die Steuerbehörde bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine von ihr über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden. An den Zuteilungsentscheid der Veranlagungsbehörde eines anderen Kantons ist sie wiederum gebunden, wenn dieser auf einer eingehenden Untersuchung beruhte.

Bei der Bestimmung des Vermögens einer Personengesellschaft hat die buchmässige Behandlung eines Vermögenswertes eine erhöhte Bedeutung und spricht an sich mit besonderem Gewicht dafür, dass es sich um Vermögen der Gesellschaft handelt. Zu beachten ist in diesem Kontext sodann, dass Gesellschaftsvermögen für die Schulden der Gesellschaft primär, unbeschränkt und unter Ausschluss der Privatgläubiger der Gesellschafter haftet. Aufgrund dieser Haftungsordnung ist den Vermögenswerten, die zum Vermögen der Gesellschaft zu zählen sind, eine unmittelbare geschäftliche Zweckbestimmung stets immanent. Sie sind grundsätzlich als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Anders wäre allenfalls dann zu erkennen, wenn trotz formeller Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen ein Vermögenswert von einem Gesellschafter ausschliesslich privat genutzt würde.

BGer 25.04.2017 (2C_41/2016, 2C_42/2016).

Anmerkung des Referenten:

In einem anderen Urteil vom 6. Juni 2017 (2C_866/2016) qualifizierte das Bundesgericht vier neuere Liegenschaften eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers entgegen der Auffassung der Steuerbehörde als Privatvermögen und liess deshalb den Pauschalabzug für den Liegenschaftenunterhalt zu. Dabei hielt es fest, dass es sich um eine Momentaufnahme handelt, welche später eine andere Qualifikation der Liegenschaften nicht ausschliesst. Dieses Urteil relativiert jenes vom 25.4.2017.

Mit Entscheid vom 30.5.2017 (siehe nachfolgend Abschnitt 7.4) hat das StRG Zürich ferner am bisherigen Grundsatz festgehalten, dass über die Zuteilung zum Geschäfts- oder Privatvermögen erst im Zeitpunkt der steuerlichen Relevanz zu entscheiden ist.

7.4 Zuteilung von Unternehmensbeteiligungen

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuordnung eines alternativen Wirtschaftsgutes, wie z.B. einer Unternehmensbeteiligung, zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen.

Unternehmensbeteiligungen gehören dann zum Geschäftsvermögen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Eine enge wirtschaftliche Beziehung liegt insbesondere vor, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde oder sie dem Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen.

StRG, 30.05.2017 (1 DB.2017.57, 1 ST.2017.72).

7.5 Rückstellungen, Schwankungsreserven, Abgrenzung zu persönlichen Aufwendungen

Rückstellungen für Risiken, welche sachlich nicht mit der ausgeübten Geschäftstätigkeit, sondern mit spezifischen Risiken der Person bzw. der Persönlichkeit des Selbständigerwerbenden zusammenhängen, sind geschäftsmässig nicht begründet. So kann zumindest eine generelle Veranlagung des Selbständigerwerbenden zu riskanten Geschäftsentscheidungen – selbst wenn diese auf eine bipolare psychische Störung zurückzuführen ist – nicht zu geschäftsmässig begründeten und damit steuerlich anerkennungsfähigen Rückstellungen führen, ist doch damit kein genuin geschäftsmässiges, sondern vielmehr ein in der Person des Selbständigerwerbenden selbst begründetes Risiko betroffen. So wenig wie ein irrationales Risikoverhalten oder die Unfähigkeit des Steuerpflichtigen zu einem situationsgerechten und vernünftigen Handeln geschäftsmässig begründet ist, sind die deswegen getätigten Rückstellungen geschäftsmässig begründet.

Schwankungsreserven und Wertberichtigungen für künftig lediglich mögliche, aber zum Bilanzstichtag noch nicht verursachte Wertverminderungen auf Aktiven des Umlaufvermögens sind steuerlich grundsätzlich unbeachtlich.

VGer 22.03.2017 (SB.2017.00003, SB.2017.00004).

7.6 Tätigkeit als Verwaltungsrat; geldwerte Leistung

Verwaltungsratsmitglieder unterstehen während der ganzen Dauer ihres Mandats der Treuepflicht gemäss Art. 717 Abs. 1 des Obligationenrechts. Der Verwaltungsrat verstösst gegen diese Treuepflicht, wenn er als Einzelunternehmer die gleiche Dienstleistung auf demselben Markt anbietet.

Erlaubt die Gesellschaft dem Verwaltungsrat dennoch, Geschäfte zu tätigen, die der Natur nach der Gesellschaft zukommen, muss sie von ihm oder diesem nahestehenden Personen die Gewinne daraus herausverlangen. Verzichtet sie auf diese Einnahmen oder erbringt der Aktionär nicht eine marktkonforme Gegenleistung, so erbringt sie ihm eine geldwerte Leistung durch Ertragsverzicht, wenn der Grund dafür im Beteiligungsverhältnis liegt.

VGer 15.11.2016 (SB.2016.00096, SB.2016.00097).

8 Interkantoniales und Internationales Steuerrecht

9 Grundsteuern

9.1 Grundstückgewinnsteuer, Immobilienverwaltungsgesellschaft, Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiges Anlagevermögen

Betriebsnotwendige Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit, so dass ihre Veräusserung zu einer substanziellen Veränderung der betrieblichen Leistungserstellung führen würde. Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des steuerpflichtigen Unternehmens.

Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft, die der Eigentümerin nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen, stellen kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar und sind

der steuerneutralen bzw. steueraufschiebenden Ersatzbeschaffung daher nicht zugänglich. Sie sind im landläufigen Sinn zwar insofern "betriebsnotwendig", als die Gesellschaft ohne diese ihren statutarischen Zweck nicht erfüllen könnte. Dieser betriebswirtschaftliche Begriff der Betriebsnotwendigkeit genügt aber für das Ersatzbeschaffungsrecht nicht, denn bei solchen Liegenschaften besteht kein Zwang zur Wiederbeschaffung wie bei echt betriebsnotwendigen Liegenschaften.

Auch bei Immobilienverwaltungsgesellschaften, bei welchen die Liegenschaften als Betrieb im Sinne des Kreisschreibens ESTV 2004 Nr. 5 qualifizieren, stellen veräusserte Liegenschaften keine betriebsnotwendigen Vermögenswerte im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts dar. An die Betriebsnotwendigkeit des Grundstücks bei der steuerneutralen Ersatzbeschaffung ist ein strenger Massstab anzulegen, weil die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden, während dem bei der steuerneutralen Übertragung eines Betriebs die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen.

Das Betriebserfordernis benachteiligt Immobiliengesellschaften gegenüber Betriebsgesellschaften nicht. Wären im Bereich der Immobilienverwaltung sämtliche Liegenschaften betriebsnotwendiges Anlagevermögen, läge eine Bevorzugung gegenüber Betriebsgesellschaften vor. Diese können Ersatzbeschaffungen Liegenschaften nur geltend machen, wenn sie Liegenschaften veräussern und neu erwerben, die für ihren Betrieb unmittelbar notwendig sind.

BGer 8.12.2016 (2C_176/2016).

10 Ausblick

10.1 Steuerliche Behandlung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung bei Statusverlust: Kapitalsteuer

Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Mitteilung zur Einschätzungspraxis vom 28. August 2017 (ZStB Nr. 73.3), Aktualisierung von Herbst 2017: Behandlung bei der Kapitalsteuer:

Gesellschaften, welche für die Gewinnsteuer auf die Besteuerung nach §§ 73 und 74 StG verzichten, können für die Kapitalsteuer weiterhin die Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft gemäss § 82 Abs. 1 StG geltend machen, wenn folgende Voraussetzung erfüllt sind:

- Die Voraussetzungen zur Besteuerung nach § 73 oder § 74 StG sind gewinnseitig weiterhin erfüllt.
- Zur Überprüfung der Voraussetzungen zur Besteuerung nach § 74 StG muss den Steuerklärungen weiterhin das das Ergänzungsblatt für Domizil- und gemischte Gesellschaften beigelegt werden.
- Die Unterstellung sämtlicher Gewinne unter die ordentliche Besteuerung gilt gewinnsteuerlich als Statusverzicht. Es liegt an den Gesellschaften, eine gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung von stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung im Zeitpunkt des gewinnmässigen Statusverzichts geltend zu machen, womit im Kapital aber eine als Gewinn besteuert geltende Reserve zu deklarieren ist. Eine spätere Aufdeckung von stillen Reserven ist im Rahmen der Aufdeckungslösung grundsätzlich nicht mehr möglich.

Ob und inwieweit stille Reserven, welche bei Statuswechseln vor Inkrafttreten der SV17 nicht steuerunwirksam aufgedeckt werden, später der in der SV17 vorgesehenen Sonderbesteuerung unterstellt werden können, ist derzeit noch offen.

- Für ausländische Steuerbehörden kann den Gesellschaften nicht bestätigt werden, „dass die Gesellschaft ordentlich besteuert wird“, sondern lediglich „dass die Gewinne der Gesellschaft der ordentlichen Besteuerung unterliegen.“

10.2 SV17 - Beabsichtigte Umsetzung der SV17 im kantonalen Recht

RRB Nr. 1069/2017: Hauptfeiler der kantonalen Umsetzung:

1. Vollständige Umsetzung und Ausschöpfung der obligatorischen und fakultativen Ersatzinstrumente der SV17:
 - Patentbox mit Entlastung von 90%;
 - Zusätzliche Abzüge für F&E-Aufwendungen mit Zuschlag von 50%;
 - Abzug für Eigenfinanzierung, sofern im Bundesrecht vorgesehen;
 - Ermässigungen bei der Kapitalsteuer, soweit das Eigenkapital auf Patente, Beteiligungen und Konzerndarlehen entfällt;
 - Entlastungsbegrenzung auf 70%;
 - Erhöhung Teilbesteuerung Dividenden auf das im Bundesrecht vorgesehene Mindestmass von 70%.
2. Massvolle Senkung des Gewinnsteuersatzes:
 - Senkung von heute 8% auf neu 6%;
 - Mit Rücksicht auf Städte und Gemeinden soll die Senkung in zwei Schritten erfolgen:
 - von 8% auf 7% ein Jahr nach Inkrafttreten der SV17 (in der Vorlage zur Umsetzung der SV17 im kantonalen Recht);
 - von 7% auf 6% drei Jahre nach Inkrafttreten der SV17 (in einer separaten Gesetzesvorlage).

Die zeitliche Staffelung berücksichtigt u.a. die zeitlich verzögerte Wirkung der Abschaffung der besonderen Steuerstatus.

3. Substanzielle Beteiligung der Städte und Gemeinden an der Ausgleichsleistung des Bundes
 - Über die Wirkungen des kantonalen Finanzausgleichs durch Veränderungen der Steuerkraft als Folge der Senkung des Gewinnsteuersatzes:
Erhöhung der Einzahlung des Kantons
 - Durch Erhöhung der des kantonalen Anteils an den Zusatzleistungen
 - Zeitlich befristete Unterstützung von Städten und Gemeinden mit einem hohen Anteil der Einnahmen von juristischen Personen
 - Zusätzlicher Ausgleich an die Kirchgemeinden während 5 Jahren

Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Gemeinden von der SV17 mindestens im gleichen Ausmass betroffen sind wie der Kanton.
