

Abendveranstaltung: EXPERTsuisse Sektion Zürich

8. Januar 2019

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.

Die meisten Leitsätze sind durch die DA Recht redigiert.

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.....	4
2	Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge	4
2.1	Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten	4
2.2	Abzug privates Arbeitszimmer	4
2.3	Kosten Wochenaufenthalt als Fahrkosten	4
2.4	Abzugszeitpunkt einer Schadenersatzzahlung	5
3	Vermögensertrag	5
3.1	Transponierung bei Schenkung der Kaufpreisforderung, Steuerumgehung.	5
3.2	Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen (Bitcoin etc.)	6
3.3	Deutsche GmbH & Co. KG als vermögensverwaltende Personengesellschaft; Begründung Betriebsstätte	6
4	Verfahrensrecht	7
4.1	Numerus clausus der Rechtsbehelfe zur Korrektur von rechtskräftigen Einschätzungen, aussergesetzlicher Revisionsgrund.....	7
5	Liegenschaften	7
5.1	Unterhaltskosten	7
6	Vorsorge	7
6.1	Grundsatz der Kollektivität in der beruflichen Vorsorge, objektive und faktische Kollektivität	7
7	Unternehmenssteuerrecht	7
7.1	Abschreibungen	7
7.2	Zurechnung von geldwerten Leistungen	8
7.3	Überlanges Geschäftsjahr, Aufteilung in zwei Steuerperioden	8
7.4	Berücksichtigung von Dividendenausschüttungen beim steuerbaren Eigenkapital	9
7.5	Frage der Übertragung eines Verlustvortrages auf den Erben eines selbständig Erwerbenden	9
7.6	Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Angefangene Arbeiten	9
7.7	Liquidationsgewinnbesteuerung bei Geschäftsaufgabe infolge Invalidität..	10
7.8	Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuern	10
8	Interkantonales und Internationales Steuerrecht	10
8.1	Verlustverrechnung zwischen Hauptsitz in der Schweiz und Betriebsstätten im Ausland.....	10
8.2	Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen gemäss Art. 16 OECD-MA....	11
9	Grundsteuern	12
9.1	Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften	12

10	Ausblick	12
10.1	Steuerliche Behandlung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung bei Statusverlust: Kapitalsteuer	12
10.2	Umsetzung der STAF im kantonalen Recht.....	13

1 Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich

Aktuelle Organisation unter

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

2 Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge

2.1 Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

Kreisschreiben ESTV 2017 Nr. 42: Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.

2.2 Abzug privates Arbeitszimmer

Die Kosten eines privaten Arbeitszimmers können nur dann als Berufskosten abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber keinen geeigneten Arbeitsplatz zur Verfügung stellt. Andererseits setzt der Abzug voraus, dass der Pflichtige in seiner Wohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen Zwecken dient. Wird ein Arbeitszimmer nur hauptsächlich, aber nicht ausschliesslich für berufliche Zwecke verwendet, so ist der für die private Nutzung anfallende Kostenanteil den Lebenshaltungskosten zuzurechnen.

Auch bei modernen Arbeitsplatzkonzepten der Arbeitgeber setzt die Gewährung des Arbeitszimmerabzugs den Nachweis voraus, dass diese Arbeitsplatzkonzepte im konkreten Fall eines Steuerpflichtigen dazu führen, dass dieser einen wesentlichen Teil der ihm obliegenden Arbeiten zu Hause ausführen muss. Zudem muss der Steuerpflichtige in seiner Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügen, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.

Dies ist nicht der Fall, wenn für Mitarbeiter flexible Arbeitsplätze zur Verfügung stehen. Solche Konzepte beruhen auf der Überlegung, dass nie alle Arbeitnehmer gleichzeitig im Unternehmen sind, weil stets ein Teil von ihnen wegen Krankheit, Ferien, Aussendiensttätigkeit oder aus anderen Gründen nicht am Arbeitsplatz ist. Solche Konzepte sind nicht darauf ausgelegt, dass der Arbeitnehmer einen wesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung im "Home-Office" erbringen muss.

BGer 31.5.2018 (2C_1033/2017).

2.3 Kosten Wochenaufenthalt als Fahrkosten

Wenn die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des auswärtigen Wochenaufenthalts nicht gegeben sind, sind bei einem tatsächlichen Wochenaufenthalt diejenigen Kosten als Berufskosten abzugsfähig, die durch die Begründung des Wochenaufenthalts – ausgehend von den effektiven Kosten und limitiert auf die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer – tatsächlich angefallen und im Gegenzug bei den berufsbedingten Fahrkosten eingespart wurden. Obergrenze der Gewinnungskosten bilden dabei die steuerlich zulässigen Fahrkosten, die ohne Wochenaufenthalt angefallen wären. Weil sie als Fahrkosten gelten, fallen sie unter die FABI-Grenze für die Fahrkosten.

VGer 5.10.2018 (SB.2018.00056).

2.4 Abzugszeitpunkt einer Schadenersatzzahlung

Schadenersatzleistungen sind abzugsfähig, sofern sie direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden und das mit der Berufsausübung üblicherweise bzw. unvermeidbar verbundene Risiko widerspiegeln. Nicht abzugsfähig sind hingegen Schadenersatzleistungen, deren Ursache den Rahmen des mit der Ausübung der Erwerbstätigkeit üblicherweise verbundenen Risikos sprengen bzw. durch grobfahrlässiges oder vorsätzliches Verhalten des Steuerpflichtigen verursacht wurden.

Offengelassen hat das Verwaltungsgericht die Frage, ob eine Schadenersatzzahlung zur Neutralisierung eines früheren Einkommenszuflusses in der Periode des Zuflusses oder im Zeitpunkt der tatsächliche Rückzahlung abzugsfähig ist. In der Praxis wird weiterhin auf den Zeitpunkt abgestellt, in welcher die Zahlungsverpflichtung entstanden ist – auch deshalb, weil die Neutralisierung eines Vermögenszuflusses nicht leichthin angenommen werden darf und ein unbelasteter Vermögenszufluss grundsätzlich unabänderlich ist (BGer, 23. Dezember 2016, 2C_342/2016, E. 2.2.4).

VGer 12.9.2018 (SB.2018.00079).

3 Vermögensertrag

3.1 Transponierung bei Schenkung der Kaufpreisforderung, Steuerumgehung

Der in Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG normierte Tatbestand der Transponierung erfasst nur den Fall, dass der Veräusserer selbst die Beteiligung in eine von ihm beherrschte Gesellschaft einbringt. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei der Transponierung nicht um einen Wechsel des Steuersubjekts. Die Beteiligung einer unabhängigen Drittperson wird von der Legaldefinition somit nicht abgedeckt. Wenn eine Steuernorm wie diese der Transponierung im konkreten Fall umgangen worden ist, darf die Auslegung dieser Norm nicht so erweitert werden, dass dadurch auch im Voraus die Umgehung der Norm miterfasst wird. Die Umgehung der Transponierungsnorm ist mit dem Rechtsinstitut der Steuerumgehung zu beurteilen.

Hat der Pflichtige eine Vorgehensweise gewählt, welche der wirtschaftlichen Situation unangemessen ist, und hat er diese nur deshalb getroffen, um der gesetzlich geregelten Besteuerung als Vermögensertrag aus Transponierung missbräuchlich zu entgehen, und hätte er durch dieses Vorgehen tatsächlich eine erhebliche Steuerersparnis erzielt, indem er die Steuerfolgen der Transponierung vermieden hätte, so liegt eine Steuerumgehung vor.

Die Vorgehensweise des Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall ist den wirtschaftlichen Verhältnissen unangemessen, weil die Beteiligung zuerst an die vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft verkauft wurde und der Verkäufer anschliessend das Verkäuferdarlehen schenkungsweise an den Steuerpflichtigen abgetreten hatte. Dies bedeutet eine Umkehrung der normalerweise gewählten Reihenfolge bei der die Aktien zuerst schenkungsweise auf den Pflichtigen übertragen worden wären und er diese dann gegen ein Darlehen in seine selbst beherrschte Gesellschaft eingebracht hätte. Erfolgt die Übertragung des Darlehens zeitnah nach dem Verkauf, so besteht die natürliche Vermutung, dass diese vom Verkäufer und vom Steuerpflichtigen schon bei der Aktienveräusserung geplant gewesen war. Das ursprüngliche Darlehen war somit in Bezug auf den Darlehensnehmer simuliert. Sachgemäss wäre somit ein Vorgehen gewesen, welches den Tatbestand der Transponierung erfüllt hätte.

BGer 26.10.2017 (2C_168/2017).

3.2 Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen (Bitcoin etc.)

Vermögenssteuer

Guthaben in Bitcoin und in Kryptowährungen, welche mit Bitcoin vergleichbar sind, unterliegen der Vermögenssteuer (§ 38 StG). Im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis sind diese als „übrige Guthaben“, mit Angabe der Bezeichnung der Kryptowährung zu deklarieren. Der Nachweis hat mittels eines Ausdrucks der digitalen Brieftasche (Wallet), Stand per Ende der Steuerperiode, zu erfolgen.

Für Bitcoin publiziert die ESTV einen Jahresendsteuernkurs. Andere Kryptowährungen sind zum Jahresschlusskurs der für diese Währung gängigsten Börsenplattform zu deklarieren.

Einkommenssteuer

Kapitalgewinne aus beweglichem Privatvermögen sind steuerfrei (§ 16 Abs. 3 StG) und Kapitalverluste sind steuerlich unbeachtlich. Gehören Kryptowährungen zum Geschäftsvermögen gelten die steuerrechtlichen Bestimmungen über die selbständige Erwerbstätigkeit. Dies gilt insbesondere für den gewerbsmässigen Handel mit Kryptowährungen. Für die Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung wird die Praxis zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel (Kreisschreiben Nr. 36 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Juli 2012) sinngemäss angewendet.

Das Schürfen (Mining) von Kryptowährungen durch Zurverfügungstellung von Rechenleistung gegen Entgelt durch eine natürliche Person führt bei dieser zu steuerbarem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Fachkommission Steuerrecht 8.2.2018.

Zur unternehmenssteuerlichen Behandlung vgl. RRB Nr. 579/2018.

3.3 Deutsche GmbH & Co. KG als vermögensverwaltende Personengesellschaft; Begründung Betriebsstätte

Eine deutsche Kommanditgesellschaft, welche nur private Vermögensverwaltung ausführt, betreibt keine unternehmerische oder auf die Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit. Ein in der Schweiz ansässiger Gesellschafter kann deshalb kein Unternehmen mit Betriebsstätte in Deutschland haben. Führt diese Gesellschaft keine unternehmerische Tätigkeit aus, sind die Verhältnisse in der ausländischen Einrichtung somit nicht von Relevanz. Beim in der Schweiz ansässigen Gesellschafter dieser deutschen Kommanditgesellschaft können die Gewinne und der Kapitalanteil nicht Deutschland zur Besteuerung zugewiesen werden, weshalb sie von ihm in der Schweiz als Vermögensertrag und Vermögen zu deklarieren und versteuern sind.

Die Regelung des Doppelbesteuerungsabkommens DBA-D unterscheidet sich von derjenigen des DBG bzw. des StHG zwar dadurch, dass sie zur Qualifikation als Betriebsstätte nur die blossе Tätigkeit des Unternehmens eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat voraussetzt und dort nicht eine eigentliche Geschäftstätigkeit erforderlich ist. Jedoch muss als Mindestvoraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte eine – zumindest andernorts ausgeübte – unternehmerische bzw. auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit vorhanden sein.

Bei einer nichtkaufmännischen Personengesellschaft (hier: rein vermögensverwaltende GmbH & Co KG) erfolgt in Bezug auf die Anteile der in der Schweiz ansässigen Personengesellschafter keine Ausscheidung ins Ausland (hier: nach Deutschland).

BGer 23.3.2018 (2C_707/2016).

4 Verfahrensrecht

4.1 Numerus clausus der Rechtsbehelfe zur Korrektur von rechtskräftigen Einschätzungen, aussergesetzlicher Revisionsgrund

Aussergesetzlicher Revisionsgrund: Das Steuerrecht kennt einen numerus clausus von Rechtsgründen, die erlauben, auf eine formell rechtskräftig gewordene Verfügung zurückzukommen. Ein übergesetzlicher oder aussergesetzlicher Revisionsgrund, welcher sich direkt auf die Bundesverfassung abstützt, ist deshalb im Steuerrecht abzulehnen.

VGer 20.09.2017 (SB.2017.00067, SB.2017.00068); vgl. auch BGer 11.7.2017 (2C_679/2016)

5 Liegenschaften

5.1 Unterhaltskosten

Energiestrategie 2050:

Neue Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten der Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116; Liegenschaftenverordnung)

In Kraft ab 1. Januar 2020.

6 Vorsorge

6.1 Grundsatz der Kollektivität in der beruflichen Vorsorge, objektive und faktische Kollektivität

Der Grundsatz der formellen Kollektivität verlangt, dass die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement die Zugehörigkeit zu einem Kollektiv nach objektiven Kriterien festlegt, wie insbesondere nach der Anzahl der Dienstjahre, der ausgeübten Funktion, der hierarchischen Stellung im Betrieb, dem Alter und der Lohnhöhe (Art. 1c Abs. 1 BVV 2). Aufgrund des Grundsatzes der Kollektivität sind auf einzelnen Personen zugeschnittene Sonderlösungen nicht möglich.

Zusätzlich müssen die objektiven Eintrittsvoraussetzungen des Vorsorgeplans so ausgestaltet sein, dass neben den Aktionärsdirektoren aufgrund der tatsächlichen Daten die Aufnahme weiterer Mitarbeiter faktisch möglich ist. Ist die Aufnahme einer weiteren Person aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse faktisch ausgeschlossen (z.B. durch zu hohe Lohn- und Altersschwelle), so ist der Vorsorgeplan abzulehnen, und die Beiträge an diesen Plan wären als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

VGer 20.6.2018 (SB.2017.00101, SB.2017.00102); vgl. auch BGer 6.2.2017 (2C_745/2016).

7 Unternehmenssteuerrecht

7.1 Abschreibungen

Der planmässigen definitiven Wertverminderung von Anlagegütern infolge Abnutzung oder Substanzverringerung wird durch ordentliche Abschreibungen Rechnung getragen. Diese sind steuerrechtlich zulässig, wenn sie buchmässig ausgewiesen und geschäftsmässig begründet

sind. Die zulässigen Abschreibungssätze werden für die direkte Bundessteuer in einem Merkblatt festgelegt. Wenn die Steuerpflichtige die im Merkblatt vorgegebenen Normalsätze einhält, so wird vermutet, dass die entsprechende Abschreibung geschäftsmässig begründet ist. Der Steuerpflichtige steht der Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs im Einzelfall offen.

Der ausserplanmässigen definitiven Wertverminderung von Gütern des Anlagevermögens wird durch ausserordentliche Abschreibungen Rechnung getragen, sofern diese sicher oder endgültig ist oder zumindest von Dauer erscheint.

Wird das Land und Gebäude gemeinsam bilanziert, ist nicht ausgeschlossen, dass der Buchwert unter dem Steuerwert oder Verkehrswert des Landes nach Abbruch der Baute zu liegen kommt. Die Absicht der Eigentümerin, das Gebäude in zwei Jahren abzureissen und durch einen Neubau zu ersetzen, führt nicht zu einer über das gewöhnliche Mass hinausgehenden Wertverminderung der Liegenschaft, so dass auf dieser Position keine ausserordentliche Abschreibung vorgenommen werden kann.

BGer 16.7.2018 (2C_330/2017).

Vgl. dazu auch Analyse des Vorstandes der Schweizerischen Steuerkonferenz zum neuen Rechnungslegungsrecht – Aktualisierung vom 26.11.2014

7.2 Zurechnung von geldwerten Leistungen

Eine geldwerte Leistung einer Schwestergesellschaft an eine andere ohne geschäftsmässige Begründung hat ihren Grund im gemeinsamen Beteiligungsverhältnis. Eine solche Zuwendung ist nach der anwendbaren Dreieckstheorie eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär, welche bei ihm als geldwerter Vorteil aus Beteiligung besteuert wird.

Ob und in welcher Höhe dem Aktionär ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist bemisst sich allein aus der Perspektive der leistenden Gesellschaft. Massgebend ist, ob und in welcher Höhe der leistenden Gesellschaft ein Mehraufwand oder ein Einnahmeausfall erwächst. Unbeachtlich ist hingegen, ob dem Aktionär tatsächlich auch ein in Geld umsetzbarer wirtschaftlicher Vorteil zufliesst und er somit bereichert ist.

VGer 20.6.2018 (SB.2018.00028, SB.2018.00029).

7.3 Überlanges Geschäftsjahr, Aufteilung in zwei Steuerperioden

Gestützt auf § 83 Abs. 3 StG muss in jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, ein Geschäftsabschluss erstellt werden. Diese Pflicht besteht unabhängig davon, ob handelsrechtliche Vorgaben für diesen Abschlusszwang bestehen oder nicht. Mit dieser Vorschrift wollte der Gesetzgeber die Vollzugsbehörden beim jährlichen Steuerbezug unterstützen und auch verhindern, dass eine Kapitalgesellschaft mit der Wahl eines überlangen Geschäftsjahrs Steuerplanung betreiben kann. Reicht die Steuerpflichtige im betreffenden Kalenderjahr keinen Abschluss ein, ist das kantonale Steueramt berechtigt und verpflichtet, eine diese Periode umfassenden Abschluss mit den gesetzlich geforderten Beilagen einzuverlangen, wobei sich dieser Abschluss auf steuerliche Belange beschränken darf und weder testiert noch von der Generalversammlung genehmigt sein muss. Nach Auflage und erfolgter Mahnung ist der Gewinn zu schätzen, indem der überjährige Geschäftsabschluss in zwei Geschäftsjahre aufgeteilt wird.

VGer 19.4.2017 (SB.2016.00105, SB.2016.00106); Das BGer ist auf die Beschwerde gegen diesen Verwaltungsgerichtsentscheid nicht eingetreten, da aufgrund der Nullveranlagung das Rechtsschutzinteresse fehlte (vgl. 2C_514/2017).

7.4 Berücksichtigung von Dividendenausschüttungen beim steuerbaren Eigenkapital

Für die Bestimmung des steuerbaren Eigenkapitals von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist die Schlussbilanz II (d.h. das Eigenkapital nach Gewinnverwendung) massgebend. Die Dividende (zu Lasten des Eigenkapitals per Ende der Periode n) muss an der ordentlichen GV und spätestens bis zum Ablauf des folgenden Geschäftsjahres (n+1) beschlossen werden.

Kommission Rechtsetzung 3.10.2018.

7.5 Frage der Übertragung eines Verlustvortrages auf den Erben eines selbständig Erwerbenden

Der selbständig Erwerbende kann die nicht verrechneten Vorjahresverluste des Erblassers mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, mit übrigem Einkommen sowie mit dem Einkommen des zusammen mit ihm veranlagten Ehegatten verrechnen. Vorausgesetzt, die spezifischen Voraussetzungen der Verlustverrechnung sind erfüllt, kann der Pflichtige einen Verlustvortrag aus Vorjahren zur Verrechnung bringen, solange er in der gleichen oder in einer anderen Branche selbständig erwerbstätig ist. Die Verlustverrechnung ist somit vom Status der Selbständigkeit des Pflichtigen abhängig. Daraus wird auch abgeleitet, dass die Verlustverrechnung an die Person des Steuerpflichtigen gebunden ist und ein Erbe des selbständig Erwerbenden dessen Verlustvorträge nicht geltend machen kann, auch wenn er dessen Geschäft weiterführt.

Weil die Möglichkeit der Verlustverrechnung gegen das Periodizitätsprinzip verstösst, darf ihr Anwendungsbereich nicht zu weit ausgelegt werden. Vor diesem Hintergrund darf keine weitere Ausnahme von der Bindung der Verlustvorträge an die Person des Steuerpflichtigen gemacht werden. So kann der Erbe aus dem Institut der Steuersukzession kein Recht ableiten, die Verlustvorträge aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Erblassers geltend zu machen, weil dieses allein zum Zweck hat, dass der Verstorbene bis zu seinem Todestag korrekt veranlagt werden kann und die geschuldeten Steuern bezogen werden können. Die Steuernachfolge ist unabhängig von der Universalsukzession des Zivilrechts und hat nicht zur Folge, dass die Erben steuerrechtlich alle Rechte und Pflichten des Erblassers übernehmen. Der Erbe kann somit aus diesem Institut kein Recht zur Übernahme der Verlustvorträge seines Erblassers ableiten.

BGer 28.6.2018 (2C_986/2017).

7.6 Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Angefangene Arbeiten

Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG haben die privilegierte Besteuerung stiller Reserven zum Inhalt, die aufgrund der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Liquidation) aufgedeckt werden. Diese wird nur für Gewinne gewährt, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation anfallen. Erforderlich ist ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation der stillen Reserven und Liquidation, wobei die Realisation die unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Der buchhalterische Charakter (Umlauf- oder Anlagevermögen) der aufgedeckten stillen Reserven spielt keine Rolle.

Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt, bleibt es bei der angestammten Besteuerung. Entsprechend unterliegen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit den ordentlichen Regeln, soweit nicht ausnahmsweise ein wahrer „Liquidationsgewinn“ im Sinne von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG gegeben ist. Von der privilegierten Besteuerung ausgenommen sind demnach Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen.

BGer 9.8.2018 (2C_302/2018).

Die erfolgswirksame Aktivierung von angefangenen Arbeiten stellt, trotz möglicher Beschleunigung des Abrechnungsprozesses im Hinblick auf die Liquidation, keine liquidationsbedingte Auflösung von stillen Reserven dar, welche ohne Liquidation nicht erfolgt wäre.

7.7 Liquidationsgewinnbesteuerung bei Geschäftsaufgabe infolge Invalidität

Eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns aus Geschäftsaufgabe infolge Invalidität kommt nur dann in Frage, wenn der selbständig Erwerbende die Tätigkeit bereits ausgeübt hat, als die Invalidität eintrat. Weiter muss die Invalidität nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung dazu geführt haben, dass der Pflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat (adäquater Kausalzusammenhang).

Die Invalidität ist dann adäquat kausal für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, wenn der Geschäftsinhaber wegen ihr nicht mehr in der Lage ist, das Geschäft weiterzuführen. Nicht vorausgesetzt wird hingegen, dass zwischen dem Eintritt der Invalidität und der Geschäftsaufgabe ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht. Eine Auslegung von Art. 37b Abs. 1 DBG in einer Weise, dass nach einem gewissen Zeitablauf der Kausalzusammenhang verneint wird, ist nicht zulässig. Die Invalidität muss die Ausübung der bisherigen Tätigkeit verunmöglichen. Es bleibt denkbar, dass der Pflichtige nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine andere unselbständige Arbeit ausübt, nicht jedoch eine neue selbständig Erwerbstätigkeit, da diese definitiv aufgegeben werden muss.

BGer 5.10.2017 (2C_40/2017, 2C_41/2017).

7.8 Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuern

Gemäss der konstitutiven Vorschrift von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG sind Steuern geschäftsmässig begründeter Aufwand. Damit Steuern nicht abzugsfähig sind, muss deren Abzugsfähigkeit vom Gesetz selbst ausgeschlossen sein, oder es müssen zwingende Gründe vorliegen, die ausnahmsweise eine Auslegung von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG gegen dessen Wortlaut zu rechtfertigen vermögen. Die Erbschaftssteuer ist somit abzugsfähig, ungeachtet der Tatsache, dass die Steuer nicht im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung anfällt.

Kapitalzuwachs aus Erbschaft: Der Nettokapitalzuwachs aus Erbschaft, das heisst der Wert der Erbschaft abzüglich der Erbschaftssteuer, stellt keinen steuerbaren Gewinn dar. Wird somit der Wert des Erbes brutto als Ertrag verbucht, kann der ausserordentliche Aufwand für die Bildung einer Rückstellung für die Erbschaftssteuer abgezogen werden. Als Kapitalzuwachs gemäss Art. 60 lit. c DBG kann somit der Nettowert des Erbes in der Steuererklärung der Kapitalgesellschaft in Abzug gebracht werden.

BGer 30.11.2017 (2C_1135/2016, 2C_1136/2016).

8 Interkantales und Internationales Steuerrecht

8.1 Verlustverrechnung zwischen Hauptsitz in der Schweiz und Betriebsstätten im Ausland

Grundsatz: Gemäss § 57 Abs. 3 StG erfolgt die Steuerausscheidung eines internationalen Unternehmens im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff "Grundsätze" wird vom Verwaltungsgericht so verstanden, dass sachlich begründete Einschränkungen bzw. Modifikationen der im interkantonalen Steuerrecht gültigen Prinzipien in

internationalen Sachverhalten zulässig sind. Im interkantonalen Steuerrecht kommt der Ermittlung der Quoten anhand der Buchhaltungsergebnisse (sog. quotenmässig-direkte Methode) der Vorrang zu. Nach herrschender Lehre muss auch die internationale Ausscheidung primär quotenmässig-direkt nach den Steuerbilanzen des Stammhauses und der Betriebsstätten erfolgen. Die quotenmässig-direkte Methode kann zwar im Hinblick auf die Anwendbarkeit im internationalen Verhältnis modifiziert, nicht aber ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage in ihrem Wesenskern angetastet werden.

Verluste ausländische Betriebsstätten: Der Kanton Zürich als Kanton des Hauptsitzes übernimmt Verluste der ausländischen Betriebsstätten, auch wenn der Betriebsstätte-Staat diese Verluste objektmässig ausscheidet und eine zeitliche Verrechnung mit künftigen Gewinnen zulässt.

Verlust Hauptsitz: Eine gesetzliche Regelung betreffend der Übernahme inländischer Stammhaus-Verluste durch ausländische Betriebsstätten besteht nicht. Hat die internationale Unternehmung Hauptsitz in der Schweiz und Betriebsstätten im Ausland, haben die ausländischen Betriebsstätten den Verlust des schweizerischen Hauptsitzes anteilmässig nach der quotenmässig-direkten Methode zu übernehmen. Dabei ist es aus schweizerischer Sicht nicht von Bedeutung, ob die ausländischen Betriebsstätte-Staaten die auf diese Betriebsstätten verlegten Verluste in ihrem Steuerrecht tatsächlich zur Verrechnung bringen.

Diese Praxis ist kein Verstoss gegen die Bestimmungen der zeitlichen Verlustverrechnung in § 70 StG beziehungsweise Art. 25 Abs. 2 StHG, welche nur die zeitliche Verlustverrechnung betreffen und denen die räumliche Verlustverrechnung vorangeht.

Das in Art. 127 Abs. 3 BV enthaltene Schlechterstellungsverbot bietet nur einen Schutz gegen die interkantonale Doppelbesteuerung und ist auf internationale Sachverhalte nicht anwendbar. Auch verletzt die Verlegung der Verluste ins Ausland das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Gebot der Rechtsgleichheit in der Rechtsanwendung nicht.

Art. 7 Abs. 3 und 4 der DBA Deutschland bzw. Oesterreich sehen für die Steuerauscheidung die direkte Methode vor. Unter die direkte Methode fallen in der Terminologie des interkantonalen Steuerrechts die objektmässig-direkte Methode, aber auch die quotenmässig-direkte Methode. Diese Doppelbesteuerungsabkommen in der heute gültigen Fassung stehen somit einer Gewinnaufteilung nach der quotenmässig-direkten Methode nicht entgegen, womit auch eine Verlustverlagerung ins Ausland zulässig ist.

VGer 15.11.2017 (SB.2016.00095).

8.2 Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen gemäss Art. 16 OECD-MA

Gemäss Art. 16 OECD-MA hat auf Vergütungen für die Tätigkeit als Aufsichtsrat und Verwaltungsrat oder auf ähnliche Zahlungen derjenige Staat das Besteuerungsrecht, in welchem die betreffende Gesellschaft ihren Sitz hat. Somit ist im Abkommen der Funktionsträger definiert, für welchen die Ausnahmebestimmung zu Art. 15 OECD-MA gelten soll, nicht aber die durch diesen ausgeübte Tätigkeit.

Das schweizerische Gesellschaftsrecht lässt für die Geschäftsführung der Aktiengesellschaft verschiedene Modelle zu. So kann der gesamte Verwaltungsrat oder nur ein einzelner Verwaltungsrat als Delegierter oder eine Person, welche nicht dem Verwaltungsrat angehört, die Geschäftsführung besorgen. In gleicher Weise findet man auch im Ausland Systeme, bei denen dem Verwaltungsrat entweder nur eine Überwachungsfunktion zukommt oder aber zusätzlich auch die Geschäftsführung der Gesellschaft übertragen ist. Es muss deshalb durch Auslegung ermittelt werden, ob nur die Überwachungstätigkeit (enge Auslegung) oder gegebenenfalls auch die Geschäftsführungstätigkeit (weite Auslegung) unter Art. 16 fällt. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sieht vor, dass einem Begriff, der nicht im Abkommen selber definiert ist, die Bedeutung zukommt, welche er nach dem internen Steuerrecht dieses Staates hat. Bei der Anwendung von Art. 16 OECD-MA führt eine nationale Auslegung aufgrund der verschiedenen Orga-

nisationsmodelle zu einer systematischen Doppelbesteuerung oder zu einer doppelten Nichtbesteuerung.

Welche Tätigkeit als Verwaltungsrat unter Art. 16 OECD-MA fällt, ist somit autonom auszulegen. Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen ist, dass eine doppelte Besteuerung desselben Einkommens vermieden wird. Dies kann nur bei einer engen Auslegung von Art. 16 OECD-MA erreicht werden, so dass nur Vergütungen für die Ausübung einer Aufsichtsfunktion in den Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA fallen. Leistungen des Verwaltungsrates, welche keine Überwachungstätigkeit sind, insbesondere die Geschäftsführungstätigkeit, fallen als unselbständiges Erwerbseinkommen unter die Bestimmung von Art. 15 OECD-MA.

VGer 31.5.2017 (SB.2016.00118).

9 Grundsteuern

9.1 Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften

Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft vom 1. Februar 2018 (ZStB 213.3).

Änderungen gestützt auf BGer 19.12.2012 (2C_337/2012); BGer 28.9.2017 (2C_70/2017); BGer 7.3.2017 (BGE 143 II 233); BGer 20.9.2011 (BGE 137 II 419).

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); Weitere Aktualisierung vom 24. Mai 2018; Behandlung bei der Kapitalsteuer:

- Die gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven unterliegen gemäss § 79 Abs. 1 StG der Kapitalsteuer, soweit sie nicht in Vorjahren gewinnsteuerwirksam abgeschrieben worden sind. Die Erfassung dieser Reserven im steuerbaren Eigenkapital entfällt mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuervorlage 17 und der damit verbundenen Aufhebung von § 79 Abs. 1 Satz 2 StG.
- 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 und solange die Voraussetzungen zur Besteuerung nach §§ 73 oder 74 StG bei der Gewinnsteuer erfüllt wären. Domizil- und gemischte Gesellschaften haben dazu der Steuererklärung das Ergänzungsbild für Domizil- und gemischte Gesellschaften beizulegen.

10.2 Umsetzung der STAF im kantonalen Recht

Antrag des Regierungsrates vom 19. September 2018 zur Änderung des Steuergesetzes (RRB Nr. 876/2018):

1. Nachvollzug der obligatorischen Bestimmungen des Bundesrechts
 - Aufhebung der kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften
 - Stark ermässigte Sondersteuer bei Auflösung stiller Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung (Alternative Aufdeckungslösung gemäss geltender Praxis schon heute möglich)
 - Regelungen für stille Reserven bei Zuzug aus dem Ausland und Wegzug in das Ausland
 - Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen
 - Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip
2. Umsetzung der fakultativen Massnahmen des Bundesrechts im maximal möglichen Umfang:
 - Abzug für Eigenfinanzierung
 - Zusatzabzug von 50% für Forschungs- und Entwicklungsaufwand
 - Ermässigung von 90% auf dem Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten
 - Steuerermässigungen auf Eigenkapital, soweit dieses auf Beteiligungen, Patente und Konzerndarlehen entfällt
 - Gemäss Ausführungsvorschriften des Bundesrechts
 - Mit Begrenzung der gesamten Entlastung auf 70%
3. Senkung des Steuersatzes für die Gewinnsteuer in 2 Stufen:
 - Von 8% auf 7% per 1. Januar 2021 (mit Vorlage zur Umsetzung der SV17)
 - Von 7% auf 6% per 1. Januar 2023 (in weiterer Vorlage), verbunden mit Anhebung der Dividendenbesteuerung von 50% auf 60%

Persönliche Bemerkungen dazu:

1. Abzug für Eigenfinanzierung bei KMU im Verhältnis AG – Aktionär

Im Fokus: Zielgerichtete Massnahme zur Erhaltung der Standortattraktivität für Konzernfinanzierungsaktivitäten, weil hier marktkonforme Zinssätze zur Anwendung gelangen.

Für KMU aber weiterer Schritt zur Abkoppelung von wichtigen unternehmerischen Entscheiden von steuerlichen Aspekten (Ziele Unternehmenssteuerreform II), indem der steuerlich induzierte Fehlanreiz zur Finanzierung mit Fremdkapital gemildert werden soll: Begünstigt wird jener Teil des Eigenkapitals, der am Kapitalmarkt jederzeit durch Fremdkapital ersetzt werden könnte.

Simulationen haben ergeben, dass im Verhältnis AG/Aktionär

- bei steigenden Zinsen
- drittvergleichskonformer Unternehmensfinanzierung auch durch nahestehende Aktionäre

– und regelmässiger, risikogerechter Verzinsung beider Komponenten des Kapitals durchaus spürbare Steuereinsparungen von einigen Prozenten resultieren.

Massgebend sind aber die Verhältnisse im Einzelfall, namentlich

- die Steuerbelastung
 - am Sitz der AG
 - am Wohnsitz des Aktionärs
- die Höhe der Teilbesteuerung der Dividenden.
- Höhe des Zinses für den Abzug für Eigenfinanzierung.

2. Risikoloser und liquiditätsschonender Eintritt in die Patentbox

Art. 24b Abs. 3 E-StHG:

³Wird der Reingewinn von Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie ein allfälliger Abzug nach Artikel 25a zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. *Die Kantone können diese Besteuerung innert fünf Jahren auf andere Weise sicherstellen.*

Gemäss § 64b Abs. 3 E-StG-ZH erfolgt keine steuersystematische Realisation im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox. Im Rahmen einer Schattenrechnung wird der Boxengewinn nach Eintritt in die Patentbox zunächst mit dem kumulierten F&E-Aufwand verrechnet. Soweit dies nicht in der ersten Steuerperiode geschieht – was üblich sein dürfte – ist der verbleibende Restbetrag auf künftige Steuerperioden vorzutragen.

Vorteile:

- Die Liquidität wird im Vergleich zur steuersystematischen Realisation zwar auch belastet, indem die privilegierte Besteuerung in der Patentbox erst später einsetzt, aber nicht mehr, als wenn kein Gewinnanteil der privilegierten Besteuerung unterliegen würde;
- Nachbesteuerung des kumulierten F&E-Aufwandes erfolgt nur, sofern und soweit die Erträge den kumulierten F&E-Aufwand übersteigen. Damit faktisch Boxeneintritt ohne Steuer Risiken;
- Keine Aufrechnung bei der Kapitalsteuer (typisch für steuersystematische Realisationen).

3. Steuerermässigung auf Eigenkapital

Teilkompensation des wegfallenden tieferen Tarifs für Gesellschaften mit bisherigem kantonalem Steuerstatus.

4. Interkantonaler Vergleich der Steuerbelastungen

Massgebend ist die Steuerbelastung aus dem Zusammenwirken der Massnahmen bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns und der Senkung der Gewinnsteuersätze.

Je nach Art der Aktivität und dem Ort der Ausübung von F&E-Aktivitäten beträgt die Steuerbelastung im Kanton Zürich zwischen 11.2% und 18.2% (Steuerbelastung von Bund, Kanton und Stadt Zürich inkl. Kirchensteuer, bezogen auf den Reingewinn vor Abzug des Steueraufwandes).
