

**Abendveranstaltung: EXPERTsuisse Sektion Zürich**

**26. Januar 2021**

**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 Dienstabteilung Recht redigiert.

Für die Praxis sind die Entscheide im Volltext massgebend ([www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch); [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); [www.bger.ch](http://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

<b>1</b>	<b>Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich .....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge .....</b>	<b>3</b>
2.1	Unterpreislicher Erwerb von Mitarbeiteraktien .....	3
2.2	Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen .....	3
2.3	Alimentenzahlung an Kind unter Vormundschaft.....	3
<b>3</b>	<b>Vermögensertrag .....</b>	<b>4</b>
3.1	Vorfälligkeitsentschädigung bei Gläubigerwechsel .....	4
3.2	Vorzugsmietzins für nahestehende juristische Person .....	4
3.3	Marchzins bei Darlehen mit Einmalverzinsung .....	4
3.4	Rückerstattung Verrechnungssteuer - Nichtdeklaration.....	5
<b>4</b>	<b>Verfahrensrecht .....</b>	<b>5</b>
4.1	Freigabequittung bei elektronischer Einreichung der Steuererklärung .....	5
4.2	Programmierfehler der Veranlagungs- und Hilfssoftware .....	5
<b>5</b>	<b>Liegenschaften.....</b>	<b>6</b>
5.1	Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften .....	6
5.2	Investitionen in umweltschonende Technologien .....	6
<b>6</b>	<b>Vorsorge .....</b>	<b>6</b>
6.1	Sperrfrist bei einem WEF-Vorbezug .....	6
6.2	Rückwirkende Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine AG .....	6
<b>7</b>	<b>Unternehmenssteuerrecht .....</b>	<b>7</b>
7.1	Rückstellung für wirtschaftliche Auswirkungen der Corona-Pandemie .....	7
7.2	Wertberichtigungen auf Markenrechten.....	7
7.3	Verrechnungspreise.....	7
7.4	Kapitalsteuer bei negativem Eigenkapitalkonto (eigene Kapitalanteile).....	8
7.5	Verdecktes Eigenkapital - Einbezug von unverzinslichem Fremdkapital .....	8
7.6	Langes Geschäftsjahr und Vorjahresverlustverrechnung .....	9
<b>8</b>	<b>Interkantoniales und Internationales Steuerrecht .....</b>	<b>9</b>
8.1	Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften mit STAF Ermässigungen.....	9
8.2	Steuerauscheidung Immobiliengesellschaften – interkantonale Verlustübernahme .....	9
8.3	Internationale Vermögensausscheidung.....	10
8.4	Steuerauscheidung von Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten	10
<b>9</b>	<b>Grundsteuern .....</b>	<b>10</b>
9.1	Grundstückgewinnsteuer, interkantonale Ausscheidung von Handels- liegenschaften im Betriebsstättekantone .....	10
<b>10</b>	<b>Ausblick .....</b>	<b>11</b>
10.1	Kreisschreiben ESTV Umstrukturierungen .....	11
10.2	Neues Aktienrecht .....	11
10.3	Zusatzabzug Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.....	11
10.4	Ermässigungen bei der Kapitalsteuer .....	11

## **1 Organisatorisches im Kantonalen Steueramt Zürich**

Aktuelles Organigramm unter

<https://www.zh.ch/de/finanzdirektion/steueramt/aufgaben-organisation.html>

## **2 Allgemeines Steuerrecht – Einkommenssteuer, Abzüge**

### **2.1 Unterpreislicher Erwerb von Mitarbeiteraktien**

Aktien, deren Erwerb im wirtschaftlichen und kausalen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen, gelten als Mitarbeiteraktien – auch dann, wenn die Aktien noch vor der eigentlichen Anstellung und nicht von der Arbeitgeberin selbst, sondern von einem Dritten erworben werden, ungeachtet der Höhe der Beteiligung.

Für die Verkehrswertbestimmung von nichtkотиerten Aktien kann auch für Einkommenssteuerzwecke auf die formelmässige Bewertung gemäss Kreisschreiben SSK Nr. 28 zurückgegriffen werden, wenn weder ein zeitnaher Marktwert noch eine (bessere) branchenspezifische Formelbewertung verfügbar ist.

Aktionärsbindungsverträge sind bei der Vermögenssteuer unbeachtlich. Demgegenüber können sie sich bei der Einkommenssteuer wertmindernd auswirken, was zu einem Auseinanderklaffen von Einkommens- und Vermögenssteuerwert führt. Das ist namentlich dann der Fall, wenn der Aktionärsbindungsvertrag gegenseitige Vorkaufsrechte und/oder Vorschriften beinhaltet, die eine Veräusserung, Belehnung oder Verpfändung der Aktien verunmöglichen. Fallen diese wertmindernden Vertragsbestandteile später weg oder werden sie nicht umgesetzt, erzielt der Steuerpflichtige erst in diesem Zeitpunkt eine zusätzliche steuerbare Leistung.

BGer 7.4.2020 (2C\_1057/2018).

### **2.2 Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen**

Änderung Kreisschreiben ESTV Nr. 37 (neu Kreisschreiben 2020 Nr. 37 vom 30. Oktober 2020).

### **2.3 Alimentenzahlung an Kind unter Vormundschaft**

Unterhaltsbeiträge für nach dem Tod der ehemaligen Ehepartnerin unter Vormundschaft stehende minderjährige Kinder können vom Leistenden als Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, obwohl sie nicht „an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder“ geleistet werden. Nach dem Korrespondenzprinzip wären die Unterhaltsbeiträge bei den empfangenden Kindern steuerlich zu erfassen.

BGer 18.12.2019 (2C\_139/2019).

### 3 Vermögensertrag

#### 3.1 Vorfälligkeitsentschädigung bei Gläubigerwechsel

Kündigt der Schuldner seine noch laufende Festhypothek vorzeitig, und wechselt er gleichzeitig zu einer neuen kreditgebenden Bank, fällt eine Gleichstellung der an den bisherigen Gläubiger zu leistenden Vorfälligkeitsentschädigung mit einem Schuldzins ausser Betracht.

Bei einem Gläubigerwechsel rechtfertigt sich eine Gleichstellung mit Schuldzinsen nicht, da der Darlehensgeber nicht mehr derselbe ist und deshalb nicht gesagt werden kann, die Entschädigung habe innerhalb des weiter bestehenden, gleichen Schuldverhältnisses primär Entgelt-Charakter.

BGer 16.12.2019 (2C\_1009/2019) mit Hinweisen auf die bisherige Rechtsprechung.

#### 3.2 Vorzugsmietzins für nahestehende juristische Person

Für einen Übergang von der „Ist-Besteuerung“ zur „Soll-Besteuerung“ lässt das bestehende Recht auch im Bereich der Erträge aus unbeweglichem Vermögen keinen Raum. Mangels gesetzlicher Grundlage darf die Differenz, die zwischen tatsächlich vereinnahmtem Mietzins und höherem Mietwert besteht, dem Grundeigentümer nicht zugerechnet werden.

Vorbehalten bleibt die Steuerumgehung. Eine solche wird bei Vorzugsmietzinsen an Verwandte vermutet, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Mietwerts beträgt, weil diesfalls eine dem Eigengebrauch nahekommende Lage anzunehmen ist. Auch in einem derartigen Fall bleibt der Nachweis möglich, dass keine Steuerumgehung vorliege. Steuerbar ist aber in jedem Fall die Eigennutzung eines Grundstücks durch den Eigentümer oder eine andere dinglich berechnigte Person. Davon zu unterscheiden sind die Fälle, in welchen der Eigentümer das Objekt trotz formeller Fremdnutzung materiell immer noch „innehat“. Dies ist namentlich der Fall bei Überlassung im Rahmen einer unentgeltlichen Gebrauchsleihe, weil hier eine kurzfristige Vertragsauflösung möglich ist.

Entgeltliche Fremdnutzung lässt an sich keinen Raum für die Besteuerung des Eigenmietwertes zu, weder auf Ebene des Eigentümers noch der Gegenpartei. Es fliesst ein Mietzins, der für die Bemessung massgebend ist. Entgeltliche Nutzung liegt auch dann vor, wenn unter Verwandten ein reiner Mietvertrag (ohne begleitende Abreden) geschlossen wird. Alleine aus der Tatsache, dass der vereinbarte Mietzins den Eigenmietwert unterschreitet, darf nicht auf Eigennutzung geschlossen werden.

Im vorliegenden Fall einer personenbezogenen Aktiengesellschaft stand die unbefristete Vermietung an die Gesellschaft, die ihrerseits unbefristete Untermietverträge eingegangen ist, einem „Eigengebrauch“ von vornherein entgegen. Für eine Aufrechnung auf Ebene der Eigentümerin wäre kein Raum bestanden, wenn es bei der blossen unterpreislichen Vermietung an die Gesellschaft geblieben wäre. Eine Steuerumgehung ist jedoch hier insofern gegeben, als die Gesellschaft den Mittelzufluss aufgrund der Vorzugskonditionen dazu verwenden konnte, um einen Teil des ansonsten in hohem Masse gefährdeten Aktionärsdarlehens zurückzuführen. Mit dieser Struktur gelang es den Eheleuten, steuerbare Mietzinse in eine steuerfreie Amortisation umzuwandeln.

BGer 19.2.2020 (2C\_187/2017, 2C\_189/2017).

#### 3.3 Marchzins bei Darlehen mit Einmalverzinsung

Zum steuerbaren Vermögensertrag bei der Veräusserung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung zählt nach Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG namentlich der vereinnahmte Marchzins (sogenanntes objektives Herkunftsprinzip). Beim Marchzins handelt es sich nicht um einen Zins im technischen Sinn, weil die Zinsforderung im Zeitpunkt der Veräusserung des Titels noch nicht fällig und die Vergütung auch nicht vom Schuldner der Obligation, sondern vom Käufer der Obligation bezahlt wird.

Das objektive Herkunftsprinzip gilt nicht nur im besonders geregelten Fall der Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung, sondern ist auch auf den mit diesem Spezialtatbestand vergleichbaren Fall einer Veräusserung einer Darlehensschuld eines einfachen Darlehensschuldverhältnisses mit Einmalverzinsung anwendbar. Der vom Käufer bezahlte Marchzins beim Kauf eines Darlehens mit Einmalverzinsung ist steuerbarer Vermögensertrag.

BGer 20.4.2020 (2C\_743/2019).

### **3.4 Rückerstattung Verrechnungssteuer - Nichtdeklaration**

Der Nachweis des Vorsatzes der Nichtdeklaration gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so ist zu vermuten, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist.

BGer 17.6.2020 (2C\_107/2020).

## **4 Verfahrensrecht**

### **4.1 Freigabequittung bei elektronischer Einreichung der Steuererklärung**

Bei elektronischer Einreichung der Steuererklärung hat das kantonale Steueramt bis zum Erhalt der Freigabequittung aus technischen Gründen keinerlei Informationen über den Eingang und den Inhalt der elektronisch übermittelten Steuererklärung. Im Unterschied zur physisch eingereichten Steuererklärung, welche trotz fehlender Unterschrift als eingereicht gilt, gilt die elektronische Steuererklärung erst mit Eingang der Freigabequittung als eingereicht. Wird die elektronische Steuererklärung vor Ablauf der Einsprachefrist eingereicht, geht aber die physische Freigabequittung erst nach Ablauf der Einsprachefrist ein, wird auf die Einsprache gegen die Ermessenstaxation nicht eingetreten.

Das Steueramt ist bei fehlender Freigabequittung nicht verpflichtet, den Pflichtigen zur Ergänzung seiner Steuererklärung anzuhalten, respektive ihm eine Nachfrist zu gewähren. Darin liegt kein überspitzter Formalismus.

VGer 1.11.2019 (SB.2019.00051).

### **4.2 Programmierfehler der Veranlagungs- und Hilfssoftware**

Früher liessen sich im einstigen, durch vertikale Arbeitsteilung geprägten Modell die Willensbildung ("Kopfarbeit" des Veranlagungspersonals zwecks Ermittlung der Steuerfaktoren) und Willensäusserung ("Handarbeit" des Kanzleipersonals anlässlich der Ablesung des Tarifs und der Erstellung der Veranlagungsverfügung) mühelos trennen. Mit den heute in Betrieb stehenden Systemen der elektronischen Datenverarbeitung wird die gesamte Einschätzungstätigkeit am Computer ausgeführt, und eine ablaufbezogene Betrachtung und Aufteilung in die "Kopfarbeit" der Willensbildung und die "Handarbeit" der Willensäusserung ist nicht mehr klar möglich. Vor diesem Hintergrund ist Art. 150 DBG eher weit auszulegen. Der Sinn und Zweck der Bestimmung ist insofern an die geänderten Verhältnisse anzupassen, als Programmierfehler der Einschätzungs- und Hilfssoftware, wie Fehler in der Willensäusserung (Rechnungsfehler und Schreibversehen) anzusehen und berichtigungsfähig sind. Es macht keinen Unterschied, ob ein falscher Übertrag, ein Verschieb oder ähnliche Fehler auf einer direkten menschlichen Fehlleistung beruhen oder das Ergebnis einer fehlerhaft programmierten Software sind. Der Berichtigung zugänglich sind damit auf jeden Fall Programmierfehler, die nicht die Rechtsanwendung betreffen.

BGer 7.4.2020 (2C\_331/2019).

## 5 Liegenschaften

### 5.1 Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften

Bei einem selbständig Erwerbenden sind Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften im Geschäftsvermögen zulässig, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Einer ordentlichen Abschreibung ist die Anerkennung nur dann zu verweigern, wenn der Pflichtige zu rasch abgeschrieben hat oder wenn kein Abschreibungsbedarf besteht, weil mit keinem Wertverlust (mehr) zu rechnen ist.

BGer 21.2.2020 (2C\_726/2019).

### 5.2 Investitionen in umweltschonende Technologien

Neue Analyse SSK zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen vom 27. August 2020.

<https://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Analysen>

vgl. auch BGer 16.9.2019 (2C\_510/2017).

## 6 Vorsorge

### 6.1 Sperrfrist bei einem WEF-Vorbezug

Die verobjektivierte Sperrfrist von 3 Jahren gilt auch bei einem Einkauf gefolgt von einem Kapitalbezug, welcher der Wohneigentumsförderung dient. Art. 79b Abs. 3 BVG erster Satz spricht zwar von den "daraus resultierenden Leistungen", worunter im Sinne der Systematik des Gesetzes über die berufliche Vorsorge nur Leistungen fallen, die bei Eintritt eines Versicherungsfalles (Alter, Tod oder Invalidität) ausgelöst werden. Steuerlich wird der Vorbezug zum Zwecke der Wohneigentumsförderung einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenleistung gleichgestellt. Die gesetzliche Konzeption von Art. 79b Abs. 3 BVG umfasst somit auch die Vorbezüge zum Zwecke der Wohneigentumsförderung.

BGer 4.11.2019 (2C\_29/2017).

### 6.2 Rückwirkende Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine AG

Gemäss sozialversicherungsrechtlicher Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen die Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft, auch im Falle einer steuerrechtlich anerkannten rückwirkenden Umwandlung in eine juristische Person und damit einhergehender rückwirkender steuerrechtlicher Arbeitnehmereigenschaft, die Sozialversicherungsbeiträge bis zum zivilrechtlichen Vollzug der Umstrukturierung als Selbständigerwerbender zu den dafür geltenden Beitragssätzen auf dem beitragspflichtigen Einkommen abrechnen.

Weil Bemessungsgrundlage für die AHV-Beiträge von Selbständigerwerbenden das von den Steuerbehörden gemeldete Erwerbseinkommen gemäss rechtskräftig veranlagtem Bundessteuereinkommen ist, in der Praxis jedoch keine Meldung für den Zeitraum der steuerlichen Rückwirkung bis zum zivilrechtlichen Vollzug der Umstrukturierung möglich ist, führt dies zu erheblichen praktischen Problemen, weshalb sich die Sozialversicherungsbehörden oft nicht an die sozialversicherungsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts halten. Stattdessen stellen sie regelmässig auf die Praxis der Steuerbehörden ab und lassen den Wechsel von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit bereits auf den Zeitpunkt der steuerlichen Rückwirkung der Umstrukturierung zu.

Auch wenn der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Praxis nicht durchwegs gefolgt werden soll, ist zur Vermeidung einer Divergenz in der Rechtsprechung darauf abzustellen. Entsprechend kann den vormaligen Kollektivgesellschaften der sogenannte grosse Säule 3a-Abzug bis zum 30. Juni 2014 (Zeitpunkt der Umwandlung der Kollektivgesellschaft in AG) gewährt werden, wenn sie nachweisen, dass die AG für diese Zeitspanne keine AHV-Beiträge für die Angestellten und namentlich nicht für die Beschwerdeführer bezahlt hat, die bisherigen Gesellschafter für diese Zeitspanne mit der Ausgleichskasse als Selbständige abgerechnet haben, und die AG sich erst ab dem zivilrechtlich

massgebenden Umwandlungszeitpunkt einer Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 80 BVG angeschlossen hat und vor diesem Zeitpunkt keine BVG-Beiträge bezahlt worden sind.

BGer 15.4.2020 (2C\_522/2018).

## **7 Unternehmenssteuerrecht**

### **7.1 Rückstellung für wirtschaftliche Auswirkungen der Corona-Pandemie**

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie waren am Ende des Geschäftsjahres 2019 noch nicht absehbar. Rückstellungen und Wertberichtigungen zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Covid 19-Pandemie sind deshalb im Geschäftsjahr 2019 geschäftsmässig nicht begründet und steuerlich nicht abzugsfähig, selbst wenn sie handelsrechtlich verbucht wurden. Diese Grundsätze gelten sinngemäss für Geschäftsjahre, welche sich nicht mit dem Kalenderjahr decken und im Kalenderjahr 2019 enden.

Die analoge Frage stellt sich nun auch für Rückstellungen per Ende 2020. Dazu gilt folgendes:

- Die wirtschaftlichen Auswirkungen im Geschäftsjahr 2021 bleiben aufgrund der sich täglich ändernden epidemologischen Beurteilungen weiterhin ungewiss;
- Die provisorischen Bezüge für die im Kalenderjahr 2020 endende Steuerperiode können sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf das zu erwartende Ergebnis der zugrundeliegenden Geschäftsperiode ausgerichtet werden;
- Nach den tragenden Grundsätzen zur zeitlichen Erfolgsabgrenzung sind Rückstellungen und Wertberichtigungen schon aus handelsrechtlicher Optik zu bilden für Verpflichtungen, die im Geschäftsjahr 2020 eingegangen worden sind (z.B. Wertverminderungen von Beteiligungen, Verpflichtungen aus Sozialplänen für beschlossene Stellenreduktionen, die ab 1. Januar 2021 umgesetzt werden, Wertberichtigungen auf uneinbringlichen Forderungen, a.o. Abschreibungen auf Desinvestitionen oder auf Investitionen, die nicht mehr weiterverfolgt werden). Je nachdem, ob die Höhe und der Zeitpunkt solcher Verpflichtungen feststeht, sind entweder Rückstellungen oder transitorische Passiven zu verbuchen;
- Die provisorischen Bezüge für die im Kalenderjahr 2021 endende Steuerperiode können sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuer als auch bei der direkten Bundessteuer wiederum auf das zu erwartende Ergebnis der zugrundeliegenden Geschäftsperiode ausgerichtet werden;

Damit sind pauschale Rückstellungen für die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie auch im Abschluss des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2020 endet, geschäftsmässig unbegründet.

### **7.2 Wertberichtigungen auf Markenrechten**

Die Bewertung von Markenrechten ist im ESTV-Merkblatt Abschreibungen unter "Immaterielle Werte" nicht abgedeckt, da es sich bei diesen (nicht abschliessend) aufgeführten Aktiven allesamt um solche mit einer beschränkten Nutzungsdauer handelt. Vgl. Fussnote 1.

### **7.3 Verrechnungspreise**

Leistung und Gegenleistung zwischen beteiligungsmässig verbundenen Konzerngesellschaften müssen dem Dritt- oder Fremdvergleich standhalten. Der Drittvergleich setzt eine Identifikation und eine Wertbestimmung der erbrachten Dienstleistungen voraus.

Das Schweizer Steuerrecht kennt dabei – mit Ausnahme etwa von Art. 58 Abs. 3 DBG – grundsätzlich keine unilateralen gesetzlichen Regelungen zur Bestimmung von Transferpreisen. Transferpreise werden in Anwendung der Grundsätze und Rechtsprechung zu Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und der entsprechenden Grundsätze der OECD, namentlich der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien, beurteilt. Diese Richtlinien können als Interpretationshilfe auch in nicht von einem DBA erfassten Sachverhaltskonstellationen herangezogen werden.

Die Verrechnungspreis-Methodik der OECD-Richtlinien ist im Wesentlichen ein zweistufiger Prozess: In einem ersten Schritt wird mittels einer Funktionsanalyse der Sachverhalt ermittelt und die Leistungen zugeordnet. In einem zweiten Schritt werden die Leistungen bewertet.

Für die Zuordnung von Funktionen und Risiken sind die natürlichen Personen von entscheidender Bedeutung. Funktionen werden dort zugeordnet, wo die natürlichen Personen, welche die entsprechenden Funktionen ausüben, physisch anwesend sind. Der gleiche Anknüpfungspunkt, nämlich über die natürliche Person, besteht bei der Zuordnung der Risiken. Risiken werden dort lokalisiert, wo die Personen, welche die entsprechenden Entscheide treffen, anwesend sind. Denn es sind immer Entscheide von Personen, welche Risiken begründen. Es sind die Entscheidträger ("risk-taking persons") bzw. der Ort, wo sich diese Personen aufhalten, wo die Risiken lokalisiert werden.

Dienstleistungen: Besteht für Dienstleistungen ein standardisierter „freier Markt“, so ist für den Drittvergleich der auf diesem bezahlte Preis heranzuziehen. Gibt es keinen solchen Marktpreis, so ist grundsätzlich anhand der Preisvergleichsmethode vorzugehen. Ist ein solcher Vergleich nicht möglich, gelangen andere Methoden zur Anwendung, so etwa die Cost-Plus-Methode. Auch wenn damit aus OECD-Optik an sich ein Ablauf bei der Methodenwahl vorgezeichnet ist, so ist dieser für die schweizerischen Behörden nicht zwingend vorgegeben.

Private Equity: Im Private Equity-Geschäft sind die werttreibenden Funktionen die Mittelbeschaffung (Investorensuche) und deren Beurteilung, die Auswahl und die Investition in die Zielgesellschaften sowie die laufende Betreuung des Zielgesellschaften (Portfolio-Management). Mit diesen Tätigkeiten sind auch die für die Geschäftstätigkeit entscheidenden Risiken verbunden. Bei der Fonds-Administration handelt es sich dagegen um eine bloss Routine-Funktion, welche kaum einen eigenständigen Wert aufweist.

VGer 18.12.2019 (SB.2018.00094, SB.2018.00095).

#### **7.4 Kapitalsteuer bei negativem Eigenkapitalkonto (eigene Kapitalanteile)**

Das steuerbare Kapital besteht aus dem einbezahlten Grundkapital, dem verdeckten Eigenkapital, den offenen Reserven und den in der Handelsbilanz nicht ausgewiesenen besteuerten stillen Reserven.

Gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR des neuen Rechnungslegungsrechts muss die Gesellschaft in ihrer Handelsbilanz für eigene Kapitalanteile einen Minusposten in der Höhe der Anschaffungskosten ausweisen. Nach dem Massgeblichkeitsprinzip ist diese Handelsbilanz für das Steuerrecht massgebend, so dass bei der Bemessung der Kapitalsteuer auch der negative Eigenkapitalposten für die gehaltenen eigenen Aktien zu berücksichtigen ist. Dieser kann mit den offenen Reserven verrechnet werden.

Der steuersystematische Zusammenhang zwischen der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer beim Anteilinhaber einerseits und der Kapitalsteuer bei der Kapitalgesellschaft andererseits ist zu schwach, um Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG als Korrekturvorschriften für die Kapitalsteuer erscheinen zu lassen.

Anmerkung:

Zur gewinnsteuerlichen Behandlung des Erwerbs und von realisierten und unrealisierten Wertveränderungen lassen sich aus dem Urteil keine Erkenntnisse ableiten, da diese Frage nicht Gegenstand des Verfahrens war.

BGer 14.11.2019 (2C\_119/2018).

#### **7.5 Verdecktes Eigenkapital - Einbezug von unverzinslichem Fremdkapital**

Gestützt auf den Wortlaut von § 64 Abs. 1 Ziff. 4 und § 80 StG sowie Art. 65 DBG fallen für die Gewinnbesteuerung nur Schuldzinsen in Betracht, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Daraus ergibt sich, dass das gesamte Fremdkapital (unter Einschluss von Kreditoren und transitorischen Passiven) zu berücksichtigen und einzig zu unterscheiden ist, ob und inwieweit das Fremdkapital von unabhängigen Dritten oder beteiligungsmässig nahestehenden Personen stammt. Ferner fällt eine allfällige Gewinnbesteuerung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital tiefer aus, wenn ein Teil des Fremdkapitals unverzinslich bzw. tief verzinst ist. Insofern wird auch der unverzinsliche Teil des Fremdkapitals bei der Gewinnaufrechnung berücksichtigt. Schliesslich bleibt der Nachweis, dass die konkrete Finanzierung dem Drittvergleich standhält, im Einzelfall vorbehalten. Daher

sind bei der schätzungsweisen Ermittlung des zulässigen Fremdkapitals für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals die verzinslichen und unverzinslichen Schulden einzubeziehen.

## **7.6 Langes Geschäftsjahr und Vorjahresverlustverrechnung**

Handelsrechtlich wird für das Geschäftsjahr grundsätzlich von einem vollen Jahr mit zwölf Monaten ausgegangen. Während des Bestehens einer Kapitalgesellschaft kann es betriebswirtschaftliche Gründe geben, die es rechtfertigen, dass das Geschäftsjahr kürzer (Kurzjahr) oder länger (Langjahr) als das Kalenderjahr ist. Dies sind im Wesentlichen umstrukturierungsbedingte Gründe (Eingliederung einer Gesellschaft in einen Konzern) oder sanierungsbedingte Gründe. Soweit ein solcher Grund vorliegt und die Verlängerung mässig ist, sind solche Langjahre nach der herrschenden handelsrechtlichen Lehre zulässig.

Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips stellt das Steuerrecht im Allgemeinen auf das Handelsrecht ab. In Bezug auf die Erstellung der Jahresrechnung schreibt Art. 79 Abs. 3 erster Satz DBG vor, dass in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss zu erstellen ist. Die einmalige Verlängerung des Geschäftsjahres innerhalb eines Kalenderjahres verstösst nicht gegen diese steuerrechtliche Vorschrift, weil weiterhin gewährleistet ist, dass in jedem Kalenderjahr ein Abschluss erstellt wird. Wird das Geschäftsjahr über das Kalenderjahr hinaus verlängert, erfolgt in diesem Kalenderjahr kein Abschluss der Jahresrechnung. Liegen beachtenswerte betriebswirtschaftliche Gründe vor, und ist auch keine Steuerumgehung gegeben, so ist ein solches Langjahr auch im Gewinnsteuerrecht zulässig. Der Bestimmung von Art. 79 Abs. 3 erster Satz DBG kommt somit keine konstitutive Bedeutung zu.

Das Bundesgericht anerkennt aber auch, dass trotz Langjahr ein jährlicher Bezug der Gewinnsteuer möglich sein muss. Dies könne erreicht werden, indem das Ergebnis des Langjahres durch die Steuerbehörde auf die beiden Steuerperioden verlegt werde. Dies komme einem Zwischenabschluss nahe. Dies kann erreicht werden, indem gemäss bisheriger Praxis vorgegangen wird: Sofern handelsrechtlich ein überlanges Geschäftsjahr vorliegt, kann für steuerliche Belange (insbesondere für den jährlichen Bezug) ein Abschluss pro Kalenderjahr verlangt werden. Erstellt die Pflichtige keinen solchen Zwischenabschluss, so ist die Steuerbehörde befugt, den überjährigen Geschäftsabschluss für Bezugszwecke auf zwei Steuerperioden aufzuteilen. Aus praktischen Gründen erfolgt dies, indem in jeder Steuerperiode eine Einschätzung vorgenommen wird.

Für die Vorjahresverlustverrechnung geht Art. 67 Abs. 1 DBG von einer Verlustverrechnungsperiode von 84 Monaten aus.

BGer 28.1.2020 (2C\_793/2017).

## **8 Interkantales und Internationales Steuerrecht**

### **8.1 Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften mit STAF Ermässigungen**

Kreisschreiben SSK 2020 Nr. 34 „Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen“.

### **8.2 Steuerauscheidung Immobiliengesellschaften - interkantonale Verlustübernahme**

Bei einer Immobiliengesellschaft hat zuerst der Kanton des Hauptsteuerdomizils einen Verlust aus einem Kanton einer Kapitalanlageliegenschaft zu übernehmen. Wenn der Gewinn am Hauptsteuerdomizil zur Verrechnung dieses Verlustes nicht ausreicht, ist der verbleibende Teil quotaal auf die Gewinne der anderen Kantone umzulegen.

BGer 5.11.2019 (2C\_285/2018).

### 8.3 Internationale Vermögensausscheidung

Die im interkantonalen Verhältnis gestützt auf Art. 4b Abs. 2 StHG vorzunehmende pro rata temporis Gewichtung der Vermögenssteuer zwischen dem Wohnsitzkanton und dem Liegenschaftskanton (Gewichtungsmethode) gelangt auch im internationalen Verhältnis zur Anwendung, womit der Wert der erst im Lauf des Jahres im Ausland erworbenen Liegenschaft pro rata temporis bis zum Datum des Kaufs dem im Kanton Zürich steuerbaren Vermögen zugeschlagen wird.

§ 5 Abs. 3 i.V.m § 10 Abs. 3 StG sowie Art. 4b Abs. 2 StHG bilden eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die Anwendung der Gewichtungsmethode im internationalen Verhältnis. Diese Auslegung des Verwaltungsgerichts ist gemäss dem Bundesgericht nicht willkürlich. § 5 Abs. 3 StG kann als generelle Bestimmung zur Gleichstellung der internationalen mit der interkantonalen Steuerauscheidung betrachtet werden. Die Anwendung der Gewichtungsmethode im internationalen Verhältnis entspricht zudem ihrem Sinn und Zweck, wonach sachwidrige Ausscheidungen vermieden werden sollen. Weiter führt die Anwendung derselben Ausscheidungsmethode im interkantonalen und im internationalen Verhältnis zu einer Vereinfachung des Steuersystems.

BGer 9.7.2020 (2C\_187/2020); VGer, 8.1.2020 (SB.2019.00090).

### 8.4 Steuerauscheidung von Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten

- Angesichts der Defizite der quotenmässigen Methode ist für die Gewinnabgrenzung nach Art. 52 DBG im internationalen Verhältnis in der Regel die international vorherrschende objektmässige Methode bzw. direkte Methode anzuwenden.

Art. 52 Abs. 3 DBG sieht zwar vor, dass die bundgerichtlichen Doppelbesteuerungsgrundsätze für das interkantonale Verhältnis auch im Verhältnis zum Ausland anzuwenden sind. Die Grundsätze sind jedoch nur insoweit für das internationale Verhältnis anwendbar, als nicht Unterschiede bestehen, die ein Abweichen von diesen Grundsätzen rechtfertigen. Ein solcher Unterschied ist insbesondere darin zu sehen, dass im internationalen Verhältnis bei quotenmässiger Ausscheidung eine doppelte Nichtbesteuerung gewisser Gewinne eintreten kann, während im interkantonalen Verhältnis das Bundesgericht alle eventuell noch fehlenden Erhebungen in den beteiligten Kantonen anordnen kann.

BGer 16.12. 2019 (2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017, 2C\_179/2017).

- Zur Übergangsmässigen Behandlung der Änderung von § 57 Abs. 2 StG-ZH (neu analog Art. 52 Abs. 3 DBG) vgl. Praxismitteilung vom 18.12.2020.

<https://www.zh.ch/de/news-uebersicht/mitteilungen/2020/steuern-finanzen/steuern/steuerauscheidung-von-unternehmen-mit-auslaendischen-betriebsst.html>

## 9 Grundsteuern

### 9.1 Grundstückgewinnsteuer, interkantonale Ausscheidung von Handelsliegenschaften im Betriebsstättekanton

Für die Zwecke des interkantonalen Steuerrechts sind die Liegenschaften der Generalbauunternehmer grundsätzlich denjenigen von gewerbmässigen Liegenschaftenhändlern gleichgestellt. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung wird der Wertzuwachsge Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft des Handelsbestandes von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern in einem Betriebsstättekanton, wie der Wertzuwachsge Gewinn einer Betriebsliegenschaft, objektmässig ausgeschieden bzw. ausschliesslich dem Belegenheitskanton zugewiesen.

Händlerpauschale: Bei einer objektmässigen Ausscheidung des Wertzuwachsge Gewinns ist auch bei Veräusserung einer (Handels-)Liegenschaft im Betriebsstättekanton zur Berücksichtigung des Anteils der Gemeinkosten des Liegenschaftenhändlers oder Generalbauunternehmers die Grundstückhändlerpauschale im Liegenschaftenkanton zu gewähren. Nur wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen,

dass die Pauschale den auf das Liegenschaftengeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Pflichtigen falsch bemisst, ist vom üblichen Satz der Pauschale abzuweichen.

BGer 20.9.2019 (2C\_152/2019).

## **10 Ausblick**

### **10.1 Kreisschreiben ESTV Umstrukturierungen**

Im Wesentlichen pendente Anpassung an die Rechtsprechung des BGer zu Umstrukturierungsfällen, die STAF inkl. Änderungen aufgrund des Kapitaleinlageprinzips sowie gewisse Änderungen in der Bewertung gemäss neuem Rechnungslegungsrecht.

### **10.2 Neues Aktienrecht**

Steuerliche Aspekte u.A. aus der Einführung des Kapitalbandes, Festlegung des Aktienkapitals in funktionaler Währung, neue Regeln zu den Reserven inkl. Rückzahlung der gesetzlichen Kapitalreserve und Zulässigkeit von Interimsdividenden. Abhängig von der Inkraftsetzung der neuen OR-Bestimmungen.

### **10.3 Zusatzabzug Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand**

Kanton Zürich folgt der Analyse der SSK zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach Art. 10a und 25a StHG vom 4.6.2020.

Vgl. dazu Merkblatt KStA zum Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vom 8. Juli 2020.

### **10.4 Ermässigungen bei der Kapitalsteuer**

Mit Bezug auf den Abzug vom steuerbaren Eigenkapital gemäss § 81a StG gelten als

- „Darlehen an Konzerngesellschaften“ Darlehen mit Laufzeiten von mehr als 12 Monaten;
- „Beteiligungen“ Beteiligungen, welche für den Beteiligungsabzug auf Dividenden und Kapitalgewinne gemäss § 72 und § 72a StG qualifizieren.

\*\*\*\*\*