

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.222 vom 7. September 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-09-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.222

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.222 du 7 septembre 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.222 del 7 settembre 2021

Regeste

Die Pflichtige brachte einen Grossteil ihres operativen Geschäfts durch (steuerneutrale) Ausgliederung in ein Joint Venture Unternehmen ein. Mit der Joint Venture Partnerin wurde zunächst vereinbart, dass sie für den von ihr eingebrachten Mehrwert noch eine Ausgleichszahlung erhalten werde. Später wurde dann stattdessen vereinbart, die Pflichtige solle vom neu gegründeten Joint Venture Unternehmen eine Vorzugsdividende erhalten. Diese nachträgliche Abänderung ist zivilrechtlich nicht zu beanstanden. Da die Vertragsänderung vor der handelsrechtlichen Ertragsrealisation erfolgt ist und das kantonale Steueramt qua Massgeblichkeitsprinzip an die handelsrechtliche Bilanz gebunden ist, ist die Bilanz betr. steuerbarer Gewinn verbindlich. Das Konstrukt erfüllt jedoch den Tatbestand der Steuerumgehung. Strittig war sodann die geschäftsmässige Begründetheit einer Umstrukturierungsrückstellung (= Rücklage). Die Pflichtige konnte diesbezüglich den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbringen. Teilweise Gutheissung des Rekurses, da Steuerauscheidung hätte vorgenommen werden sollen.

Erwägungen

E. 2

ST.2020.260 Entscheid

E. 2.1

vom Nachtrag #2; E. 1c; beachtlich ist, dass die AE selbst nicht Vertragspartei dieser Vereinbarung war, wobei jedoch keine Zweifel bestehen, dass die Nicht-Rückzahlbarkeit zwischen der AE und der E in einem separaten Vertrag rechtsgültig geregelt wurde). Wie ursprünglich vereinbart, entreicherte sich die E damit im Ergebnis wirtschaftlich wiederum um die Fr. 3.75 Mio., die im Gegenzug wie ursprünglich vereinbart wiederum bis Ende 2016 der Pflichtigen zufließen sollten. b) Diese konkret gewählte Ausgestaltung der Pflichtigen und der E ist als ungewöhnlich einzustufen. Ungewöhnlich ist namentlich, dass die Parteien zunächst übereinkamen, die E schulde der Pflichtigen eine Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio., wovon aus der Sicht der Pflichtigen ohne nachvollziehbare Gründe mit Unterzeichnung des Nachtrags #2 wieder abgewichen wurde. Unter Ausklammerung 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 29 - der steuerlichen Motivation ist schlicht nicht einsehbar, wieso sie aus gemäss ihrer Sicht rationalen Gründen der nachträglich getroffenen Regelung hätte zustimmen sollen, hatte sie doch zunächst einen bedingungslosen (noch nicht fälligen) Anspruch gegenüber der E. Der Anspruch auf Ausgleichszahlung war für sie mit weitaus weniger Risiken behaftet (z.B. Ausschüttungssperre gemäss Art. 671 Abs. 3 OR bzw. damit zusammenhängende Zahlungsverzögerungen, Probleme bei der Durchsetzung des

Aktionärsbindungsvertrags etc.). Aus ihrer Sicht erscheint es deshalb als unerklärlich bzw. als ungewöhnlich, dass sie dem Nachtrag #2 insoweit zustimmte. c) aa) Was die Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt sodann nicht. Ihrer zunächst vorgetragenen Behauptung, die Einigung betreffend das Vorzugsdividendenrecht habe die Gründung und Durchführung des geplanten Joint Ventures erst ermöglicht (Rz. 27 ff.; E. 5b/aa ff., auch zum Folgenden), ist zu entgegnen, dass dies aktenwidrig ist, haben sich doch die Parteien ursprünglich rechtsgültig und vorbehaltlos auf eine direkte Ausgleichszahlung verständigt (E. 1a). Die Pflichtige vermag nicht stichhaltig darzulegen, dass ein Beharren auf der ursprünglichen Vereinbarung das Joint Venture verunmöglicht hätte. Auch ihrem Argument, die Systematik der Entschädigung könne so verstanden werden, dass die von ihr beanspruchte höhere Rentabilität ihres (in die AE) eingebrachten Betriebs gleichsam mit den erwirtschafteten Gewinnen desselben erst bestätigt werden musste, ehe die Vorzugsdividende verdient bzw. beansprucht werden konnte, kann nicht beigespflichtet werden. Bei näherer Betrachtung entspricht dies gerade eben nicht dem tatsächlich Vereinbarten. Vielmehr wurde mit dem Nachtrag #2 bzw. der vorgesehenen Nicht-Rückzahlbarkeit der Fr. 3.75 Mio. versucht, die Auszahlung in den Folgejahren gerade ungeachtet der effektiven Rentabilität der AE sicherzustellen. Ob die tatsächliche Rentabilität des von der Pflichtigen eingebrachten Geschäfts tatsächlich über oder unter den Erwartungen blieb, war unerheblich. Nur wenn die auszuzahlende Vorzugsdividende gemäss Statuten tatsächlich und variabel an den künftigen Geschäftsgang bzw. die künftige Rentabilität gekoppelt gewesen wäre, wäre ihre diesbezügliche Behauptung geschäftsmässig nachvollziehbar gewesen. Bei einer solchen Ausgestaltung wären dann gewisse Parallelen zu bei Geschäftsübernahmen häufig anzutreffenden Earn-Out-Klauseln auszumachen gewesen. Dies ist vorliegend jedoch gerade nicht der Fall, sondern die Fr. 3.75 Mio. sind ungeachtet davon bereits fix als Vorzugsdividende geschuldet. Dem stehen auch etwaige Ausschüttungssperren nicht entgegen. Diese vermögen die Auszahlung der Vorzugsdividende gegebenenfalls zu verzögern, dass diese gar nie der Pflichtigen zufließen würde, ist bzw. war unwahrscheinlich. 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 30 - bb) Soweit die Pflichtige geltend macht, die Einräumung einer Vorzugsdividende sei ein häufig gewähltes Instrument, um besondere Leistungen einer Partei oder den Mehrwert der von einer anderen Seite eingebrachten Sacheinlagen im Hinblick auf die Gründung oder den Ausbau einer Kapitalgesellschaft auszugleichen, ist ihr zu entgegnen, dass dies nicht bestritten wird. Die einzelnen Elemente des vereinbarten Vertragskonstrukts dürfen jedoch nicht isoliert betrachtet werden. Ungewöhnlich ist nicht die Abgeltung des Mehrwerts mit der Vorzugsdividende per se, sondern deren Kombination mit der vereinbarten partiellen "Nicht-Rückzahlbarkeit" zwischen der E und der AE betreffend das Darlehen im gleichen Umfang. Dies in Kombination mit dem Umstand, dass zunächst zwischen der Pflichtigen und der E die ebenfalls geläufige Methode der direkten Ausgleichszahlung gewählt wurde. Gesamthaft ist dieses Vorgehen als ungewöhnlich zu qualifizieren. cc) Unbeachtlich ist im Weiteren, dass in der Buchhaltung der AE das Darlehen der E folglich stets als Fremdkapital ausgewiesen wurde. Für die Erfüllung des Steuerumgehungsstatbestands ist nicht notwendig, dass exakt die in der Buchhaltung als "nicht-rückzahlbar" verbuchten Fr. 3.75 Mio. nominell der Pflichtigen zufließen, sondern es genügt ein wirtschaftlicher Abfluss bei der E und ein (über die AE abgewickelter) kausaler Zufluss bei der Pflichtigen. Im Weiteren erfolgte die Verbuchung der Fr. 3.75 Mio. als Fremdkapital nicht freiwillig, versuchte die Pflichtige doch mit Rulinganfrage vom ... 2013 die ESTV vom Gegenteil, d.h. einer Qualifikation als Kapi- taleinlage der E in die AE und damit einer

Verbuchung als "Reserve aus Kapitaleinlage", zu überzeugen. Damit zeigte sich die ESTV namentlich wegen der vorgesehenen Verzinsung nicht einverstanden (vgl. auch die vom kantonalen Steueramt nicht akzeptierten Rulinganfragen vom ... 2013 und ... 2013). d) An den Nachweis der Umgehungsabsicht werden keine strengen Anforderungen gestellt. Der Nachweis ist bereits dadurch erbracht, wenn für die von der steuerpflichtigen Person getroffene ungewöhnliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 44d DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 46a StG, je mit Hinweisen). Da die Pflichtige nicht überzeugend darzulegen vermochte, dass sie abgesehen von der Steuerersparnis weitere Gründe zur von ihr gewählten Rechtsgestaltung bewegen haben, ist das subjektive Element der Steuerumgehung als gegeben zu erachten. 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 31 - e) Unbestritten ist sodann, dass die Auszahlung über die AE als Vorzugsdividende im Gegenzug zur Auszahlung über die E wegen des Beteiligungsabzugs i.S.v. Art. 69 ff. DBG bzw. § 72 ff. StG zu einer erheblichen Steuerersparnis führt. f) Bei den vielgliedrigen Sachverhalten, welche Anlass zu einer Prüfung einer Steuerumgehung geben, ist es immer möglich, einen wirtschaftlichen Grundentschluss einerseits und die Ausweich- und Korrekturgeschäfte der Parteien andererseits auszumachen (Taddei, S. 214, mit Verweis auf Peter Böckli, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, 1990, S. 310, auch zum Folgenden). Beim Ausweichgeschäft handelt es sich um dasjenige Rechtsgeschäft, mit welchem sich die Parteien vom wirtschaftlichen Grundentschluss entfernen. Bei dem oder den nachfolgenden Korrekturgeschäften wird die durch das Ausweichgeschäft ausgelöste, nunmehr in einer offensichtlichen Inkongruenz zum Grundentschluss liegende Wirkung wieder teilweise rückgängig gemacht bzw. korrigiert. So auch im vorliegenden Fall, in welchem diese einzelnen Vorgänge geradezu mustergültig dokumentiert sind. Zunächst einigte man sich auf eine von der E zu leistende Ausgleichszahlung (= wirtschaftlicher Grundentschluss), dies wohl ohne sich näher mit den damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen zu befassen. Nachträglich wurde dies dann in der mit Nachtrag #2 beschlossenen Vorzugsdividendenabmachung zu korrigieren versucht (= Ausweichgeschäft), wobei gleichzeitig mit der Abmachung betreffend "Nicht-Rückzahlbarkeit" zwischen der E und der AE (= Korrekturgeschäft) versucht wurde, die offensichtliche Inkongruenz zum Grundentschluss wieder (grösstenteils) rückgängig zu machen. Damit ist das Vorgehen als Versuch zur Steuerumgehung zu beurteilen. g) In steuerlicher Hinsicht erweist sich damit der Nachtrag #2 trotz zivilrechtlicher Gültigkeit als unbeachtlich. Es greift eine Sachverhaltsfiktion im Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 8b). Folglich ist nach wie vor von der Gültigkeit der ursprünglichen Transaktionsvereinbarung bzw. des Anhangs 6.1 der Transaktionsvereinbarung auszugehen und damit von einer ertragsseitigen Realisation der Ausgleichszahlung von der E über Fr. 3.75 Mio. in der Steuerperiode 2013, was unter dem Titel der Bilanzberichtigung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. a und c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 3 StG zu korrigieren bzw. als in der Erfolgsrechnung (handelsrechtswidrig) nicht gutgeschriebener Ertrag aufzurechnen und zu besteuern ist (Art. 58 lit. c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG kommt im vorliegenden Fall bei der Erfassung von Erträ- 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 32 - gen, welche in Verletzung von Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht nicht verbucht worden sind, lediglich deklaratorische Bedeutung zu; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 148 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 239 StG; Taddei, S. 101). Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung für die Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio. ist deshalb – wenn auch mit abweichender rechtlicher Begründung – nicht zu beanstanden. 10. a) Eventualiter beantragt die Pflichtige, es sei in der Begründung festzustellen, dass die Aufrechnung des Vorzugsdividendenrechts als Realisierung und Besteuerung von stillen Reserven, die auf die AE übertragen worden sei, qualifiziert werden müsse (Rz. 85 ff., auch zum Folgenden). Folglich sei der Betrieb der AE im Umfang von Fr. 3.75 Mio. über den Gewinnsteuerwerten übertragen worden. In diesem Sinn habe sie durch Erlangung des Vorzugsdividendenrechts Betriebsbestandteile an einen Dritten veräussert und folglich stille Reserven realisiert. Als Rechtsfolge davon sei die Steuerneutralität der Umstrukturierung im Umfang des Vorzugsdividendenrechts nicht gegeben. Dem Korrespondenzprinzip und der gesetzlichen Gewinnsteuerneutralität für Kapitaleinlagen von einer Aktionärin folgend, dürfe die bei der Mutter besteuerte Kapitaleinlage bei der AE nicht nochmals besteuert werden. Analog zur Nachbesteuerung bei Sperrfristverletzungen sollen daher in der Steuerbilanz der AE im Umfang von Fr. 3.75 Mio. höhere Gewinnsteuerwerte geführt werden dürfen oder, soweit sich die realisierten stillen Reserven nicht lokalisieren lassen, die Fr. 3.75 Mio. als Goodwill in der Steuerbilanz innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden können. b) Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten (BGE 141 I 114 E. 2.4.2, auch zum Folgenden, mit Hinweisen), weshalb nach ständiger Rechtsprechung Entscheide nur bezüglich ihres Dispositivs (einschliesslich der Kosten- und Entschädigungsregelung) angefochten werden können. Die Motive des Entscheids können nicht selbstständig als falsch gerügt werden, sondern lediglich in Verbindung mit einem Begehren auf Änderung des Dispositivs (BGr, 13. Dezember 2017, 2C_514/2017, E. 2.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 11 i.V.m. Art. 132 N 11 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 11 i.V.m. § 140 N 12 ff. StG, auch zum Folgenden). Der Rechtsmittelantrag 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 33 - hat sich denn auch in bestimmter oder zumindest bestimmbarer Weise darüber auszusprechen, inwiefern das Dispositiv des angefochtenen Entscheids nach Vorstellung des Pflichtigen ziffernmässig abzuändern sei, denn allein dieses enthält den rechtsverbindlichen und der Rechtskraft teilhaftigen materiellen Entscheid, nicht die hierzu gegebene Begründung (RB 1996 Nr. 44). Die Rechtskraft bezieht sich zudem stets ausschliesslich auf die betreffende Veranlagung und Einschätzung für eine Steuerperiode (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 147-153a N 10 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155-162a N 7 f. StG, je auch zum Folgenden). Im Weiteren bezieht sie sich auch nur auf diejenigen steuerpflichtigen Personen, die gemäss Rubrum Teil des Verfahrens sind. Zur Ergreifung eines Rechtsmittels ist sodann nur berechtigt, wer durch einen mit einem Rechtsmittel anfechtbaren Entscheid seinen Behauptungen nach in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird, d.h. wenn er durch den angefochtenen Hoheitsakt als beschwert erscheint (Beschwer, Rechtsschutzinteresse). Auch dabei kommt es auf die Auswirkungen des Urteilsdispositivs an. Betreffend die Feststellung blosser Tatsachen fehlt es einem Steuerpflichtigen deshalb meist an einem Rechtsschutzinteresse.

c) Gemäss den voranstehenden Erwägungen besteht für die mit dem Eventualantrag beantragte ergänzende Dispositivfeststellung kein Raum. Im Weiteren fehlt es der Pflichten diesbezüglich sodann auch an einem Rechtsschutzinteresse. Ein solches hätte, wenn überhaupt, höchstens die AE, was die Pflichtige in der diesbezüglichen Antragsbegründung auch einräumt (E. 10a). Da die AE jedoch nicht Verfahrenspartei ist, zeitigt für sie das vorliegende Entscheiddispositiv ohnehin keine Rechtswirkung. Ob und in welchem Umfang die AE wegen des vorliegenden Entscheids höhere Gewinnsteuerwerte bilanzieren und über die Folgejahre steuerwirksam abschreiben darf bzw. hätte dürfen (ob die AE ab der Steuerperiode 2013 bereits rechtskräftig veranlagt und eingeschätzt worden ist, ist aus den Akten nicht ersichtlich), wird in ihrem separaten Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren zu klären sein, wobei dann gegebenenfalls die von der Pflichten aufgeworfenen Fragen vorfrageweise zu prüfen sein werden. Insoweit ist auf Beschwerde und Rekurs nicht einzutreten. 11. a) Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern macht die Pflichtige sodann eine nach Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verbotene interkantonale Doppelbesteuerung geltend und beantragt analog dem Vorgehen in den Vorjahren eine interkantonale Ausscheidung nach der quotalen indirekten Methode 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 34 - (Quote im Kanton Zürich von 84.59% bei einem Präzipuum von 20%; Rz. 88 ff., auch zum Folgenden). Nur weil sie während der Steuerperiode 2013 ihr operatives Geschäft ausgegliedert habe, dürfe nicht darüber hinweggesehen werden, dass sie bis im ... 2013 (noch) ein interkantonales Unternehmen mit Standorten in [...] Kantonen gewesen sei. Die Aufrechnung der Umstrukturierungsrückstellung sowie des Vorzugsdividendenrechts führe einzeln oder kumuliert dazu, dass sie per ... 2013 (d.h. per Ausgliederungsdatum) steuerlich einen Gewinn ausweise. Weil dieser Gewinn dem Betrieb zuzurechnen sei, sei eine Betriebsstättenausscheidung vorzunehmen. b) Das kantonale Steueramt hält im angefochtenen Einspracheentscheid hingegen fest, dass die Steuerausscheidung entfalle bzw. nahm im Ergebnis eine objektmässige Ausscheidung zu Gunsten des Kantons Zürich für den gesamten Gewinn vor (allgemein zu den Ausscheidungsregeln vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 5 N 24 ff. StG). Eine nähere Begründung dazu enthält weder der Einschätzungs- noch der Einspracheentscheid. Auch in der Rekursantwort fehlen Äusserungen dazu. Betreffend das steuerbare Eigenkapital wurde die Gewichtung nach Lage der Aktiven bereits im Einschätzungsentscheid vom 24. Oktober 2019 vorgenommen und auch im Zug der teilweisen Gutheissung der Einsprache entsprechend angepasst, mithin nur die Ausscheidung des steuerbaren Reingewinns noch strittig ist. c) § 59 Abs. 4 StG hält fest, dass die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis durch das StHG sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt werden. Dem anwendbaren Art. 22 Abs. 2 StHG kann dazu entnommen werden, dass eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 21 Abs. 1 StHG (dort namentlich erwähnt sind in lit. b Betriebsstätten) in einem anderen Kanton als demjenigen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung für die gesamte Steuerperiode besteht, auch wenn sie während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird (Rütsche/Margraf, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 39 N 34 ff., auch zum Folgenden). Im vorliegenden Fall hat die Pflichtige de facto durch die Ausgliederung ihres operativen Geschäfts aus ihrer Sichtweise Betriebsstätten "aufgehoben". Dies hat gemäss Art. 22 Abs. 2 StHG keinen sofortigen Untergang des

Besteuerungsrechts in den (vormaligen) übrigen Betriebsstättenkantone [...] zur Folge, sondern führt dazu, dass die Pflichtige letztmalig für die Steuerperiode 2013 als interkantonales Unternehmen zu qualifizieren 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 35 - ist. Da die vorgenommenen Aufrechnungen sodann im Zusammenhang mit ihrem Geschäftsbetrieb stehen und die objektmässige Ausscheidung die Ausnahme bildet, kann die Verteilung des Gesamtgewinns nicht objektmässig im Sinn der Zuordnung von einzelnen Gewinnbestandteilen an die Kantone zur Besteuerung erfolgen (Teu- scher/Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 30 N 19). Der Pflichtigen droht damit bei vollständiger Ge- winnbesteuerung im Kanton Zürich die monierte verfassungsmässig unzulässige Dop- pelbesteuerung (E. 11a), was zu korrigieren ist. d) Um die Doppelbesteuerung möglichst zu vermeiden, ist das Kreisschreiben Nr. 17 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerpe- riode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemes- sung (Juristische Personen) anzuwenden. Dieses hält in Ziff. 431 fest, dass bei der Gewinnzuweisung zu unterscheiden ist, basierend auf welchen Produktionsfaktoren die Ausscheidung vorgenommen wird (z.B. Löhne oder Kapital). Wenn der massgebende Produktionsfaktor auf Jahresbasis bestimmt wird, sind Anpassungen vorzunehmen, die der temporalen Wirklichkeit Rechnung tragen. Unproblematisch ist hingegen, wenn auf Umsatzquoten abgestellt wird, da sich der entsprechende Schlüssel nicht auf einen Stichtag bezieht (Ivo P. Baumgartner, Koordination und Vereinfachung der Veranla- gungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis [2. Teil], FStR 2001, 225). e) Im konkreten Fall ist als massgebender Produktionsfaktor für die Ausschei- dung wie in den Vorjahren auf die Umsatzquoten abzustellen. Das kantonale Steuer- amt hat die von der Pflichtigen vorgenommene Gewinnausscheidung 2013 nach Um- satz mit einer Quote für Zürich von 84.59% nicht bestritten und es ist auch nicht ersichtlich, dass diese offensichtlich falsch wäre. Die von der Pflichtigen verfochtene Umsatzverteilung ist ähnlich wie im Jahr 2012, in welchem dem Kanton Zürich 83.58% zugewiesen wurden. Ebenfalls wurde bereits betreffend die Steuerperiode 2012 dem Kanton Zürich ein Präzipium von 20% zugewiesen. Daran ist festzuhalten. Betreffend steuerbarer Reingewinn im Kanton Zürich führt dies zu den folgenden Steuerfaktoren: 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 36 - Total (Fr.) Total in ZH (Fr.) Steuerbarer Gewinn 2013 (gerundet)- Präzipium 20%-- Zu verteilen (Zuweisung ZH 84.59%)-- Steuerbarer Reingewinn-- Das steuerbare Eigenkapital im Kanton Zürich beläuft sich unverändert auf Fr. ... (insgesamt Fr. ...). Die Steuerkommissarin wird angehalten, die vormaligen Be- triebsstättenkantone über die vorgenommene Ausscheidung in Kenntnis zu setzen (Art. 39 Abs. 2 StGH und Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Anwendung des Steu- erharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001).

E. 7

September 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer In Sachen A AG, Beschwerdeführerin/ Rekurrentin, vertreten durch lic.oec.publ. B und M.A. HSG C, gegen Kanton Zürich, Beschwerde-/ Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Konsum, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013

- 2 - hat sich ergeben: A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist Teil der A Gruppe, die in den Kerngeschäften [...] und [...] tätig ist. Innerhalb der A Gruppe führte die Pflichtige operativ die Geschäftssparte "D" als interkantonales Unternehmen mit Betriebsstätten in den Kantonen [...]. Im gleichen Geschäftssegment war in der Schweiz zu jenem Zeitpunkt auch die E AG (nachfolgend E) tätig, mit der sie mittels der am ... 2013 abgeschlossenen Transaktionsvereinbarung übereinkam, inskünftig und unter Vorbehalt [...] zu kooperieren. Zu diesem Zweck sollte das jeweilige operative Geschäft der beiden Unternehmen ausgegliedert und in ein neues Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) mit je hälftiger Beteiligung mittels Sacheinlage und Sachübernahme überführt werden. Weil die von der E eingebrachten operativen Geschäftsteile jedoch gemäss Auffassung der beiden Parteien weniger rentabel waren als diejenigen der Pflichtigen, wurde in der Transaktionsvereinbarung vereinbart, dass die E die Pflichtige als Ausgleich dafür mit einer Zahlung über Fr. 3.75 Mio. zu entschädigen habe. Nach [...] wurde das mit der Transaktionsvereinbarung angedachte Vorhaben mit einigen nachträglich vereinbarten Änderungen schliesslich realisiert. Zunächst wurde am ... 2013 (Eintrag ins Handelsregister ... 2013) die AE AG (nachfolgend AE) durch Barliberierung und mit dem gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapital von Fr. 100'000.- gegründet. Die Pflichtige und die E zeichneten dabei je 50% der Aktien. Anschliessend wurde ein Grossteil der Aktiven und Passiven der beiden Beteiligten am ... 2013 rückwirkend per ... 2013 ausgegliedert und durch Kapitalerhöhung mittels Sacheinlage (namentlich das Anlagevermögen) sowie beabsichtigter Sachübernahme (insbesondere das Umlaufvermögen) in die AE eingebracht. Als Gegenleistung für die Ausgliederung und Einbringung ihres Anlagevermögens zeichneten die Pflichtigen und die E namentlich je [...] der zusätzlich liberierten Aktien, womit sie auch nach der Kapitalerhöhung weiterhin mit je 50% an der AE beteiligt waren. [...] der insgesamt neu liberierten [...] Aktien wurden jedoch als Vorzugsaktien geschaffen. Diese wurden gemäss Statuten mit einem Vorzugsdividendenrecht in der Gesamthöhe von Fr. 3.75 Mio. ausgestattet. Die Vorzugsaktien wurden vollumfänglich der Pflichtigen zugeteilt. Hingegen war die ursprünglich vereinbarte Ausgleichszahlung von der E an die Pflichtige gemäss abgeänderter Vereinbarung neu nicht mehr vorgesehen. Für das ebenfalls zu Buchwerten in die AE eingebrachte Umlaufvermögen gewährten die beiden Beteiligten der AE zum jeweiligen Gegenwert ein Darlehen. Teil des übertragenen Umlaufvermö- 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 3 - gens war dabei eine vor der Ausgliederung auf der Stufe der Pflichtigen eigens gebildete Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. Seit der Übertragung des operativen Geschäfts ist die Pflichtige nicht mehr in diesem Geschäftssektor tätig. 2. Namentlich die steuerliche Würdigung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende versuchte die Pflichtige mittels Rulinganfrage zu klären, was vom kantonalen Steueramt jedoch abgelehnt wurde. Sie reichte daraufhin die am 22. Juli 2014 unterzeichnete Steuererklärung für die Steuerperiode 2013 ein. Darin deklarierte sie betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2013 einen Verlust von Fr. ... Als steuerbares Eigenkapital deklarierte sie Fr. ... (Eigenkapital gesamt Fr. ...). 3. Am 30. und 31. Januar 2017 führte das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen eine Buchprüfung für die Steuerperioden 2013 und 2014 durch. Der Revisor kam im Revisionsbericht vom 2. Februar 2017 betreffend die Steuerperiode 2013, soweit noch strittig, zum Schluss, dass die gebildete Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. geschäftsmässig nicht begründet und die ursprünglich vereinbarte Ausgleichszahlung als in der Steuerperiode 2013 zugeflossen (ordentlich) zu besteuern sei. Die Steuerkommissarin übernahm diese

Beurteilung und traf am 24. Oktober 2019 folgende Veranlagung bzw. Einschätzung: Steuerperiode 2013 Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer Steuerbarer Reingewinn ... Gewinnsteuersatz 8.0% 8.5% Steuerbares Eigenkapital ... Eigenkapital gesamt ... Kapitalsteuersatz 0.75% Eigenkapital per 31.12.2013 B. Hiergegen liess die Pflichtige am 25. November 2019 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, unter Anerkennung der Umstrukturierungsrückstellung und unter Verzicht auf die ordentliche Besteuerung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- veranlagt und eingeschätzt zu werden. 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 4 - Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheiden vom 28. Oktober 2020 teilweise gut und veranlagte bzw. schätzte die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem Eigenkapital per 31. Dezember 2013 von Fr. ... bzw. einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. (Eigenkapital gesamt Fr. ... ein. Betreffend die steuerliche Würdigung der Rückstellung und der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende hielt es dabei an der bis anhin vertretenen Auffassung fest, passte jedoch die Höhe der Steuerrückstellung zu Gunsten der Pflichtigen an. C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 30. November 2020 liess die Pflichtige zur Hauptsache den Einspracheantrag wiederholen. Eventualiter beantragte sie, der steuerbare Reingewinn sei unter teilweiser Anerkennung bzw. ermessensweiser Schätzung der Umstrukturierungsrückstellung angemessen herabzusetzen. Zudem sei eventualiter festzustellen, dass die Aufrechnung des Vorzugsdividendenrechts als Realisierung und Besteuerung von stillen Reserven, die auf die AE übertragen worden seien, zu qualifizieren sei. Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wurde eventualiter sodann die interkantonale Gewinnausscheidung nach der quotalen indirekten Methode beantragt, dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons. Das kantonale Steueramt schloss am 26. Januar 2021 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Zwecks besserer Lesbarkeit wird im Folgenden jeweils nur auf die Ausführungen der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift inkl. Beilagen verwiesen, soweit diese identisch sind mit denjenigen in der Rekurschrift inkl. Beilagen (ab Rz. 43 divergieren die Ausführungen in der Beschwerde- und der Rekurschrift um jeweils eine Randziffer). Die Kammer zieht in Erwägung: 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 5 - 1. a) Der nunmehr steuerlich zu beurteilende Sachverhalt ist grundsätzlich unbestritten. Im Zuge der Neuausrichtung ihres operativen Geschäfts im Jahr 2013 kamen die Pflichtige und die E mit der Transaktionsvereinbarung vom ... 2013 überein, inskünftig ihre wirtschaftliche Schlagkraft im Geschäftsbereich "D" zu bündeln (nachfolgend Transaktionsvereinbarung). Anlass dazu gab [...] bzw. das dadurch stark veränderte Wettbewerbsumfeld. Der in diesem Zusammenhang neu in den Markt eintretenden Konkurrenz aus Übersee von F, G und H sollte gemeinsam besser Paroli geboten werden können. Die Kooperation sollte durch Zusammenlegung und Einbringung des operativen Geschäfts zu Buchwerten in ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) erfolgen. Zu diesem Zweck sollte die AE gegründet werden, woran sich die beiden mit betragsmässig je 50% am Aktienkapital beteiligen und je 50% der Stimmrechte halten sollten. Die Pflichtige und die E waren sich bei Unterzeichnung der Transaktionsvereinbarung allerdings einig, dass das von der Pflichtigen eingebrachte operative Geschäft eine höhere Rentabilität ausweisen würde. Den Mehrwert der höheren Rentabilität bezifferten sie auf Fr. 3.75 Mio. Da sich die beiden Joint Venture-Partner dennoch stimmen- und kapitalmässig je hälftig

am Gemeinschaftsunternehmen beteiligen wollten, kamen sie überein, diese Diskrepanz auf andere Weise auszugleichen. Die E verpflichtete sich zur Leistung einer Ausgleichszahlung über total Fr. 3.75 Mio. Im Anhang 6.1 zur Transaktionsvereinbarung wurde vereinbart, dass der Betrag in zwei Teilzahlungen in der Höhe von je Fr. 1.875 Mio., zahlbar am ... 2015 und am ... 2016, zu erfolgen habe. Der Betrag war bis zur Fälligkeit nicht zu verzinsen. Beim Eintritt gewisser Umstände (z.B. Änderung der Mehrheitsverhältnisse bei der E, einem Shoot-out gemäss Aktionärsbindungsvertrag, auf Wunsch der E oder Beendigung des Joint Ventures vor dem ... 2016) war sodann vorgesehen, dass die gesamte Ausgleichszahlung vorzeitig gesamthaft fällig werde. [...]. b) Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Transaktionsvereinbarung war geplant, das Joint Venture direkt mittels Sacheinlage und Sachübernahme zu gründen. Davon wurde dann schliesslich abgesehen und am ... 2013 zunächst die AE mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.- mit je hälftiger Aktienzeichnung gegründet (Barliberierung; je ... Aktien à Nennwert Fr. 100.-). Die Parteien kamen anschliessend in dem am ... 2013 abgeschlossenen "Nachtrag #1 zur Transaktionsvereinbarung vom ... 2013" (nachfolgend Nachtrag #1) überein, ihr jeweiliges operatives Geschäft zu einem späteren Zeitpunkt mittels Kapitalerhöhung und unmittelbar folgender (beabsichtigter) Sachübernahme in die AE zu überführen. Am ... 2013 wurde schliesslich die Kapitalerhöhung 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 6 - hung der AE formgültig beschlossen und abgewickelt. Formell verständigten sich ihre beiden Aktionärinnen (die Pflichtige und die E) gemäss Transaktionsvereinbarung in Verbindung mit dem "Nachtrag #2 zur Transaktionsvereinbarung vom ... 2013" (nachfolgend Nachtrag #2), im Rahmen der Kapitalerhöhung ihr jeweiliges Anlagevermögen gemäss Vermögensübertragungsvertrag und Inventarliste vom ... 2013 bestehend aus [...] rückwirkend auf den ... 2013 zum Buchwert gemäss Zwischenabschluss bzw. Bewertung per ... 2013 in die AE einzubringen. Als Gegenleistung für die Einbringung des Anlagevermögens erhielten die Pflichtige und die E je [...] der neu liberierten Aktien der AE mit Nennwert Fr. 100.-. Der jeweilige Überschuss (ca. Fr. ... bei der Pflichtigen bzw. Fr. ... bei der E) wurde in die Reserven bzw. als Agio eingelegt (Rz. 17 und 20 vgl. auch die Eröffnungsbilanz der AE). Mit dem Nachtrag #2 wurde weiter vereinbart, das Umlaufvermögen möglichst bald mittels Sachübernahme (Einzelübertragung) zu übertragen, wobei gemäss Handelsregister beabsichtigt war, das gesamte Umlaufvermögen der Pflichtigen zum Preis von höchstens Fr. ... Mio. zu übernehmen. Darin mit eingeschlossen war namentlich eine auf Stufe der Pflichtigen im Hinblick auf die bevorstehende wirtschaftliche Zusammenarbeit gebildete Umstrukturierungsrückstellung in der Höhe von Fr. 2.8 Mio. Zum Übernahmebetrag wurde der Pflichtigen bei der AE ein verzinsliches Darlehen gutgeschrieben. Die E, die ihrerseits ebenfalls eine Umstrukturierungsrückstellung im Umfang von Fr. 2.8 Mio. bildete, erhielt für ihr eingebrachtes Umlaufvermögen ebenfalls ein Darlehen gutgeschrieben. c) Mit dem Nachtrag #2 wurde sodann die Transaktionsvereinbarung insofern abgeändert, als eine Ausgleichszahlung von der E an die Pflichtige neu nicht mehr vorgesehen war. Vereinbart wurde, den Anhang 6.1 der Transaktionsvereinbarung, der die Ausgleichszahlung im Detail regelte, ersatzlos dahinfallen zu lassen. Im Rahmen der Kapitalerhöhung erhielt die Pflichtige für ihren in die AE eingebrachten Mehrwert allerdings im Gegensatz zur E [...] Vorzugsaktien gemäss Art. 654 ff. OR zugeteilt. Die Vorzugsaktien räumen ihr gemäss Artikel 3a der am ... 2013 abgeänderten Statuten das Recht auf zwei Vorzugsdividenden – zahlbar nach Massgabe der gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungsvorschriften am ... 2015 und ... 2016 – über

gesamthaft je Fr. 1.875 Mio. ein, dies vor der Ausschüttung etwaiger gewöhnlicher Dividenden an die Inhaberinnen der Stammaktien. Vereinbart wurde überdies, dass das von der E ge- währte Darlehen an die AE für die Einbringung des Umlaufvermögens im Umfang von Fr. 3.75 Mio. nicht zurückzuzahlen, jedoch im vollen Umfang zu verzinsen sei. 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 7 - d) Die Ausgliederung des operativen Geschäfts der Pflichtigen in die AE wur- de vorliegend steuerlich als steuerneutrale Umstrukturierung i.S.v. Art. 61 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 67 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) akzeptiert. Strittig sind viel- mehr einzig die beiden Punkte der geschäftsmässigen Begründetheit der von der Pflichtigen gebildeten Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. (E. 2 ff. hernach) sowie die steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende (E. 5 ff.), die es im Folgenden einzeln zu prüfen gilt. 2. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung (lit. a bzw. Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie beispielsweise auch nicht begründete Abschreibun- gen und Rückstellungen (lit. b bzw. Ziff. 2 lit. b) und die der Erfolgsrechnung nicht gut- geschriebenen Erträge (lit. c bzw. Ziff. 3). b) aa) Bei einer Rückstellung handelt es sich um eine durch nicht bargeldwirk- same Aufwandbuchung gebildete Fremdkapitalposition, mit welcher einem tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust, der sich erwartungsgemäss erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklichen wird und dem kein zurechenbarer Gegenwert ge- genübersteht, Rechnung getragen wird (Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2. A., 2019, S. 258 N 1001; nachfolgend Böckli, Rechnungslegung; Brülisauer/Mühle- mann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direk- te Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 74 DBG; Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 15 N 91). Handelsrechtlich müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstel- lungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR). Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen Rückstellungen zudem insbesondere gebil- det werden für: 1. regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, 2. Sanierungen von Sachanlagen, 3. Restrukturierungen, 4. die Sicherung des dauern- den Gedeihens des Unternehmens. Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR). 2 DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 8 - bb) Die genannten Bestimmungen des Obligationenrechts betreffend die han- delsrechtliche Rückstellungsbildung sind per 1. Januar 2013 in Kraft getreten. Beacht- lich ist allerdings, dass die spezifische Wirksamkeit des neuen Rechts für das einzelne Unternehmen von Gesetzes wegen durch eine Übergangsfrist von zwei Jahren aufge- schoben ist (Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 2011 [BG Rechnungslegung]). Die grosse Mehrheit der Schweizer Un- ternehmen schliesst mit dem Kalenderjahr ab, und für diese wird die neue Rechnungs- legung auf den 1. Januar 2015 zwingend wirksam (Peter Böckli, Neue OR- Rechnungslegung, 1. A., 2014, S. 295 N 1297). Zuvor hielt Art. 669 Abs. 1 aOR fest, dass Rückstellungen vorgenommen werden müssen, soweit sie nach allgemein aner- kannten kaufmännischen Grundsätzen – Art. 959 aOR – notwendig sind. Rückstellun- gen waren insbesondere zu bilden, um ungewisse Verpflichtungen und drohende Ver- luste aus

schwebenden Geschäften zu decken. Die Pflichtige selbst nimmt in ihren Ausführungen in der Beschwerde- und Rekurschrift Bezug auf die neuen Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung, in den Buchhaltungsunterlagen wird hingegen teilweise noch auf das alte Rechnungslegungsrecht Bezug genommen. cc) Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff deckt sich nur teilweise mit demjenigen des Handelsrechts. Formelle Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Rückstellung ist in jedem Fall deren Verbuchung in der Handelsbilanz (BGr,

E. 12

Zusammengefasst sind die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen bei der Pflichtigen für die Umstrukturierungsrückstellung (Fr. 2.8 Mio.) und Ausgleichszahlung (Fr. 3.75 Mio.) nicht zu beanstanden. Zu beanstanden ist hingegen, dass das kantonale Steueramt bei der Bemessung des steuerbaren Reingewinns im Kanton Zürich von der Vornahme einer Ausscheidung abgesehen hat. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Der Rekurs hingegen ist teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Pflichtige ist für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Reingewinn gesamt Fr. ...; Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital im Kanton Zürich von Fr. ... (Eigenkapital insgesamt Fr. ...; Kapitalsteuersatz 0.75‰) einzuschätzen.

E. 13

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollständig der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten des Rekursverfahrens sind den Parteien anteilig zu überbinden; § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). 2
DB.2020.222 2 ST.2020.260

- 37 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.