

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00005 vom 16. Dezember 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00005)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00005 du 16 décembre 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00005 del 16 dicembre 2015

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011 | Cash-Pooling im Konzern: Höhe der Verzinsung "at arm's length"? Vorliegend gewährte die Pflichtige im Rahmen eines "Cashpooling-Systems" via Muttergesellschaft Darlehen an nahestehende Gesellschaften. Das kStA qualifizierte die Verzinsung als ungenügend, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine jur. P., sich enteichernd, ihren Gesellschaftern oder sonst nahestehenden Personen bewusst Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde. Leistung und Gegenleistung müssen daher gemäss Rspr. und Lehre einem sog. Drittvergleich ("dealing at arm's length") standhalten (E. 3.2). Drittvergleich bei Konzerngesellschaften (E. 3.4). Bedeutung des Rundschreibens der ESTV betr. Zinssätze für die Berechnung geldwerter Leistungen (E. 4.1 ff.). Für den Drittvergleich stellte das Steuerrekursgericht zu Recht auf die für langfristige Guthaben geltenden Zinssätze ab, auch wenn die Cashpool-Guthaben richtigerweise als kurzfristige Forderungen im Umlaufvermögen bilanziert wurden (E. 4.4 ff.) Grundlage für den Drittvergleich beim CHF-Cashpool bilden die Marktzinsen zur Refinanzierung risikoarmer Kredite; es ist daher am 5-Jahres-SWAP-Satz Mass zu nehmen (E. 5). Interkantonale Steuerauscheidung eines Kapitalgewinns aus Veräusserung von IP-Rechten: Die Pflichtige hatte in der betreffenden Steuerperiode mit einer früheren Schwestergesellschaft im Kanton W. fusioniert, welche ihre frühere Geschäftstätigkeit noch bis Ende Jahr aufrecht erhielt und eine eigene Buchhaltung führte. Der von der Pflichtigen nach der Fusion erzielte ausserordentliche Ertrag aus dem Verkauf von Immaterialgüterrechten, welche noch vor der Fusion in der vormaligen Schwestergesellschaft im Kanton W. erwirtschaftet wurden, ist quotenmässig-direkt der Betriebsstätte im Kanton W. zuzuweisen (E. 6). Nach der neueren Rspr. des BGer (BGE 141 II 83) sind bei einer Aufrechnung die Rückstellungen für die darauf zu entrichtenden Steuern von Amtes wegen zu erhöhen. Das kStA wird zu ermitteln haben, wie hoch die infolge der vorgenommenen Gewinnkorrekturen anfallenden Steuern sind und um welchen Betrag die Steuerrückstellung in der Steuerbilanz zu erhöhen ist (E. 7). Teilweise Gutheissung der Beschwerde; Rückweisung an das kStA.

## Erwägungen

### E. 2.1

Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts kann innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 153 Abs. 1 StG). Gegen den am 15. Dezember 2014 versandten und dem kantonalen Steueramt gleichentags zugestellten Entscheid des Steuerrekursgerichts wurde am 14. Januar 2015 innert Frist Beschwerde erhoben. Die Zustellung des Rekursentscheids an die Pflichtige erfolgte gemäss Empfangs-

bestätigung am 16. Dezember 2014. Die Pflichtige erhob innert der dadurch ausgelösten 30-tägigen Frist keine Beschwerde.

## **E. 2.2**

In der Beschwerdeantwort vom 10. März 2015 stellte die Pflichtige den Antrag, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und der steuerbare Gewinn sei auf Fr. ... bzw. eventualiter Fr. ... zu reduzieren. Da sie jedoch innert der gesetzlichen Frist keine Beschwerde einreichte und das Zürcher Recht die Möglichkeit der Anschlussbeschwerde nicht vorsieht (RB 2001 Nr. 94), erweisen sich die Anträge auf Herabsetzung des vom Steuerrekursgericht festgesetzten steuerbaren Gewinns als verspätet, weshalb darauf nicht einzutreten ist. Indessen sind die Vorbringen als Beschwerdeantwort zur Beschwerde des kantonalen Steueramts zu würdigen und insoweit zu beachten, als sie nicht unzulässige Noven darstellen.

## **E. 3**

Der Streit dreht sich zunächst um die Frage, ob die Pflichtige einer nahestehenden Gesellschaft Kredite zu Konditionen gewährt hat, die den steuerrechtlichen Grundsätzen über die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung unter verbundenen Personen nicht standhalten und ob sie aus diesem Grund der Gewinnsteuer unterliegende geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen erbracht hat.

### **E. 3.1**

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1) sowie "allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses [zusammen], die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere [...] [lit. a–d] offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" (Ziff. 2 lit. e).

### **E. 3.2**

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen bewusst Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4, mit Hinweisen). Wie das Steuerrekursgericht zutreffend erwogen hat, fallen darunter auch geldwerte Leistungen in Form von Ertragsverzichten zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person. Diese – auch als Gewinnvorwegnahme bezeichnete – Form der geldwerten Leistung liegt vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde. Leistung und Gegenleistung müssen nach der Rechtsprechung einem sogenannten Dritt- bzw. Fremdvergleich standhalten. Die Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, muss dies somit zu den Bedingungen tun, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, ASA 77 [2008/2009] 657 ff., 673 mit Hinweisen).

### **E. 3.3**

Im vorliegenden Fall geht es zunächst um die Frage, ob das von der Pflichtigen der Muttergesellschaft gewährte Darlehen dem Drittvergleich standhält. Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts stellt das Mutterhaus den Konzerngesellschaften einen sogenannten Cashpool für das Finanzmanagement zur Verfügung. Der "Zero Balancing Cashpool" wird in Euro geführt. Für andere Währungen wie Schweizer Franken wird zusätzlich ein sogenannter "manueller Cashpool" geführt. Die Pflichtige ist gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen beiden Cashpools beigetreten und unterhielt durchschnittliche Guthabenbestände von Fr. ... (EUR-Cashpool) bzw. Fr. ... (CHF-Cashpool), die als kurzfristige Forderungen bilanziert worden waren. Der festgestellte Bestand der Guthaben ist nicht bestritten. Die Pflichtige machte jedoch im Rekursverfahren geltend, dass die von ihr verbuchten Zinsen dem Drittvergleich durchaus standhielten und insbesondere die vom kantonalen Steueramt vorgenommene teilweise Umqualifikation in langfristige Forderungen (mit entsprechenden Auswirkungen auf den massgebenden Zinssatz) nicht gerechtfertigt sei. Beim Cashpool handle es sich um das "Treasury Center" der A-Gruppe, welches als "In-House Bank" agiere und als solche konzerninterne Finanzierungsdienstleistungen erbringe; primäres Ziel sei es, innerhalb der A-Gruppe die Liquidität sowie die operative und finanzielle Flexibilität sicherzustellen, weshalb eine kurzfristige (in der Regel höchstens auf 3 Monate ausgerichtete) Anlagestrategie verfolgt werde. Die Pflichtige könne ihr Guthaben im manuellen Cashpool innerhalb von zwei Arbeitstagen zurückziehen und im Zero Balancing Cashpool sogar jederzeit, mit einer täglichen Bezugslimite von ... Euro, die auch erhöht werden könne. Die Entschädigung werde marktgerecht festgelegt, indem der Marktwert nach der CUP-Methode (Comparable Uncontrolled Price Method) bestimmt werde. Konkret sei beim EUR-Cashpool vom EONIA (Monatsdurchschnitt, Euro Overnight Index Average) und beim CHF-Cashpool vom 1-Monats-LIBOR bzw. (bei Geldanlagen der Tochtergesellschaften über 12 Monate) vom 12-Monats-LIBOR ausgegangen worden. Die Marge des Treasury Centers betrage 0,15 %, werde aber bei Guthabenzinsen in dieser Höhe nur verrechnet, wenn die erwähnten Zinssätze darüber lägen. Die diesbezüglichen Verrechnungspreise würden als Basis für alle gruppeninternen Verrechnungen gelten.

### **E. 3.4**

Nach den nicht zu beanstandenden Erwägungen des Steuerrekursgerichts ist im konkreten Fall grundsätzlich ein individueller Drittvergleich zulässig. Beim Drittvergleich sind alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und der nahestehenden Gegenpartei abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und muss, davon ausgehend, bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise auch mit einem unabhängigen Dritten abgeschlossen worden wäre. Der Nachweis des Drittvergleichs setzt voraus, dass die hinsichtlich des infrage stehenden Leistungsaustauschs massgebenden Sachverhaltselemente gegenüber den Steuerbehörden offengelegt werden, damit die Vergleichbarkeit der konkreten wirtschaftlichen Situation mit anderen Referenzgrössen beurteilt werden kann (BGE 140 II 88 E. 7.1.1 = Pra 2014 Nr. 77). In multinationalen Konzernen ist es nicht unüblich, dass interne Regeln über die optimale Verwendung der liquiden Mittel der Konzerngesellschaften aufgestellt werden und dass in diesem Zusammenhang konzernintern einheitliche Richtlinien für die Darlehensgewährung und die Verzinsung unter Konzerngesellschaften erlassen werden. Es ist dabei grundsätzlich nachvollziehbar, wenn in solchen Fällen nicht alle nationalen steuerlichen Besonderheiten

verschiedener Sitzstaaten von Tochtergesellschaften berücksichtigt werden könnten. Eine über verschiedene Staaten hinweg einheitlich Anwendung findende Konzernregelung kann unter Umständen durchaus sachlich begründet und aufgrund der Gesamtumstände drittvergleichskonform sein (VGr, 25. Juni 2014, SB.2013.00008, E. 3.6).

### **E. 3.5**

Wie das Steuerrekursgericht mit ausführlicher Begründung (auf welche verwiesen werden kann) unwidersprochen feststellt, handelt es sich beim Cashpooling im vorliegenden Fall grundsätzlich um ein zivil- und steuerrechtlich nicht zu beanstandendes Rechtsverhältnis, das sich buchmässig in Forderungen gegenüber dem Cashpool bzw. der Muttergesellschaft niederschlägt, die von der Pflichtigen – gemäss den handelsrechtlichen Vorschriften – zu Recht im Umlaufvermögen bilanziert wurden. Der auf den ersten Blick hohe Betrag der durchschnittlichen Cashpool-Guthaben entspricht rund einem Fünftel des Jahresumsatzes der Pflichtigen bzw. dem Umsatzanteil von lediglich 2–3 Monaten, was die Höhe des Guthabens relativiert und für die vorinstanzliche Beurteilung spricht. Der Schluss des Steuerrekursgerichts, die Einlage von flüssigen Mitteln an sich stelle im konkreten Fall aufgrund der Gesamtumstände keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wird vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Diese beanstandet lediglich die vom Steuerrekursgericht für die Überprüfung der steuerrechtlichen Angemessenheit des Leistungsaustauschs verwendeten Zinssätze.

### **E. 4.1**

Im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung an und von Aktionären oder diesen nahestehenden Dritten veröffentlicht die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) jährliche Rundschreiben betreffend die Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen. Für aus Eigenkapital finanzierte Vorschüsse in Schweizer Franken an Beteiligte gilt gemäss Rundschreiben der ESTV vom 3. Februar 2011 betreffend Zinssätze 2011 für die Berechnung der geldwerten Leistungen ein Mindestzinssatz von 2,25 %; nach dem Rundschreiben vom 27. Juni 2011 betreffend steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen gilt für Guthaben in Euro ein Mindestzinssatz von 3,0 %. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend feststellt, haben die Rundschreiben keinen Gesetzescharakter, sondern stellen administrative Weisungen an die Veranlagungsbehörden dar. Es handelt sich bei den Rundschreiben um Richtlinien der ESTV, mit welchen sie eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs durch die Veranlagungsbehörden für die direkte Bundessteuer anstrebt (BGE 140 II 88 E. 5.1.2 = Pra 2014 Nr. 77; vgl. auch Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 102 DBG N. 9 ff.). Kreisschreiben und Rundschreiben der ESTV, die keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, sind für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen, nicht verbindlich. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bzw. administrative Weisungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (RB 2006 Nr. 78, E. 2.5).

### **E. 4.2**

Das Steuerrekursgericht stellte zutreffend und mit ausführlicher Begründung, auf welche verwiesen werden kann, fest, der Nachweis eines marktmässigen Verhaltens sei im Rahmen eines individuellen Drittvergleichs auch bei Abweichung von den in den Rundschreiben der ESTV vorgegebenen Mindest- bzw. Höchstzinssätzen zulässig. Das vom Bundesgericht als "safe harbour rule" bezeichnete jährliche Rundschreiben betreffend Darlehen in Schweizer Franken bietet den Steuersubjekten insofern einen rechtssicheren Bereich, als nach der Praxis der Steuerbehörden keine aus steuerlicher Sicht unangemessene Leistung vorliegt, wenn die Zinssätze eingehalten sind (BGE 140 II 88 E. 7 = Pra 2014 Nr. 77, auch zum Folgenden). Gleiches gilt analog für die im Rundschreiben für Fremdwährungen festgelegten Mindestzinssätze, die im hier massgebenden Rundschreiben bereits von der ESTV als "Save-Haven"-Lösung bezeichnet wurden. Werden jedoch unter nahestehenden Personen Konditionen vereinbart, welche von den in den Rundschreiben festgehaltenen Vorgaben abweichen, obliegt die Substanziierungs- und Beweislast für deren Marktkonformität dem Steuerpflichtigen.

#### **E. 4.3**

Bei der steuerlichen Überprüfung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Transaktionen ist u.a. zu beachten, dass sich die Marktverhältnisse in der Regel laufend verändern, während Geschäfte sowohl unter Dritten als auch unter verbundenen Personen an einem bestimmten Termin abgeschlossen werden, in welchem die Parteien über die zukünftige Marktpreisentwicklung noch keine Klarheit haben. Deshalb sind auch für die Beurteilung von konzerninternen Transaktionen stets die Verhältnisse bei Vertragsschluss massgebend. Eine nachträgliche Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung aufgrund von rückblickend gewonnenen Erkenntnissen verstösst gegen den Grundsatz des Drittvergleichs (vgl. BGr, 21. Juni 1985, StE 1986 B 72.13.22 Nr. 5, E. 7b; Peter Eisenring, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 9 OECD-MA N. 12).

#### **E. 4.4**

Das Steuerrekursgericht stellte das Vorliegen von langfristigen Anlagen und – gestützt auf den Mindestzinssatz von 3 % gemäss Rundschreiben der ESTV – eine geldwerte Leistung aufgrund einer ungenügenden Verzinsung des Guthabens im EUR-Cashpool im Ausmass von Fr. ... (abzüglich verbuchter Zins) fest, was der vom Steueramt im Einschätzungs- und Einspracheentscheid verfügten Gewinnaufrechnung entspricht. Dieses Ergebnis erscheint nicht als rechtsverletzend und wird vom Beschwerdeführer auch nicht angefochten. Die Pflichtige vertritt zwar in der Beschwerdeantwort den Standpunkt, der drittvergleichskonforme Zinssatz für das EUR-Guthaben hätte nicht 3 %, sondern lediglich 1,628 % betragen. Darauf und auf den Antrag, die Gewinnaufrechnung auf Fr. ... zu reduzieren, kann jedoch mangels (rechtzeitiger) Beschwerde nicht eingetreten werden.

#### **E. 4.5**

Bezüglich des CHF-Cashpoolguthabens stellte das Steuerrekursgericht ferner fest, dass auch dieses den Charakter eines langfristigen Darlehens an die Aktionärin habe, weshalb für den Drittvergleich auf die für langfristige Guthaben geltenden Zinssätze abzustellen sei. Nach den vom Beschwerdeführer unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts war der Pflichtigen der Nachweis nicht gelungen, den Bedarf an entsprechender kurzfristiger Liquidität nachzuweisen, etwa aufgrund des Pendants in den kurzfristigen Passiven. Innerhalb des ausgewiesenen Bestands der kurzfristigen Passiven seien zwei

Positionen enthalten, denen der Charakter der Kurzfristigkeit fehle, nämlich einerseits eine Rückstellung für allfällige Steuernachzahlungen im Zusammenhang mit Steuererleichterungen für den Fall einer Verletzung der Auflagen, insbesondere beim vorzeitigen Wegzug, und andererseits eine als Gewinn und Kapital versteuerte – mithin nicht geschäftsmässig begründete – Rückstellung für Währungsrisiken im ...-stelligen Millionenbereich. Insofern hat das Steuerrekursgericht die Beurteilung des kantonalen Steueramts im Einspracheentscheid bestätigt.

#### **E. 4.6**

Ob für den Drittvergleich auf die Marktzinsen für kurz- oder langfristige Darlehen abzustellen ist, hängt von den konkreten, vom Steuerrekursgericht festgestellten Sachverhaltselementen ab, die nicht bestritten sind. Die rechtliche Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz stellt eine Rechtsfrage dar, welche vom Verwaltungsgericht frei überprüft wird. Die Pflichtige vertritt entgegen dem Schluss des Steuerrekursgerichts die Auffassung, für den Drittvergleich sei auf Marktzinsen für kurzfristige Guthaben abzustellen. Sie beruft sich dafür im Wesentlichen auf den Umstand, dass die Pflichtige äusserst kurzfristig über ihre Cashpool-Guthaben hätte verfügen können, weshalb sie diese nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften auch als kurzfristige Vermögenswerte im Umlaufvermögen bilanziert habe. Die Rückstellung für allfällige Steuernachzahlungen habe zudem kurzfristigen Charakter gehabt, weil bis zum Ablauf der vom Regierungsrat bei der Gewährung von Steuererleichterungen angesetzten Frist ungewiss gewesen sei, ob eine Steuernachzahlung infolge Wegfalls oder Widerrufs der Steuererleichterungen zu leisten sei. Bezüglich der Rückstellung für Währungsrisiken wird vertreten, diese habe trotz mehrjährigem Bestand und ungeachtet der Aufrechnung in der Steuerbilanz handels- und betriebswirtschaftlich den Charakter von kurzfristigem Fremdkapital.

#### **E. 4.7**

Die vertraglich vereinbarte kurzfristige Verfügbarkeit von Cashpool-Guthaben und deren Bilanzierung als kurzfristige Forderungen im Umlaufvermögen bilden zwar ein Indiz dafür, dass es sich auch aus steuerrechtlicher Sicht um kurzfristige Guthaben handelt mit der Folge, dass für den Drittvergleich auf die Zinssätze für kurzfristige Forderungen abzustellen ist. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass die Forderungen aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls trotz vertraglich kurzfristiger Verfügbarkeit tatsächlich langfristigen Anlagecharakter haben können. Hierbei geht es nicht um eine unzulässige nachträgliche Beurteilung aufgrund von im Zeitpunkt der Parteivereinbarung nicht voraussehbaren künftigen Entwicklungen, sondern lediglich um die Feststellung, ob die Pflichtige tatsächlich die Absicht hatte, den betreffenden Teil ihrer finanziellen Mittel bloss kurzfristig anzulegen, um darüber aus bestimmten Gründen rasch verfügen zu können. Ergibt sich – wie hier – das Bild einer über längere Zeit andauernden und zum Teil noch zunehmenden Kapitalanlage im Cashpool, obliegt es der steuerpflichtigen Gesellschaft, den Nachweis dafür zu leisten, dass sie im fraglichen Zeitraum tatsächlich über wesentliche Teile der im Cashpool angelegten flüssigen Mittel verfügte oder zumindest begründeten Anlass hatte, im massgebenden Zeitraum mit der Möglichkeit einer kurzfristigen Verwendung der im Cashpool angelegten Mittel zu rechnen.

#### **E. 4.8**

Die Pflichtige hat weder im Einschätzungs- noch im Rekursverfahren substantiiert geltend gemacht, sie habe im Verlauf des Geschäftsjahrs 2011 aufgrund eines kurzfristigen Liquiditätsbedarfs wesentliche Rückzüge aus dem Cashpool getätigt. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts sind die Cashpool-Guthaben seit Ende 2009 – also im Verlaufe von zwei Jahren – um rund Fr. ... auf total Fr. ... per Ende 2011 angestiegen. Die Pflichtige macht jedoch unter Berufung auf die handelsrechtliche Fristenkongruenz geltend, in Anbetracht der bilanzierten kurzfristigen Verbindlichkeiten bilde die Cashpool-Position die entsprechende kurzfristig verfügbare Gegenposition unter den Aktiven. Demgegenüber kam das Steuerrekursgericht mit ausführlicher Begründung zum Schluss, die in der Bilanz per 31.12.2011 ausgewiesenen kurzfristigen Verbindlichkeiten enthielten im Umfang von rund Fr. ... Positionen, die als langfristig zu qualifizieren seien. Dass die als Gewinn und Kapital besteuerte Währungsrückstellung steuerlich den Charakter einer Eigenkapitalposition hat, ergibt sich schon aus ihrer entsprechenden Behandlung in der Steuerbilanz. Dass sie vom Steuerrekursgericht ungeachtet der Bilanzierung steuerrechtlich nicht als kurzfristige Verpflichtung eingestuft wird, entspricht dem Eigenkapitalcharakter und ist nicht zu beanstanden. Die Qualifikation der Rückstellung für allfällige Steuernachzahlungen als langfristige Rückstellung ist ebenfalls gesetzmässig, denn der Eintritt der Steuerfolgen hängt ausschliesslich vom Verhalten der Pflichtigen ab, die es in der Hand hat, durch die Verletzung von mit der Gewährung von Steuererleichterungen verbundenen Auflagen den Widerruf der Vergünstigungen zu provozieren. Dass derartige Nachzahlungen ernsthaft in Aussicht stünden, wurde nicht geltend gemacht. Es ist deshalb nicht ersichtlich, wieso eine längerfristige Anlage der entsprechenden finanziellen Mittel nicht möglich gewesen wäre. Der Schluss des Steuerrekursgerichts, die Pflichtige habe nicht nachgewiesen, dass die Cashpool-Guthaben tatsächlich kurzfristigen Charakter hätten, erweist sich deshalb als gesetzeskonform.

### **E. 5.1**

Die Pflichtige vertrat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die Auffassung, der sich aus dem Drittvergleich ergebende Marktzinssatz für das Cashpool-Guthaben in Schweizer Franken sei um die 0 % gelegen, weshalb der verbuchte Zinsertrag steuerlich angemessen gewesen sei. Dabei legte sie dem Vergleich die für die Verzinsung von kurzfristigen Anlagen geltenden Marktzinssätze zugrunde, was vom Steuerrekursgericht in Anbetracht der festgestellten Langfristigkeit zu Recht verworfen wurde. Eventualiter wurde für den Fall, dass auf den Marktzinssatz für langfristige Anlagen abzustellen sei, unter Hinweis auf Vergleichszinssätze und Beweismittel eine Reduktion des im Einspracheentscheid angewandten Zinssatzes beantragt, womit die Pflichtige gemäss Steuerrekursgericht die für den Drittvergleich vorauszusetzende Substanziierungspflicht erfüllte.

### **E. 5.2**

Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, im Rahmen des Drittvergleichs bildeten die Marktzinsen zur Refinanzierung risikoarmer Kredite, wie etwa der SWAP für Laufzeiten von mehr als einem Jahr, durchaus sachgerechte Referenzgrössen (jedenfalls im vorliegenden Fall, wo die Anlage bei der Muttergesellschaft als risikoarm eingestuft wurde). Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts lag der 5-Jahres-CHF-SWAP-Satz per 2011 bei 1,36 % und bewegte sich in einer Bandbreite von rund 1,3 % bis 2,0 %. Überdies habe die Schweizerische Steuerkonferenz in der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer bzw. im

Kommentar 2012 zum Kreisschreiben Nr. 28 im Zusammenhang mit der sich dort stellenden Drittvergleichsfrage den gerundeten CHF-SWAP-Satz mit 1,5 % festgestellt. Das Steuerrekursgericht kam deshalb zum Schluss, der von der ESTV im Rundschreiben vom 3. Februar 2011 betreffend Zinssätze 2011 für die Berechnung der geldwerten Leistungen festgesetzte Zinssatz von 2,25 %, der um 0,75 % bis 0,9 % über dem SWAP-Satz liege, erweise sich in Anbetracht der konkreten Verhältnisse im vorliegenden Fall als zu hoch, weshalb für den Drittvergleich auf einen Marktzinssatz von 1,5 % abzustellen sei.

### **E. 5.3**

Der Beschwerdeführer hält demgegenüber weiterhin an der Anwendung der im Rundschreiben der ESTV vorgesehenen 2,25 % fest. Er stützt sich dabei auf eine Aktennotiz der ESTV vom 14. Januar 2011. Diese wurde erstmals im Beschwerdeverfahren eingereicht und hält die Überlegungen fest, welche die ESTV zur Festsetzung der Zinssätze im Rundschreiben vom 3. Februar 2011 veranlasste. Nachdem sich das kantonale Steueramt im vorliegenden Fall stets auf das aktenkundige Rundschreiben der ESTV berufen hatte, handelt es sich bei der Aktennotiz nicht um ein unzulässiges Novum. Der Beschwerdeführer macht geltend, das Rundschreiben stelle nicht auf die SWAP-Zinssätze ab, sondern auf die Renditen der CHF-Anleihen am Kapitalmarkt, die für Anleihen in den Branchen Banken/Industrie im Januar 2011 bei 2,16 % gelegen hätten. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts lagen die Zinssätze für Obligationen der Eidgenossenschaft im Jahr 2011 bei rund 0,35 % (Laufzeit 2 Jahre) bzw. 0,6 % (Laufzeit 5 Jahre). Aus der Aktennotiz der ESTV vom 14. Januar 2011 ergibt sich zudem, dass die Rendite der 10-jährigen Bundesobligationen innert Jahresfrist von 2,07 % auf 1,63 % gefallen war. Dessen ungeachtet wurde der im Rundschreiben für 2010 festgesetzte Zinssatz von 2,25 % im Rundschreiben 2011 weitergeführt. Damit lag der ESTV-Zinssatz um mindestens 0,75 % über den vom Steuerrekursgericht ermittelten Marktzinsen. Die Verzinsung von Anleihen mit Laufzeiten von deutlich über 5 Jahren, auf welche die ESTV offenbar bei der Festsetzung ihrer Zinssätze abstellte, ist nach den Erkenntnissen des Steuerrekursgerichts im vorliegenden Fall aber keine geeignete Referenzgrösse für den Drittvergleich. Selbst wenn es sich bei den Cashpool-Guthaben faktisch nicht mehr um kurzfristige Anlagen handelt, erscheint doch ein Vergleich mit den Konditionen für 8–10-jährige Obligationen nicht mehr als sachgerecht. Dass sich das Steuerrekursgericht stattdessen für den Drittvergleich auf den aufgerundeten SWAP-Satz für fünfjährige Laufzeiten abstützt, erscheint deshalb als vertretbar, jedenfalls nicht als gesetzwidrig.

### **E. 5.4**

Die Behauptung des Beschwerdeführers, gemäss Auskunft der ESTV habe sich aufgrund der Erfahrungen der letzten Jahre ergeben, dass sich ein Zuschlag von 0,75 % zum SWAP-Satz für die Eruiierung von angebrachten Drittvergleichs-Zinssätzen als den Marktverhältnissen entsprechend erweise, wird nicht weiter substantiiert, geschweige denn bewiesen. Der Einwand, unter unabhängigen Dritten würde ein individueller Risikozuschlag verrechnet, trifft zwar zu, spricht aber noch nicht gegen den vom Steuerrekursgericht verwendeten Zinssatz. Bezüglich der Höhe eines Zuschlags verweist der Beschwerdeführer auf die von der B AG, X, im Jahr 2010 ausgegebenen Unternehmensanleihen, für welche ein Risikozuschlag von 0,45 % (Laufzeit 4 Jahre) bzw. 0,7 % (Laufzeit 7 Jahre) gegenüber dem damaligen SWAP-Satz berechnet worden sei. Dem wird von der Pflichten grundsätzlich nicht widersprochen. Sie verweist allerdings auf

wesentliche Unterschiede, welche einen Zuschlag von höchstens 0,45 % rechtfertigen würden, was ihrer Auffassung nach einen Zinssatz von lediglich 0,533 % für CHF-Forderungen ergäbe.

### **E. 5.5**

Ein Drittvergleich kann naturgemäss keinen eindeutigen Wert liefern. Es resultiert deshalb nicht ein einziger "richtiger Preis", sondern eine bestimmte Bandbreite, innerhalb welcher der Preis üblicherweise festgesetzt wird (Zweifel/Hunziker, a.a.O., ASA 77 [2008/2009] 675). Es gilt auch für Kapitalanlagen, dass es dafür keinen allein "richtigen" Zins gibt, sondern dass sich die marktgerechte Verzinsung in einer gewissen Bandbreite bewegt. Damit steuerlich auf eine geldwerte Leistung geschlossen werden kann, muss ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., ASA 77 [2008/2009] 675 f., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Die Feststellung des Steuerrekursgerichts, dass in Anbetracht der aufgrund des Drittvergleichs erforderlichen Gegenleistung von Fr. ... (für sämtliche Cashpool-Guthaben) und den verbuchten Zinseinnahmen von Fr. ... ein offensichtliches Missverhältnis vorliege, wird vom Beschwerdeführer nicht infrage gestellt. Das Steuerrekursgericht begründet ausführlich, weshalb es für die Berechnung der Höhe der geldwerten Leistung beim CHF-Cashpool-Guthaben einen Zinssatz von 1,5 % als angemessen und dem Marktpreis entsprechend erachtet. Der Beschwerdeführer behauptet zwar, das Steuerrekursgericht habe das Ziel der Zinsermittlung nach dem Grundsatz des "dealing at arm's length" aus den Augen verloren, äussert sich dabei aber nicht zur zulässigen Preisbandbreite und legt auch nicht substantiiert dar, aus welchen Gründen der vom Steuerrekursgericht verwendete Zinssatz ausserhalb der Marktbandbreite liegen sollte. Entsprechend dem Grundsatz, dass steuerlich jeder sich innerhalb der Marktbandbreite befindliche Preis (bzw. Zins) angemessen ist, muss dies auch für den vom Steuerrekursgericht verwendeten Zinssatz gelten. Das Gericht ist gesetzlich nicht verpflichtet, bei der Ermittlung der Höhe der geldwerten Leistung die mögliche Preisbandbreite voll auszuschöpfen, weshalb die festgestellte Höhe der geldwerten Leistung gesetzmässig ist. Die Beschwerde ist deshalb in Bezug auf die Höhe der als Gewinn zu besteuernenden verdeckten Gewinnausschüttung abzuweisen.

### **E. 6**

Der Beschwerdeführer ficht des Weiteren die vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung an und beantragt, der vom Steuerrekursgericht nach der direkten Methode dem Kanton W zugewiesene Kapitalgewinn von Fr. ... aus der Veräusserung von fusionsweise übernommenen Immaterialgüterrechten sei unter Anwendung der indirekten Ausscheidungsmethode auf den Sitz- und alle Betriebsstättenkantone zu verlegen.

#### **E. 6.1**

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts hatte die Pflichtige im Zuge der per ... 2011 stattgefundenen Fusion mit der C AG, der vormaligen Schwestergesellschaft mit Sitz im Kanton W, Immaterialgüterrechte zum Buchwert übernommen, welche per 31. Dezember 2011 zum Verkehrswert an die Muttergesellschaft veräussert wurden, woraus der verbuchte Kapitalgewinn resultierte. Das Steuerrekursgericht kam zu Recht zum Schluss, der Kapitalgewinn bilde im Zeitpunkt der mit der buchmässigen Realisation zusammenfallenden Veräusserung Teil des in der Steuerperiode 2011 steuerbaren Gewinns der Pflichtigen.

## **E. 6.2**

Die übernommene C AG, welche nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts nicht nur über eine eigene Rechtspersönlichkeit, sondern auch über eine Infrastruktur mit eigenem Management sowie über eine grössere Anzahl Angestellte verfügt hatte, war unbestritten bis zur Fusion als eigenständiges operatives Konzernunternehmen tätig gewesen, das im Rahmen der vom A-Konzern vorgegebenen Zielvorgabe, nur eine Tochtergesellschaft pro Land zu führen, im Jahr 2011 in die Pflichtige eingegliedert werden musste. Weil die Konzernmuttergesellschaft mit Sitz im Ausland grundsätzlich Eigentümerin der Technologie und des geistigen Eigentums ist, sei entschieden worden, im Zusammenhang mit der Auflösung der C AG auch die bei dieser noch vorhandenen Immaterialgüterrechte ins Mutterhaus überzuführen. Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts stammten die Immaterialgüterrechte aus dem früheren Geschäftsbereich der C AG und hatten unter dem Aspekt der Wertschöpfung keinen Bezug zur Pflichtigen. Die frühere Geschäftstätigkeit der C AG sei jedenfalls noch bis Ende August 2011 aufrechterhalten worden und es sei davon auszugehen, dass die Geschäfte der C AG unter Beibehaltung der Infrastruktur und dem Personal in Z/Kanton W noch bis Ende 2011 – d.h. bis zur Übertragung der Immaterialgüterrechte an die Muttergesellschaft – fortgeführt wurden. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts führte die Betriebsstätte Z bis zum 31. Dezember 2011 eine separate Buchhaltung. Aus diesen Gründen kam das Steuerrekursgericht zum Schluss, der Kapitalgewinn stelle einen ausserordentlichen Ertrag dar, der wirtschaftlich der C AG bzw. infolge der Realisation kurz nach der Fusion dem von dieser übernommenen Betrieb in Z/Kanton W zuzurechnen sei, der neu eine Betriebsstätte der Pflichtigen bildete.

## **E. 6.3**

Der Beschwerdeführer anerkennt, dass die immateriellen Werte, welche den Kapitalgewinn ermöglichten, im Kanton W erwirtschaftet wurden. Sie beanstandet indessen, dass gemäss dem angefochtenen Urteil dieser Gewinn in Anwendung der quotenmässig-direkten Ausscheidungsmethode dem Kanton W zugeteilt wurde, während für die Pflichtige im Übrigen eine quotenmässig-indirekte Ausscheidung nach Massgabe der Umsätze Anwendung findet. Bei interkantonalen Unternehmen ist nach feststehender bundesgerichtlicher Praxis eine quotenmässige Ausscheidung zwischen Sitz- und Betriebsstättenkantonen vorzunehmen. Dabei geht es stets um das Ziel, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der einzelnen Niederlassungen im Rahmen des Gesamtunternehmens und ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags am besten zum Ausdruck bringt (BGE 71 I 327 E. 3, auch zum Folgenden). Wird für Betriebsstätten eine eigene Buchhaltung geführt, kann der Gewinn nach der objektiv-direkten Methode aufgrund der Betriebsstättenergebnisse zugeteilt werden. Grundsätzlich hat die quotenmässig-direkte Methode Vorrang vor der Ausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren. Sie ist stets dann anzuwenden, wenn sie besser und sicherer als jene das Mass anzeigt, in welchem die Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns beigetragen hat (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Basel [Loseblattwerk], § 8 II C, 1b Nr. 17). Der indirekten Methode kommt somit bloss subsidiärer Charakter zu. Sie kommt immer dann zur Anwendung, wenn eine Quotenfestlegung mittels Buchhaltungsergebnissen nicht infrage kommt, etwa weil keine getrennten Buchhaltungen geführt werden oder die aufgrund der Buchhaltungsergebnisse vorgenommene Quotenermittlung nicht der Realität

entspricht (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N. 33).

#### **E. 6.4**

Das Steuerrekursgericht kommt aufgrund seiner ausführlichen Erwägungen, die hiervor zusammengefasst sind und auf welche verwiesen werden kann, zum Schluss, die vom Bundesgericht geforderten Voraussetzungen für die Zuteilung des streitbetroffenen Kapitalgewinns aufgrund der quotenmässig-direkten Methode seien erfüllt und diese Methode bilde besser als eine indirekte Methode das Ausmass ab, in welchem die Betriebsstätte Z zum Gesamtgewinn beigetragen hat. Der Beschwerdeführer bestreitet allerdings, dass das für die Anwendung dieser Methode erforderliche Mass an Selbständigkeit der Betriebsstätte gegeben sei. Das Bundesgericht setzt hierzu voraus, dass die einzelnen Betriebe im Wesentlichen wie unabhängige Geschäfte arbeiten und der finanzielle Erfolg oder Misserfolg jedes Betriebs in der Hauptsache weniger von der Tätigkeit der Zentrale als von der örtlichen Leitung und den lokalen Verhältnissen abhängt (Locher/Locher, a.a.O., § 8 II C, 1b Nr. 17). Die C AG war bis zum Vollzug der Fusion, die am ... 2011 im Handelsregister des Kantons W eingetragen wurde, eine rechtlich eigenständige Gesellschaft der A-Gruppe, die über einen Verwaltungsrat, weitere zeichnungsberechtigte Personen, übriges Personal sowie einen Firmenstandort in Z/Kanton W mit Infrastruktur verfügte. Dass sie einen operativen Betrieb führte, ergibt sich u.a. auch aus der Tatsache, dass dieser im Zuge der Fusion von der Pflichtigen übernommen und – abgesehen von der Verwaltung der Immaterialgüterrechte – am gleichen Standort weitergeführt wurde. Dass bis am 31. Dezember 2011 dafür eine eigene Buchhaltung geführt wurde, ist unbestritten. Wie das Steuerrekursgericht darlegt, wurde für den Vollzug der Fusion und für die mit der Integration in die Pflichtige nötigen Massnahmen noch einige Zeit benötigt, was darauf hindeutet, dass bisher dezentrale leitende Funktionen für eine gewisse Zeit noch vor Ort wahrgenommen wurden, bis sie vom zentralen Management abgelöst wurden. In Anbetracht der zeitnahen Abwicklung im zweiten Halbjahr 2011 und des offensichtlichen Zusammenhangs der in dieser Phase stattgefundenen personellen Reorganisationen einerseits und des Verkaufs der Immaterialgüterrechte andererseits mit der konzerninternen Umstrukturierung ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers für die Frage der für Ausscheidungszwecke erforderlichen Selbständigkeit nicht entscheidend, ab wann genau die eigene Personaladministrationsstelle aufgegeben wurde, welche Art von Zeichnungsberechtigung die Leiter der aufgrund der Fusion neu entstandenen Betriebsstätte ausüben und wem sie rapportieren. Die Feststellung des Steuerrekursgerichts, die Betriebsstätte habe im Geschäftsjahr 2011 noch die erforderliche Selbständigkeit aufgewiesen, die es erlaube, ihren in der separaten Buchhaltung ausgewiesenen Kapitalgewinn von der Wertschöpfung her der Betriebsstätte zuzurechnen, ist sachlich begründet und nicht zu beanstanden. Auch der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass der Kapitalgewinn einzig und allein aus der Veräusserung der von der C AG geschaffenen und von der Pflichtigen zum Buchwert übernommenen Immaterialgüterrechte stammt, was ausschliesst, dass der Gewinn durch eine wertschöpfende Tätigkeit am Hauptsitz oder in anderen Betriebsstätten entstanden ist. In Anbetracht des klaren Vorrangs der direkten Methode und des Ziels jeder Steuerauscheidung, dem konkreten Gewinnbeitrag der Betriebsstätte zum Gesamtergebnis möglichst sachgerecht Rechnung zu tragen, ist die vom Steuerrekursgericht angewandte Ausscheidungsmethode gesetzmässig.

## **E. 6.5**

Der Einwand des Beschwerdeführers, eine einmal gewählte Ausscheidungsmethode sei nicht für ein kurzfristiges Verlangen nach sachgerechter Gewinnzuordnung zu verlassen und Methodenwechsel seien bloss in begründeten Fällen angebracht, ist unbehelflich. Es geht hier um die Ausscheidung eines ausserordentlichen Veräusserungsgewinns, der mit der bisherigen Geschäftstätigkeit der Pflichtigen keinerlei Zusammenhang hat, dessen Grundlage von einem andern Rechts- und Steuersubjekt mit Sitz im Kanton W gelegt wurde und der bei diesem auch besteuert worden wäre, hätte der Verkauf vor der Fusion stattgefunden bzw. wäre die Fusion ... Monate später vollzogen worden. Das vom Beschwerdeführer vertretene strikte Beharren auf der bisherigen indirekten Ausscheidungsmethode, ohne Berücksichtigung der konkreten Umstände, unter welchen der Gewinn zustande kam, hätte zur Folge, dass der Hauptsitz und die übrigen Betriebsstättenkantone Anteile an einem Gewinn zugeteilt erhielten, zu welchem sie zuvor weder einen Bezug hatten, noch dafür eine betriebliche Leistung erbrachten, sondern den Zufluss lediglich dem Umstand verdanken, dass die Pflichtige aufgrund einer steuerneutralen Umstrukturierung ohne marktconforme Gegenleistung das Eigentum an den veräusserten Immaterialgüterrechten erlangen konnte. Die vom Steuerrekursgericht vorgenommene Differenzierung der Ausscheidungsmethode, die sich ausschliesslich auf diesen ausserordentlichen Sachverhalt bezieht, führt zu einem Ergebnis, das den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, was bei der vom Beschwerdeführer vertretenen Methode nicht der Fall wäre. Da lediglich die Ausscheidungsmethode als solche angefochten ist, nicht aber die Einzelheiten der Berechnung des steuerbaren Gewinns, ist die Beschwerde somit auch diesbezüglich abzuweisen.

## **E. 7**

Die Pflichtige beantragt in ihrer Beschwerdeantwort unter Verweisung auf die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung eventualiter den Abzug des auf die Gewinnaufrechnung entfallenden Steueraufwands bzw. die Berücksichtigung einer entsprechenden Erhöhung der Steuerrückstellung. Darauf ist mangels rechtzeitiger Beschwerdeerhebung nur dann einzutreten, wenn sich die angefochtene Einschätzung diesbezüglich als gesetzwidrig erweist und der Mangel von Amtes wegen zu beheben ist.

### **E. 7.1**

Das Bundesgericht erkannte mit Urteil vom 19. Dezember 2014, die Steuerbehörden seien verpflichtet, für juristische Personen bei Vornahme von Aufrechnungen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) auch die Rückstellungen für die darauf zu entrichtenden Steuern von Amtes wegen zu erhöhen (BGE 141 II 83, insb. 89, E. 5). Diese neue Rechtsprechung gilt auch für das kantonale Steuerrecht (BGr, 19. Dezember 2014, 2C\_1218/2013, E. 7). Nach der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung war den Steuerfolgen einer Aufrechnung nicht mit einer in der gleichen Steuerperiode zu erhöhenden Steuerrückstellung Rechnung zu tragen, sondern erst bei deren Verbuchung (VGr, 21. Mai 2003, SB.2003.00011, StE 2004 B 72.14.2 Nr. 32; RB 1999 Nr. 141). Das vor dem Bundesgerichtsentscheid ergangene Urteil der Vorinstanz konnte die neue Rechtsprechung noch nicht berücksichtigen. Das Steuerrekursgericht hatte deshalb auch keinen Anlass, Untersuchungen über die aufgrund der vorgenommenen Einschätzung erforderliche Erhöhung der Steuerrückstellung per 31. Dezember 2011 vorzunehmen, weshalb diesbezüglich der Aktenstand unvollständig ist.

### **E. 7.2**

Das kantonale Steueramt Zürich hat aufgrund der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Praxisänderung vorgenommen und berücksichtigt nun grundsätzlich die aus einer steuerlichen Korrektur resultierenden zusätzlichen Steuern durch eine Erhöhung der Steuerrückstellung in der Steuerbilanz (Merkblatt des kantonalen Steueramtes zur Berechnung der Rücklage für Forschungs- und Entwicklungsaufträge und der Rückstellung für Steuern, vom 27. Januar 1999, inklusive Änderung vom 8. April 2015, ZStB Nr. 18/151, Rz. 15a ff.). Ob es zulässig ist, aus Gründen der Verfahrensökonomie, wie vorgesehen, eine Erhöhung lediglich auf Antrag vorzunehmen, kann hier offengelassen werden. Das Verwaltungsgericht ist aufgrund der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehalten, seine bisherige diesbezügliche Praxis zu ändern. Weil im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Erhöhung der Steuerrückstellung grundsätzlich gegeben sind, ist eine solche Anpassung von Bundesrechts wegen zu gewähren. Insoweit erweist sich der angefochtene Entscheid als bundesrechtswidrig, weshalb er insoweit aufzuheben ist.

### **E. 7.3**

Die Pflichtige verweist in der Beschwerdeantwort darauf, dass sie einem statutarischen Steuersatz von rund ... % unterliege. Allerdings wurden die für die Berechnung der zusätzlichen Steuerrückstellung nötigen Tatsachen vom Steuerrekursgericht nicht untersucht, weshalb sie nicht feststehen. Es ist insbesondere nicht aktenkundig, in welcher Höhe bereits eine Rückstellung für Staats- und Gemeindesteuern in der Bilanz per 31. Dezember 2011 enthalten ist, mit welchem Betrag eine allfällige provisorische Steuerzahlung für die Steuerperiode 2011 geleistet wurde und ob noch Nachträge oder Guthaben aus früheren Steuerperioden bei der Berechnung der Steuerrückstellung zu berücksichtigen sind. Diesbezüglich sind demzufolge durch das kantonale Steueramt ergänzende Untersuchungen vorzunehmen und ist gestützt darauf zu ermitteln, wie hoch die infolge der vorgenommenen Gewinnkorrekturen anfallenden Steuern sind und um welchen Betrag die Steuerrückstellung in der Steuerbilanz zu erhöhen ist. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde, wenngleich nicht aus den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Gründen. Die Sache ist zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

### **E. 8**

Der Beschwerdeführer unterliegt in Bezug auf die von ihm gestellten Anträge vollständig. Es rechtfertigt sich deshalb, ihm die Kosten des Beschwerdeverfahrens aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Der Beschwerdegegnerin steht zudem eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit §§ 152 und 153 Abs. 4 StG). Im Übrigen wird die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im Rekursentscheid bestätigt.

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