



zsis)



Umsetzung der STAF im Kanton Zürich

QUICK READ Mit der Annahme der kantonalen Umsetzungsvorlage am 1. September 2019 (Ja-Anteil von knapp 56%) im Kanton Zürich legte das Zürcher Stimmvolk den Grundstein für die Umsetzung der STAF. Während andere Kantone substantielle Gewinnsteuersenkungen vornehmen konnten, sah sich der Kanton Zürich gezwungen, von sämtlichen möglichen Entlastungsmassnahmen im grösstmöglichen Umfang Gebrauch zu machen, um die im interkantonalen Steuerwettbewerb vergleichsweise nur geringe Steuersatzsenkung von rund 21.15% (Gesamtsteuerbelastung vor Steuern) aktuell auf 19.7% ab 2021 zu kompensieren. Den in Zürich domizilierten Unternehmen oder Unternehmen mit Betriebsstätte in Zürich stehen ab der Steuerperiode 2020 neue Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung, Patentverwertung, Eigenfinanzierung und Ermässigungen auf dem steuerbaren Eigenkapital, soweit dieses auf Patente, Beteiligungsrechte und Konzerndarlehen entfällt, offen. Bei maximaler Inanspruchnahme der Entlastungen beträgt die Gewinnsteuerbelastung (vor Steuern) aufgrund der Entlastungsbegrenzung rund 11.8%. Das ist innerhalb der Schweiz eine durchaus kompetitive Belastung. Im ersten Jahr des Inkrafttretens der STAF stellen sich in der Praxis noch immer verschiedene Umsetzungsfragen. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit einigen Aspekten der bisherig bekannten Umsetzungspraxis der STAF im Kanton Zürich, wobei auf landesweit eingeführte Massnahmen (Forschungs- und Entwicklungsabzug, Patentbox, Zuzugs-Step up etc.) nicht eingegangen wird. Insbesondere zum Abzug für Forschung und Entwicklung sowie zur Patentbox plant der Kanton Zürich noch Praxismitteilungen. Ein Fokus liegt auf dem alt- und neu-rechtlichen Statuswechsel. Hier gibt es insbesondere bei unterjährigen Geschäftsjahren (z.B. Geschäftsabschluss per 30. September 2019) Diskussionspunkte. Bei der altrechtlichen Aufdeckungslösung ist die Handhabung bereits klarer. Sie kann entweder schon für das Geschäftsjahr 2019/2020 oder mit Zwischenabschluss erst ab 1. Januar 2020 angewendet werden. Weiter wird auf die Einführung des Abzuges für Eigenfinanzierung eingegangen, welche derzeit nur im Kanton Zürich anwendbar ist. Für eine Analyse der effektiven Auswirkungen der STAF-Massnahmen im Kanton Zürich ist es aktuell noch zu früh. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Unternehmen von den Entlastungsmassnahmen, wo immer möglich, Gebrauch machen werden. Der mit Wegfall der Steuerregimes verschärfte interkantonale Steuerwettbewerb wird sich gerade auch im Kanton Zürich zeigen – eine standortfreundliche Umsetzungspraxis der STAF im Kanton Zürich würde sich hier positiv auswirken.



Susanne SCHREIBER
Rechtsanwältin (D), Steuerberaterin,
dipl. Steuerexpertin
Partnerin | Bär & Karrer AG
susanne.schreiber@baerkarrer.ch



Kerim TBAISHAT
Rechtsanwalt
Associate | Bär & Karrer
kerim.tbaishat@baerkarrer.ch



QUICK READ 49**HAUPTTEIL** 50

1. Einleitung	50
2. Umsetzung der Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Unternehmen	51
3. Umsetzung ausgewählter Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Gesellschafter	59
4. Schlussfolgerung	60

1. Einleitung

Am 19. Mai 2019 nahm das Schweizer Stimmvolk das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung («STAF») an, welches am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist. Hinsichtlich der kantonalen Umsetzung verabschiedete der Zürcher Kantonsrat bereits am 1. April 2019 die kantonale Umsetzungsvorlage (Steuervorlage 17), welche schliesslich von den Stimmberechtigten des Kantons Zürich am 1. September 2019 mit einem Ja-Anteil von knapp 56% auch angenommen wurde.

Damit kam die Schweiz der wachsenden internationalen Kritik nach und schaffte im Wesentlichen die international nicht mehr akzeptierten kantonalen Steuerprivilegien für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften ab. Als Ausgleich der daraus resultierenden Folgen für die betroffenen Unternehmen wurden andere, international akzeptierte Massnahmen, v.a. durch Änderungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden («StHG»), eingeführt. Der Kanton Zürich hat von sämtlichen möglichen Massnahmen im Rahmen seiner kantonalen Umsetzung Gebrauch gemacht, um die nur relativ geringe Steuersatzsenkung von rund 21.15% (Gesamtsteuerbelastung vor Steuern) aktuell auf rund 19.7% ab 2021 zu kompensieren. Den in Zürich domizilierten Unternehmen oder Unternehmen mit Betriebsstätte in Zürich stehen ab der Steuerperiode 2020 entsprechend neue Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung, Patentverwertung und Eigenfinanzierung offen.

Mit einer wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung verfolgt der Kanton Zürich die Ziele, den Wirtschaftsstandort attraktiv zu halten, Arbeitsplätze zu sichern und Steuererträge langfristig sicherzustellen. Dass der Steuerwettbewerb auf interkantonaler Ebene durch die STAF verschärft wurde, zeigt sich bereits am Wegzug einzelner Unternehmen, beispielhaft aus der Stadt Winterthur: Wegzug von Medizinaltechnik-Unternehmen Biomet nach Zug und Wegzug von



Schiffsmotorenbau- und Energiefirma Wärtsilä nach Frauenfeld.⁰¹

- 4 Im Folgenden werden ausgewählte Besonderheiten (v.a. alt- und neurechtlicher Statuswechsel, Abzug für Eigenfinanzierung) der aktuellen Zürcher Umsetzungspraxis näher beleuchtet.⁰² Es ist davon auszugehen, dass die STAF in den nächsten Monaten und ggf. auch Jahren noch weitere Umsetzungsfragen aufwerfen und die Praxisentwicklung im Fluss bleiben wird.

2. Umsetzung der Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Unternehmen

2.1. Statuswechsel und Übergangsregelung

- 5 Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien entfallen die Steuerbefreiung auf Staats- und Gemeindeebene sowie die gesonderten Kapitalsteuersätze für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften per 1. Januar 2020. Damit sich die Steuerlast für Unternehmen, welche infolge des Wegfalls der Steuerprivilegien ab 1. Januar 2020 ordentlich besteuert werden, nicht unvermittelt erhöht, bestehen unter anderem hinsichtlich der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven auf kantonaler Ebene zwei Möglichkeiten: Die altrechtliche Aufdeckungslösung (Step-up) und die neurechtliche Sondersteuersatzlösung. Für betroffene Unternehmen stellt sich somit die Frage, ob Aufdeckungspotential besteht und falls ja, ob sie den Eintritt in die ordentliche Besteuerung gemäss altrechtlicher Aufdeckungslösung oder unter der Sondersteuersatzregelung vornehmen sollen.

2.1.1. Altrechtliche Aufdeckungslösung

2.1.1.1. Regelung

- 6 Die altrechtliche Aufdeckungslösung im Kanton Zürich beruht auf den Grundsätzen, wie sie im Bundesgerichtsurteil 2C_645/2011 vom 12. März 2012 wiedergegeben sind. Danach müssen entweder die Verluste aus der Zeit der privilegierten Besteuerung zur Verrechnung zugelassen oder die stillen Reserven aus dieser Zeit steuerneutral aufgedeckt werden können. Bereits mit Praxismitteilung vom 19. Juli 2012 hat sich der Kanton Zürich für die Aufdeckungslösung

entschieden und diese in der Praxismitteilung vom 24. Mai 2018 präzisiert:

7 Wenn eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche als Holdinggesellschaft gemäss §73 Steuergesetz Zürich («StG») besteuert wurde, die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt und deshalb neu ordentlich besteuert wird, kann sie die während der Besteuerung nach §73 StG entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung ohne Gewinnsteuerfolgen in der Steuerbilanz offen legen. Verluste, die während der Besteuerung als Holdinggesellschaft gemäss §73 StG entstanden sind, können nach dem Statuswechsel nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden. Entsprechendes gilt (im Umfang der «steuerfreien Quote») für gemischte und Domizilgesellschaften. Diese können auslandsbezogene Vorjahresverluste nur im Umfang der steuerbaren Quote und inlandsbezogene Verluste vollständig vortragen.

8 Die Aufdeckung der stillen Reserven wird in einer Steuerbilanz (für kantonale Zwecke) vorgenommen und kann letztmalig in der Steuerperiode vor dem gesetzlichen Statusverlust per 31. Dezember 2019 erfolgen.

⁰¹ Die Handelskammer und Arbeitgebervereinigung Winterthur zeigte sich anlässlich dieser Ankündigungen sehr besorgt um den Wirtschaftsstandort Winterthur und wies aufgrund der hohen Unternehmenssteuern im Kanton Zürich auf deren sinkende Attraktivität hin. Vgl. Handelskammer und Arbeitgebervereinigung Winterthur, «Wenn Unternehmen und Steuerzahler mit den Füßen abstimmen», Medienmitteilung vom 17. Februar 2020.

⁰² Für weitergehende Ausführungen zur STAF sei auf die einschlägige Standardliteratur verwiesen. Auf landesweit eingeführte Massnahmen (Forschungs- und Entwicklungsabzug, Patentbox, Zuzugs-Step up etc.) wird nachfolgend nicht eingegangen. Die Publikation von entsprechenden Merkblättern zum Forschungs- und Entwicklungsabzug sowie zur Patentbox seitens des kantonalen Steueramtes Zürich wird diesen Herbst 2020 noch erwartet.



Die Aufdeckung kann somit letztmals im Rahmen der Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 ausgeübt werden.

- 9 Die aufgedeckten stillen Reserven sind in den der Aufdeckung nachfolgenden zehn Jahren abzuschreiben, d.h. bei Aufdeckung zum 31. Dezember 2019 erstmals in 2020, und unterliegen ab 1. Januar 2020 der Entlastungsbegrenzung nach § 65 c StG.⁹³ Soweit der Statuswechsel schon früher erfolgt ist, gilt die erst mit der STAF eingeführte Entlastungsbegrenzung noch nicht und die Abschreibung des Aufdeckungsbetrags könnte auch zu Verlusten führen. Letzteres ist mit § 65 c Abs. 2 StG ab dem 1. Januar 2020 ausgeschlossen. Bei der zehnjährigen Frist handelt es sich um eine Maximalfrist, die an die gesetzliche Frist für den mit der STAF eingeführten Zuzugs-Step-up in § 64 c StG angelehnt ist. Dabei wird in der Steuerbilanz für die aufgedeckten stillen Reserven eine Gesamtposition Goodwill gebildet und jeweils gesamthaft beschrieben. Es erfolgt keine Aufteilung der Abschreibung auf einzelne Aktiven. Ausserdem ist nach Zürcher Praxis im Rahmen der altrechtlichen Aufdeckungslösung eine dynamische Abschreibung möglich, wonach die Höhe der Abschreibung jährlich so gewählt werden kann, dass die Entlastungsgrenze nicht überschritten wird. Nach dem 10. Jahr (Ende der Steuerperiode 2029) entfällt ein noch verbleibendes Abschreibungspotential ungenutzt.
- 10 Mit Inkrafttreten der STAF wurde § 79 Abs. 1 S. 2 StG, wonach die gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven der Kapitalsteuer unterlagen, aufgehoben, so dass diese Reserven letztmalig in der Steuerperiode 2019 der Kapitalsteuer unterworfen sind.⁹⁴ In der Steuerperiode zum 31. Dezember 2019 kann – sofern die Voraussetzungen des jeweiligen Privilegs noch erfüllt sind – noch die privilegierte Kapitalsteuer nach § 82 StG angewendet werden (auch wenn zum 31. Dezember 2019 von der Aufdeckungslösung Gebrauch gemacht wird). Nach diesem Zeitpunkt unterliegen die aufgrund des Statuswechsels aufgedeckten stillen Reserven im Kanton Zürich nicht mehr der Kapitalsteuer.

2.1.1.2. Spezialfall unterjähriger Geschäftsabschluss in 2019

Gesellschaften mit unterjährigem Geschäftsjahr, bspw. jeweils per 30. September, können entweder bereits im Geschäftsjahr 2019 auf den Steuerstatus verzichten, d.h. im Rahmen der Steuererklärung 2018/2019 die Aufdeckung der stillen Reserven geltend machen und damit auch schon für die ganze Steuerperiode 2019/2020 unter die Neuregelungen der STAF fallen, oder die privilegierte Besteuerung noch bis längstens zum 31. Dezember 2019 anwenden.

Für letzteres ist folgendes Vorgehen erforderlich:

- Für die Periode 1. Oktober 2019 bis 31. Dezember 2019 ist ein Zwischenabschluss (testiert) zu erstellen.⁹⁵ Eine pro rata Aufteilung des Geschäftsergebnisses vom 1. Oktober 2019 bis 30. September 2020 für die drei Monate in 2019 ist gemäss Praxis Zürich nicht ausreichend. Auf Basis des Zwischenabschlusses ist eine Steuererklärung für die Periode vom 1. Oktober 2019 bis 31. Dezember 2019 einzureichen, worin der Aufdeckungsbetrag zu deklarieren ist. Die aufgedeckten stillen Reserven per 31. Dezember 2019 unterliegen zeitanteilig (hier drei Monate) der bisherigen (privilegierten) Kapitalsteuer.

⁹³ Vgl. § 2 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 1. April 2019.

⁹⁴ Zürcher Steuerbuch 73.3 vom 24. Mai 2018, Ziff. 5; § 79 Abs. 1 StG. Der Wortlaut lautete: «Bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften kommt jener Teil der stillen Reserven hinzu, der im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre.».

⁹⁵ Remo Küttel/Hans Ulrich Meuter/Simon Schlumpf, Praxisfragen zur Behandlung stiller Reserven bei Statusaustritt (Step-up und Sondersatzbesteuerung), IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (Wiederholung) vom 14./15. Januar 2020, Universität St. Gallen, Folie 19 (zit. Küttel/Meuter/Schlumpf, Seminar Unternehmensbesteuerung 2020).



- Sodann ist eine zweite Steuererklärung für die ordentliche Besteuerung ab 1. Januar 2020 bis 30. September 2020 einzureichen, in welcher bereits erstmals die Abschreibung auf die per 31. Dezember 2019 aufgedeckten stillen Reserven in Anspruch genommen werden kann. Die Kapitalsteuer bemisst sich nach der Neuregelung (einheitlicher Satz, Ermässigung nach § 81 a StG), zeitanteilig für hier neun Monate.
- 13 Wie erwähnt ist die Abschreibungsdauer auf zehn (Kalender-)Jahre limitiert, womit bei unterjährigem Geschäftsjahren für das Steuerjahr 2029, analog der Steuerperiode 2019, zwei Steuerklärungen einzureichen sind (oder eine pro rata Abschreibung für 2029/2030 zugelassen wird), damit die steuerpflichtige Person auch bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr zehn volle Kalenderjahre ausschöpfen und eine verbleibende Abschreibung noch vom 1. Oktober 2029 bis zum 31. Dezember 2029 geltend machen kann.
- 14 Die frühzeitige Anwendung der STAF-Regelungen für das Geschäftsjahr 2019/2020 sollte in Betracht gezogen werden, wenn z.B. die neuen Kapitalsteuerregelungen (aufgrund der Ermässigung nach § 81 a StG für Beteiligungsrechte, Patente und Rechte nach § 64 a StG und Darlehen an Konzerngesellschaften) regelmässig vorteilhafter sind. Als Beteiligungsrechte qualifizieren nach § 72 StG u.a. Beteiligungen mit Verkehrswert von mind. CHF 1 Mio. Ferner können auch der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, der Abzug für Patentverwertung sowie der Abzug für Eigenfinanzierung für das ganze Geschäftsjahr 2019/2020 geltend gemacht werden, da diese Regelungen für die Steuerperiode 2020 anwendbar sind, ohne dass eine gesonderte Übergangsregelung (z.B. für eine nur zeitanteilige Anwendung ab 1. Januar 2020) getroffen wurde.

2.1.2. Sondersteuersatzlösung (neurechtlich)

- 15 Mit der gemäss § 2 Abs.3 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom

1. April 2019 eingeführten Sondersteuer werden die bei Statuswegfall bestehenden stillen Reserven (einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts), soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Fall ihrer Realisation innerhalb von fünf Jahren gesondert besteuert.⁰⁶ Stille Reserven auf Immobilien wie auch auf für den Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne qualifizierenden Beteiligungen⁰⁷ sind – wie auch beim altrechtlichen Step-up – ausgenommen,⁰⁸ da diese auch unter der privilegierten Besteuerung steuerbar gewesen wären bzw. auch zukünftig unter dem Beteiligungsabzug steuerfrei⁰⁹ bleiben. Der Sondersteuersatz im Kanton Zürich beträgt 0.5% (einfache Staatssteuer) der realisierten stillen Reserven gemäss § 2 Abs.3 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 1. April 2019.

⁰⁶ Zum Gegenstand der Sondersteuer:

Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 2.

⁰⁷ Im Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 2 wird zwar von Beteiligungen gemäss § 72 StG gesprochen, worunter auch Beteiligungen nach § 72 Abs. 1 lit. c StG mit Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. fallen. Aus der Begründung wird jedoch deutlich, dass die Privilegierung des Kapitalgewinns nach § 72 a Abs.1 StG und damit eine 10% Beteiligung massgeblich ist – dies entspricht auch dem Sinn und Zweck, weil es um die steuerfreie Realisation von stillen Reserven, z.B. aus einem Verkauf, und nicht um Dividendenerträge, geht.

⁰⁸ Vgl. illustrativ die Berechnung gem. Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 7. Bei Zuzügen aus dem Ausland, die unmittelbar privilegiert besteuert wurden, sind auch die noch im Ausland entstanden stillen Reserven erfasst. Sofern die Statusgesellschaft noch aufgrund eines Wechsels aus der ordentlichen Besteuerung die Nachbesteuerungsfrist von zehn Jahren zu beachten hat, sind diese nicht von der Sondersteuer erfasst.

⁰⁹ Zur Kritik an der Ausnahme von qualifizierten Beteiligungen vgl. Cyrill Diefenbacher/Susanne Schreiber, Bedeutung der USR III für Schweizer Holdinggesellschaften, Expert Focus 2017/1-2, S.106.



- 16 Für die Steuerpflichtigen besteht im Zeitpunkt des Statuswegfalls im Kanton Zürich die Möglichkeit, nur einen Teil der stillen Reserven gemäss Sondersteuersatzlösung gesondert besteuern zu lassen und den Rest im Rahmen des altrechtlichen Step-ups abzuschreiben, d.h. eine Kombination der altrechtlichen Aufdeckungslösung mit der neurechtlichen Sondersteuersatzlösung anzustreben. Gemäss Zürcher Auffassung wird demnach die Sondersatzbesteuerung in den ersten fünf Jahren (2020-2024) und der altrechtliche Step-up mit steuerwirksamen Abschreibungen über die zweiten fünf Jahre (2025-2029) ab Inkrafttreten der Steuervorlage 17 zugelassen.¹⁰ Dabei sind die steuerfreien stillen Reserven/Goodwill grundsätzlich zu jeweils 50% auf die zwei Perioden bzw. Modelle in der Steuererklärung 2019 aufzuteilen. Die Aufteilung muss im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2019 erfolgen, da hier die stillen Reserven für den altrechtlichen Statuswechsel (Aufdeckungs- lösung) deklariert werden müssen (inkl. Erfassung im steuerbaren Eigenkapital). Die stillen Reserven, die unter die Sondersteuer fallen sollen, sind separat zu deklarieren. Ebenso ist der Vortrag ausländischer Vorjahresverluste gemäss der Aufteilung der stillen Reserven, z.B. zu jeweils 50%, auf die zwei Perioden bzw. Modelle aufzuteilen. Die Höhe des Aufdeckungsbetrags und der stillen Reserven für die Sondersteuer sollten daher deckungsgleich sein und den gleichen Anforderungen für den Nachweis der Höhe durch die Steuerpflichtigen unterliegen. Im kantonalen Steueramt Zürich werden hierfür regelmässig interne Bewertungsspezialisten beigezogen.
- 17 Das kantonale Steueramt Zürich wird für die Sondersteuersatzlösung bei juristischen Personen, die nach §§ 73 oder 74 StG besteuert wurden (sog. Statusgesellschaften), in einem Feststellungsentscheid ihren jeweiligen Anteil an stillen Reserven (bei Domizil- und gemischten Gesellschaften mit Auslandsbezug: Die bisherige Besteuerungs- bzw. Freistellungsquote) festhalten.¹¹ Die dort festgestellten stillen Reserven unterliegen nicht der Kapitalsteuer.
- Die Realisation der stillen Reserven ist im Zürcher Steuerbuch spezifisch geregelt. Während gewisse Kantone den Sondersteuersatz auf sämtliche Gewinne anwenden, sind im Kanton Zürich ausserordentliche Erträge dem ordentlich steuerbaren Gewinn oder dem Sondersteuerteil zuzuweisen, je nachdem, ob die realisierten stillen Reserven der Sondersteuer unterliegen oder nicht. Ebenfalls vorab dem ordentlich steuerbaren Gewinn zuzuweisen sind Finanz- und Liegenschaftenerfolge. Der danach verbleibende Gewinn ist weiter in einen ordentlich steuerbaren und in einen der Sondersteuer unterliegenden Teil aufzuteilen. Diese Aufteilung kann schätzungsweise aufgrund des Durchschnitts der Summe der in- und auslandsbezogenen Ergebnisse der letzten drei Jahre vor dem Statuswechsel erfolgen. Bei Veränderungen der operativen Tätigkeiten, z.B. Umstrukturierungen, muss der Nachweis, dass der Reingewinn realisierte stille Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung enthält, als steuermindernde Tatsache durch die Gesellschaft erbracht werden.¹² Aufgrund dieser einschränkenden Regelungen kann es durchaus sein, dass der für die Sondersteuer qualifizierende Betrag nicht innerhalb von fünf Jahren realisiert wird (echt, buchmässig oder steuersystematisch), zumal eine «freiwillige» buchmässige oder steuersystematische Realisation stets auch zur Besteuerung bei der direkten Bundessteuer führt.
- 19 Gemäss Zürcher Praxis können bei der Sondersteuersatzlösung die Verluste des nicht steuerbaren Teils aus ausländischer Quelle aus der Zeit der Statusbesteuerung mit dem steuerbaren Gewinn nachfolgender Steuerperioden verrechnet werden, sofern und soweit keine gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung von stillen Reserven bei Wegfall des Steuerstatus

¹⁰ Küttel/Meuter/Schlumpf, Seminar Unternehmensbesteuerung 2020, Folie 32.

¹¹ Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 6.

¹² Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 6.



erfolgt ist.^{13/14} Solche Vorjahresverluste sind zusammen mit den Verlusten des steuerbaren Teils zunächst mit dem gesamten Reingewinn, vor Aufteilung in den ordentlich steuerbaren und den der Sondersteuer unterliegenden Teil, zu verrechnen.

- 20 Bei unterjährigem Geschäftsjahr, z.B. 1. Oktober 2019 bis 30. September 2020, stellt sich die Frage, ob die Sondersteuersatzlösung erst ab dem 1. Januar 2020 zur Anwendung kommt, da der Wegfall der privilegierten Besteuerung erst mit Inkrafttreten der STAF-Regelungen zum 1. Januar 2020 erfolgt. Damit wären Gesellschaften mit unterjährigem Geschäftsjahr jedoch gezwungen, einen Zwischenabschluss auf den 31.12.2019 – zumindest für kantonale Zwecke – zu erstellen. U.E. sollte hier die Anwendung der Sondersteuer für die gesamte Steuerperiode 2019/2020 möglich sein, wenn die Steuerpflichtige auf die privilegierte Besteuerung nach §§ 73 bzw. 74 StG bereits ab Beginn des Geschäftsjahres 2019/2020 verzichtet und keine altrechtliche Aufdeckung vornimmt. Die Sondersteuersatzlösung ist dann selbstverständlich gemäss gesetzlicher Regelung auf fünf Jahre, d.h. eine Dauer von 60 Monaten beschränkt und kann durch eine Umstellung des Geschäftsjahrs nicht künstlich über die gesetzliche Dauer von fünf Jahren verlängert werden. Bei Anwendung des Sondersteuersatzes für das Geschäftsjahr 2019/2020 gilt der Sondersteuersatz somit letztmalig im Geschäftsjahr 2024/2025, d.h. nicht bis zum 31. Dezember 2015. Der Vorteil der «vorzeitigen» Anwendung des Sondersteuersatzes ist, dass die Steuerperiode nicht künstlich aufgeteilt werden muss und der Sondersteuersatz wie die anderen Neuregelungen (Kapitalsteuer, Abzug für Eigenfinanzierung, Patentbox etc.) auch für die ganze Steuerperiode 2019/2020 gelten würde.¹⁵ Sollte sich das kantonale Steueramt Zürich dieser Meinung nicht anschliessen, würde das bedeuten, dass der Sondersteuersatz nur per 1. Januar 2020 möglich wäre und eine Aufteilung des Jahresgewinns 2019/2020 auf die Periode vor und nach dem 1. Januar 2020 vorzunehmen wäre.¹⁶

Der Betrag der stillen Reserven, der mittels anfechtbaren Entscheids festgestellt wird, unterliegt als Verfügung nicht dem spontanen Austausch von Steuerurulings nach Art. 9 StAhiV.

2.2. Abzug für Eigenfinanzierung

2.2.1. Hintergrund

Die Einführung des fiktiven Abzuges für die Eigenfinanzierung bzw. der zinsbereinigten Gewinnsteuer war eine der umstrittensten Massnahmen der Unternehmenssteuerreform III und wurde im Rahmen der

¹³ Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 5.

¹⁴ Auch wenn sich der Wortlaut im Zürcher Steuerbuch 73.4 auf die Verrechnung von Verlusten des nicht steuerbaren Teils aus ausländischer Quelle bezieht, ist die daneben nach wie vor die Verrechnung von Verlusten des steuerbaren Teils möglich. Letztere (Verlustvorträge im Umfang der steuerbaren Quote) sind von der Übergangsregelung nicht betroffen und stets vortragsfähig. Wenn von der Sondersteuersatzlösung Gebrauch gemacht wird, kann somit für Staats- und Gemeindesteuer der vollständige Verlustvortrag (steuerbare und nicht steuerbare Quote) verwendet werden. Die Verrechnung der nicht steuerbaren Quote ist gemäss Zürcher Steuerbuch nur zulässig, soweit kein altrechtlicher Step up vorgenommen wird (dies im Einklang mit der Regelung zum altrechtlichen Step up) und tatsächlich stille Reserven für die Sondersteuersatzlösung festgelegt werden. Letzteres erschliesst sich nicht, da die Höhe der stillen Reserven keinen Zusammenhang zu den Verlusten der Vergangenheit haben müssen: Es wäre willkürlich bei stillen Reserven von z.B. CHF 100 die vollständigen Verlustvorträge von z.B. CHF 10 Mio. zur Nutzung zuzulassen, bei stillen Reserven von CHF 0 dagegen nicht.

¹⁵ Vgl. oben. Diese Regelungen gelten anders als der Sondersteuersatz auch für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften.

¹⁶ U.E. sollte in diesem Fall grundsätzlich eine (pro rata) Aufteilung, ohne testierten Zwischenabschluss ausreichend sein, um dem Steuerpflichtigen zumindest den Nachweis des mit dem Sondersatz zu besteuerten Gewinns nicht übermässig zu erschweren.



STAF als Kompromiss im Ergebnis auf den Kanton Zürich beschränkt. Der Zweck der Massnahme liegt primär in der Erhaltung und der Förderung des Zugzugs von Konzernfinanzierungsgesellschaften, die bisher vom privilegierten Steuerstatus als Holding- oder gemischte Gesellschaft oder der Besteuerung als Finance Branch profitieren konnten. Für den Kanton Zürich ist eine Gewinnsteuersenkung auf das von anderen Kantonen eingeführte Niveau von 12% bis 14% (z.B. Genf, Basel, Zug) nicht finanzierbar, da im Kanton Zürich im Vergleich zu anderen Kantonen der Anteil der Steuererträge von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus verhältnismässig gering war, jener von ordentlich besteuerten Gesellschaften hingegen hoch.¹⁷ Die Mindereinnahmen im Falle einer höheren, allgemeinen Gewinnsteuersenkung hätten die Mehrerträge bei Statusgesellschaften erheblich überstiegen.¹⁸

- 23** Der Regierungsrat des Kantons Zürich rechtfertigte die Einführung des Abzuges für Eigenfinanzierung durch Hinweis auf die unterschiedlichen Rahmenbedingungen und Strukturen des Steuersubstrates in den einzelnen Kantonen. Während andere Kantone substantielle Gewinnsteuersenkungen finanzieren können, war der Kanton Zürich umso mehr auf Ersatzinstrumente wie die zinsbereinigte Gewinnsteuer als Kompensation für die wegfallenden kantonalen Steuerprivilegien angewiesen.¹⁹ Auch von den anderen Ersatzinstrumenten machte der Kanton Zürich daher im weitest möglichen Umfang in seiner kantonalen Umsetzung Gebrauch.

2.2.2. Ausgestaltung des Abzugs für Eigenfinanzierung in Zürich

- 24** Mittels eines steuerlichen Abzugs für Eigenfinanzierung sollen Gesellschaften mit hohem Eigenkapital gegenüber Gesellschaften mit hoher Fremdfinanzierung (und steuerlich abzugsfähigem Zinsaufwand) gleichgestellt werden. Die sog. notional interest deduction ist in zahlreichen Ländern, wie z.B. Belgien, Italien, Liechtenstein, möglich und wurde auch schon für die Schweiz seit längerem vorgeschlagen.²⁰

Seine gesetzlichen Grundlagen findet der Abzug für Eigenfinanzierung in Art 25 a bis StHG und im Kanton Zürich in § 65 b StG. Bundesrechtlich ist für die Zulässigkeit der Einführung des Abzugs für Eigenfinanzierung vorausgesetzt, dass im jeweiligen Hauptort des Kantons das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13.5 % beträgt.²¹ Aufgrund dieser Voraussetzung qualifiziert lediglich der Kanton Zürich mit einem kumulierten Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf von 16.03 % in der Stadt Zürich für den Abzug für Eigenfinanzierung.²²

26 Die Ausgestaltung des Abzugs für Eigenfinanzierung ist auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuern auf das Sicherheitseigenkapital beschränkt.²³ Das Sicherheitseigenkapital entspricht dabei der positiven Differenz zwischen dem in der Schweiz steuerbaren Eigenkapital vor einer Ermässigung nach § 81 a StG (s.u. für Beteiligungen, Patente und konzerninterne Darlehen) und dem Kerneigenkapital.²⁴ Das Kerneigenkapital

¹⁷ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 15. November 2017, S. 5.

¹⁸ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 15. November 2017, S. 5.

¹⁹ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 5. September 2018, S. 5.

²⁰ Andreas Müller/Markus Portmann/Susanne Schreiber, Steuerliche Anreize für Finanzierungstätigkeiten – aktuelle Tendenzen in der EU und neue Ansätze für die Schweiz, Der Schweizer Treuhänder 2008, Heft 10, S. 823 ff.

²¹ Dies entspricht einer effektiven Steuerbelastung auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden von 18.03%.

²² Vgl. für eine Übersicht über die effektive Gesamtbelastung (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern in der Stadt Zürich, berechnet auf dem Gewinn vor Steuern): KPMG Switzerland, KPMG's Clarity on Swiss Taxes, July 2020, S. 8.

²³ Vgl. § 65 b Abs. 1 StG.

²⁴ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.



wiederum ist als das Eigenkapital definiert, welches für die langfristige Geschäftstätigkeit eines Unternehmens benötigt wird.²⁵ Das Sicherheitseigenkapital entspricht mit anderen Worten jenem Anteil des in der Schweiz steuerbaren Eigenkapitals, der das für die Geschäftstätigkeit langfristig benötigte Eigenkapital übersteigt und jederzeit am Kapitalmarkt als Fremdkapital aufgenommen werden könnte.²⁶

- 27** Das Kerneigenkapital wird gestützt auf Eigenkapitalunterlegungssätzen berechnet, die nach dem Risiko der Kategorie der Aktiven abgestuft sind.²⁷ Für bestimmte Aktiven wie zum Beispiel Beteiligungen ist der kalkulatorische Zinsabzug ausgeschlossen,²⁸ da andernfalls (bei inländischen Beteiligungen) der Zinsabzug verdoppelt werden könnte. Der Unterlegungssatz auf Beteiligungen nach §72 Abs.1 StG beträgt somit 100%.²⁹ Ausgeschlossen ist der kalkulatorische Zins ebenfalls auf nicht betriebsnotwendige Aktiven, Patente im Sinne von §64 a StG, unverteuert aufgedeckte stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sowie Aktiven im Zusammenhang mit Transaktionen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken.³⁰ Da die bei der altrechtlichen Aufdeckungslösung aufgedeckten stillen Reserven ab 1. Januar 2020 nicht mehr zum steuerbaren Eigenkapital zählen, sind sie für Zwecke des Abzugs für Eigenfinanzierung unbeachtlich. Ebenso erhöhen stille Reserven beim Zuzug aus dem Ausland, bei Beginn der Steuerpflicht nach §64 c StG, die Basis für den Zinsabzug nicht. Für die Ermittlung der nicht betriebsnotwendigen Aktiven liegen derzeit in der Praxis, anders als z.B. in Liechtenstein, wo zwischenzeitlich eine Regelung in der Steuerverordnung erlassen wurde,³¹ noch wenig gefestigte Erfahrungen vor.
- 28** Der kalkulatorische Zinsabzug basiert auf der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen.³² Dabei ist die Rendite am letzten Handelstag des dem Beginn der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahres massgebend.³³ Im Fall einer Negativrendite – wie in den gegenwärtigen Zeiten – beträgt der kalkulatorische Zinsabzug 0% und führt zu keiner Steuerersparnis. Soweit das Sicherheitseigenkapital anteilmässig auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, kann ein dem Drittvergleich entsprechender Zinssatz-

geltend gemacht werden.³⁴ Derzeit kann somit nur in dieser Konstellation vom Zinsabzug für Eigenfinanzierung Gebrauch gemacht werden. Gemäss Zürcher Steuerbuch Nr.65b.1 umfasst der Begriff «Darlehen an Nahestehende» Cash Pool Forderungen, kurzfristige Forderungen und langfristige Forderungen gegen-

²⁵ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

²⁶ Die Berechnung des Sicherheitseigenkapitals sowie die Eigenkapitalunterlegungssätze werden in der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen geregelt (SR 642.14.2).

²⁷ Siehe für eine beispielhafte Berechnungen für Holding- und Stammhausstrukturen Arthur Erni/Stefan Herth, STAF: Ist eine Steuerplanung nun noch möglich?, Projectos Seminar vom 24. Juni 2020, Folien 7 f. u. 19 ff.

²⁸ Vgl. Katalog gem. § 65 b Abs. 3 StG.

²⁹ Das gilt ebenso für Darlehen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis nach § 65 b Abs. 3 Bst. e StG bewirken oder nicht betriebsnotwendige Aktiven. Vgl. Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2. Vgl. zum Missbrauchsvorbehalt die Analyse des Anwendungsbereichs von Art. 25abis Abs. 3 StHG und § 65 b Abs.3 Bst. e StG: Gernot Zitter/Diego Lipp, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, ASA 89 (2020-2021), S. 90 ff.

³⁰ Der Ausschluss richtet sich nach der Besteuerung gem. § 64 b StG und ist somit abhängig von der effektiven Inanspruchnahme des Abzugs für Patentverwertung. Vgl. Art. 1 Ziff. 2.4.2 der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen.

³¹ Vgl. Art. 32a SteV Liechtenstein, zur Ermittlung der übermässigen Liquiditätsreserve.

³² Vgl. § 65 b Abs. 4 StG.

³³ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

³⁴ Die Anwendung des dem Drittvergleich entsprechenden Zinssatzes steht unter dem Vorbehalt von § 65 b Abs. 3 lit. e, wonach ein kalkulatorischer Zins auf Aktiven im Zusammenhang mit Transaktionen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, ausgeschlossen ist.



über Nahestehenden.³⁵ Ausgenommen von diesem Begriff werden hingegen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden.

- 29 Auf dem mit Aktiven aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken im Ausland oder ausserhalb des Kantons Zürich im Zusammenhang stehende Sicherheitseigenkapital wird der Zinsabzug nicht zugelassen, da diese Gewinne nicht der Gewinnsteuer des Kantons Zürich unterliegen. Die Aktiven sind daher mit den umgekehrten Prozentsätzen der Eigenkapitalunterlegung zu gewichten.
- 30 Für die Berechnung werden die durchschnittlichen Gewinnsteuersätze (d.h. inkl. versteuerter stiller Reserven, Wert zu Beginn und zum Ende der Steuerperiode geteilt durch zwei) mit den Eigenkapitalunterlegungssätzen multipliziert. Dieses «Kerneigenkapital» wird vom durchschnittlichen Gewinnsteuerwert abgezogen und es verbleiben Sicherheitseigenkapital und Fremdkapital. Das relevante Sicherheitseigenkapital ergibt sich nach Abzug des Kerneigenkapitals vom durchschnittlichen Eigenkapital (wobei beschlossene Dividenden ebenfalls abzuziehen sind).³⁶ Der abzugsfähige Zins ergibt sich durch Multiplikation des Sicherheitseigenkapitals mit dem Zinssatz für zehnjährige Bundesobligationen und, soweit es auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, dem Drittvergleichs-Zinssatz. Der Anteil der Forderungen gegenüber Nahestehenden ergibt sich durch den Anteil des Werts der entsprechenden Forderungen im Sicherheitseigenkapital zum gesamten Sicherheitseigenkapital und Fremdkapital. Eine illustrative Berechnung findet sich im Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Ziff. 4.³⁷
- 31 Die Ermässigung durch den Zinsabzug für Eigenfinanzierung unterliegt der Gesamtentlastungsbegrenzung von 70%.³⁸ Bei der Reihenfolge wird zunächst die obligatorische Patentbox, dann der Abzug für Forschungs- und Entwicklung vor dem Abzug für Eigenfinanzierung und zuletzt die Abschreibung auf dem altrechtlichen step up vorgenommen.³⁹ Der Abzug für

Eigenfinanzierung wird zwischen den Kantonen nach den gleichen Grundsätzen ausgeschieden wie andere Schuldzinsen.⁴⁰ Somit wird der Abzug für Eigenfinanzierung zwischen den Kantonen gemäss der Verteilung des Betriebsgewinns ausgeschieden.

³⁵ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

³⁶ Anders als bei der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals nach Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV vom 6. Juni 1997, Ziff. 2.3, wird nicht auf das Eigenkapital am Ende der Steuerperiode, sondern «während der Steuerperiode» abgestellt, vgl. § 65 b Abs. 5 StG.

³⁷ Weitere Berechnungsbeispiele finden sich in diversen Seminaren, z.B. Eva Mäki-Joder/Hans Ulrich Meuter, STAF (Schwerpunkt Umsetzung im Kt. Zürich), Zürcher Steuerseminar vom 4. Dezember 2019, Kantonales Steueramt Zürich, Folie 120 ff. (zit. Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019); Peter Riedweg/Andreas Remund, Aufdeckung stiller Reserven (Step-Up/ Sondersteuer), Kapitaleinlageprinzip, Transponierung und Abzug auf Eigenfinanzierung, Fisca Weiterbildung Steuerpraxis vom 26. August 2020 Folie 43 f.; Raoul Stocker/Henk Fenners, Ausgewählte Fragestellungen zu besonderen Steuerregimes nach Inkrafttreten STAF, IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung vom 18./19. August 2020, Universität St. Gallen, Folie 10 ff.; Gernot Zitter/Reto Heuberger, Umstrukturierungen, IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (Wiederholung) vom 14./15. Januar 2020, Universität St. Gallen, Folie 61 ff.

³⁸ Vgl. Entlastungsbegrenzung gem. § 65 c Abs. 1 StG.

³⁹ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Kreisschreiben Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Ziff. 2.2.

⁴⁰ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Kreisschreiben Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Bsp 6: gemäss der Verteilung des Betriebsgewinns; Ziff. 2.2. nach lokalisierten Aktiven.



2.3. Senkung der Steuersätze

2.3.1. Gewinnsteuersatzes

- 32 Der Kanton Zürich gilt im Vergleich zu anderen Kantonen als Hochsteuernkanton (nach Bern und Wallis).⁴¹ Während die meisten Kantone im Hinblick auf die STAF ihre Gewinnsteuersätze bereits im 2019 (z.B. Basel-Stadt) oder spätestens im Jahr 2020 senkten, blieb im Kanton Zürich der Gewinnsteuersatz 2020 unverändert (Gesamtsteuerbelastung von rund 21.15%).
- 33 Mit Inkrafttreten der Steuervorlage 17 wird per 1. Januar 2021 der Satz der einfachen Staatssteuer im Kanton Zürich von vormals 8% auf 7% gesenkt (§71 StG). Damit wird die Gewinnsteuerbelastung (vor Steuer) von rund 21.15% auf durchschnittlich 19.70% reduziert. Um gegenüber anderen Kantonen wettbewerbsfähig zu bleiben, steht eine weitere Senkung der einfachen Staatssteuer per 1. Januar 2023 von 7% auf 6% zur Diskussion, was zu einer Reduktion der Gesamtsteuerbelastung auf 18.19% führen würde. Diese ist jedoch noch nicht beschlossen und angesichts des aktuellen Haushalts wohl schwierig durchsetzbar.⁴²
- 34 Bei Anwendung sämtlicher mit der STAF eingeführten Entlastungsmassnahmen (unter Berücksichtigung der Entlastungsgrenze) reduziert sich die Gewinnsteuer im Kanton Zürich auf derzeit durchschnittlich rund mindestens 11.8%, einem innerhalb der Schweiz durchaus attraktiven Gewinnsteuersatz.

2.3.2. Ermässigung der Kapitalsteuer

- 35 Der Kapitalsteuersatz von 0.75% blieb mit Inkrafttreten der Steuervorlage 17 unverändert (§82 StG). Soweit das Eigenkapital jedoch auf Patente und vergleichbare Rechte, Beteiligungen sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, wird das steuerbare Eigenkapital für Steuerperioden ab 2020 im Umfang von 90% gem. §81 a StG ermässigt. Diese Massnahme richtet sich insbesondere an Holdinggesellschaften, die bisher von einem reduzierten Kapitalsteuersatz von 0.15% profitieren konnten, und fördert die Standortattraktivität des Kantons Zürich für die Zwecke der Konzernfinanzierung.

Im Verhältnis zu §79 Abs.2 StG, wonach mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital steuerbar ist, gilt §81 a StG als *lex specialis*.⁴³ Die Mindestgrenze gemäss §79 Abs.2 StG lässt sich im Falle einer Anwendung von §81 a StG somit unterschreiten.⁴⁴

Schwierigkeiten könnte die Ermässigung des steuerbaren Eigenkapitals (wie sie auch andere Kantone kennen) im interkantonalen Verhältnis bereiten, wenn z.B. die Zuordnung der Beteiligungen, Darlehen und Patente zum Hauptsitz oder zur Betriebsstätte umstritten ist.

Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ist im Kanton Zürich nicht möglich und wurde – nach einem gescheiterten Referendum – auch nicht in die Vorlage der Steuervorlage 17 aufgenommen.

3. Umsetzung ausgewählter Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Gesellschafter

3.1. Wechsel vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren

Der Kanton Zürich wechselte mit Inkrafttreten der STAF vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren (§18b Abs.1, §20 Abs.2 StG). Demnach gilt neuerdings eine Freistellungsquote von 50% auf Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Aktien, Anteilen an GmbHS,

⁴¹ Für einen Vergleich der effektiven Gesamtbelastung (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern in der Stadt Zürich, berechnet auf dem Gewinn nach Abzug der Steuern) betreffend die Gewinnsteuern für den jeweiligen Kantonshauptort: KPMG Switzerland, KPMG's Clarity on Swiss Taxes, July 2020, S. 8.

⁴² Riesendefizit wegen Corona, Tagesanzeiger vom 28. August 2020.

⁴³ Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019, Folien 130.

⁴⁴ Vgl. für Beispiele Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019, Folien 131 bis 135.



Genossenschaftsanteilen und Partizipationsschweinen sowie Gewinnen aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte, vorausgesetzt es handelt sich um qualifizierte Beteiligungen, d.h. wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Dabei gilt die Freistellungsquote von 50% unabhängig davon, ob die Beteiligungsrechte im Geschäfts- oder Privatvermögen gehalten werden.

- 40 Im Zusammenhang mit der zweiten Reformstufe (Reduktion des Gewinnsteuersatzes) steht auch die Reduktion der Befreiung von 50% auf 40% ab 1. Januar 2023 zur Diskussion.⁴⁵

3.2. Gratisaktien

- 41 Im Kanton Zürich galt bei Gratisaktien bisher eine von Art.20 Abs.1 lit. c DBG abweichende Besteuerungsregelung, wonach die Besteuerung nur bei «Kapitalrückzahlungen bei Gratisaktien» eintrat. Diese Regelung wurde nun an die Regelung im DBG angepasst, wonach «geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen)» von Art.20 Abs.1 lit.c StG erfasst sind. Somit wird auch auf kantonaler Ebene nicht mehr auf die Rückzahlung, sondern auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Gratisaktien bzw. Gratisnennwerterhöhungen abgestellt. Gemäss §1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 1. April 2019 werden Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen wie bisher noch zum Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung als Einkommen besteuert, sofern die Ausgabe oder Erhöhung vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 1. April 2019, d.h. dem 1. Januar 2020, stattgefunden hat. Die Teilbesteuerung gemäss §20 Abs.2 StG ist auch hier bei qualifizierten Beteiligungen anwendbar.

3.3. Vermögenssteuer

- 42 Bei den Regelungen zur Vermögenssteuer kam es zwar zu keinen Anpassungen, jedoch stellt sich die Frage, wie die im Rahmen der Aufdeckungs- oder Sondersteuersatzlösung identifizierten stillen Reserven

einer Kapitalgesellschaft bei der Vermögenssteuer des Gesellschafters zu behandeln sind. Gemäss Kommentar 2019 zur Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 der SSK)⁴⁶ werden die Ermässigungen (z.B. Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven bei Statuswechsel aufgrund der STAF) bei der Bewertung nicht berücksichtigt. Entsprechend sind u.E. auch die stillen Reserven bei altrechtlichem Step-up wie auch bei der Sondersteuersatzlösung nicht für die Vermögenssteuer bei Bewertung der früheren Statusgesellschaften (Substanzwert) zu berücksichtigen. Die Ermittlung der stillen Reserven für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert sollte sich durch die STAF nicht verändern: Die Aufdeckung für Gewinnsteuerzwecke sollte nicht automatisch zu einer höheren Vermögenssteuerbelastung führen, da andernfalls eine Ungleichbehandlung von Aktionärinnen von Statusgesellschaften gegenüber Aktionärinnen ordentlich besteuert Gesellschaften eintreten würde: Letztere werden ihre stillen Reserven gegenüber den Steuerbehörden nicht selbst offenlegen, sondern diese müssen im Rahmen der Bewertung nach Kreisschreiben Nr.28 der SSK von den Steuerbehörden ermittelt werden. Gleiche Massstäbe sollten u.E. somit bei ehemaligen Statusgesellschaften gelten. Eine allgemeine Meinungsäusserung seitens des kantonalen Steueramts Zürich liegt zu dieser Frage derzeit noch nicht vor.

4. Schlussfolgerung

Im vorliegenden Beitrag wurden ausgewählte Besonderheiten (insbesondere alt- und neurechtlicher Statuswechsel, Abzug für Eigenfinanzierung) der

⁴⁵ Regierungsrat des Kantons Zürich, Antrag vom 19. September 2018, S. 39.

⁴⁶ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr.28 vom 28. August 2008, Kommentar 2019, S. 12.



aktuellen Zürcher Umsetzungspraxis näher beleuchtet. Erfreulicherweise hat sich der Kanton Zürich schon frühzeitig mit der Umsetzung der STAF befasst und diverse Praxismitteilungen erlassen. Seit Inkrafttreten der STAF haben sich nicht unerwartete noch zahlreiche Umsetzungsfragen gestellt und die Praxis wird sich in den nächsten Monaten noch weiterentwickeln. So werden z.B. zur Patentbox und dem Forschungs- und Entwicklungsabzug noch Mitteilungen des kantonalen Steueramts Zürich erwartet. Es wird sich jedoch schon bald zeigen, ob die vom Kanton Zürich verfolgte, wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung mit den Zielen, den Wirtschaftsstandort attraktiv zu halten, Arbeitsplätze zu sichern und Steuererträge langfristig sicherzustellen, Früchte tragen wird. Ein Erfolgsfaktor hierfür wird auch eine lösungsorientierte, praxisnahe Umsetzung der neuen steuerlichen Regelungen durch die Zürcher Steuerbehörden sein. Ein enger und offener Austausch zwischen Steuerpflichtigen, Steuerbehörde und Beratern wird umso wichtiger sein, um die Fragestellungen aufzudecken und proaktiv anzugehen. Mit Spannung dürfen daher die Publikation weiterer Praxishinweise des kantonalen Steueramtes Zürich, Erfahrungsberichte in Seminaren und inskünftig allenfalls auch erste Gerichtsentscheide zu verfolgen sein.

