

## Weisung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften

(vom 12. November 2010)

### A. Grundlagen

Im Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG; LS Nr. 631.1) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sind für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften spezielle Regelungen bei der Gewinn- und Kapitalsteuer vorgesehen:

- §72 StG, Art. 28 Abs. 1 StHG: Beteiligungsabzug: Grundsatz;
- § 72a StG, Art. 28 Abs. 1<sup>bis</sup> und 1<sup>ter</sup> StHG: Beteiligungsabzug auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen;
- § 73 StG: Gewinnsteuer von Holdinggesellschaften;
- § 74 StG: Gewinnsteuer von Domizil- und gemischten Gesellschaften;
- § 75 StG: Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen und Immaterialgüterrechten;
- §§ 79 und 82 StG: Kapitalsteuer.

Die gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II vom 23. März 2007 geänderten Bestimmungen von Art. 28 Abs. 1 StHG finden ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht (Art. 72h StHG).

### B. Beteiligungsabzug (§§ 72 und 72a StG, Art. 28 Abs. 1, 1<sup>bis</sup> und 1<sup>ter</sup> StHG)

#### I. Beteiligungen

Beteiligungen sind Aktien, GmbH-Stammeinlagen, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine gemäss Art. 656a OR, Genusscheine und Anteile am Kapital einer SICAF. Keine Beteiligungen sind insbesondere Obligationen, Beteiligungen an stillen Gesellschaften, Anteile an kollektiven Kapitalanlagen und diesen gleichzustellenden Körperschaften sowie andere Guthaben.

## II. Ertrag aus Beteiligungen

- 3 Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören unter bestimmten, unterschiedlichen Voraussetzungen als Gewinn verbuchte Gewinnausschüttungen von Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht, sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen.

### 1. Gewinnausschüttungen

- 4 Erträge aus Beteiligungen sind alle ordentlichen und ausserordentlichen Gewinnausschüttungen wie Dividenden und Liquidationsüberschüsse, sofern sie als Gewinn besteuert werden, inklusive rückforderbare ausländische Quellensteuern und Rückerstattungen der pauschalen Steueranrechnung. Kapitalrückzahlungen gelten als Ausschüttungen, soweit sie die Gestehungskosten übersteigen. Keine Erträge aus Beteiligungen sind insbesondere Leistungen, die bei der leistenden Gesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen.
- 5 Diese Erträge unterliegen nur dann dem Beteiligungsabzug, wenn sie von Beteiligungen stammen, an denen die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven beteiligt ist oder wenn die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken aufweist.

### 2. Kapital- und Aufwertungsgewinne

- 6 Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch Buchgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen sowie Erlöse aus der Veräusserung von dazugehörigen Bezugsrechten,
  - sofern die Beteiligung wenigstens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft begründete. Fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur beansprucht werden, wenn die Beteiligung am Ende der Steuerperiode vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken hatte;
  - soweit der Erlös die Gestehungskosten übersteigt;

- sofern die veräusserte Beteiligung während wenigstens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Die Gestehungskosten entsprechen dem Erwerbspreis der Beteiligung 7 sowie den Investitionen in die Beteiligung, welche seit dem Erwerb erfolgt sind. Dazu gehören offene und als Gewinn besteuerte verdeckte Kapitaleinlagen sowie offene und verdeckte Sanierungszuschüsse. Sie werden reduziert um Abschreibungen, welche im Zusammenhang mit Ausschüttungen stehen und zu einer Kürzung des Ertrags, welcher dem Beteiligungsabzug auf Dividenden unterliegt, geführt haben.

Auf buchmässigen Aufwertungen gemäss Art. 670 OR und auf Aktiverierungen von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen wird der Beteiligungsabzug unter den gleichen Voraussetzungen gewährt wie auf Buchgewinnen aus Veräusserungen von Beteiligungen. Dies führt aber zu einer Erhöhung der Gestehungskosten der aufgewerteten Beteiligung, soweit der Buchgewinn aus der Aufwertung dem Beteiligungsabzug unterliegt. 8

Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, gelten die Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endete, als Erwerbspreis. 9

### III. Berechnung des Nettoertrags

Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht der Differenz zwischen dem Ertrag aus Beteiligungen einerseits und dem Finanzierungsaufwand, Verwaltungsaufwand und Abschreibungen andererseits. 10

#### 1. Finanzierungsaufwand

Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen, Kommissionen und weitere Aufwendungen, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind. Der Anteil am gesamten Finanzierungsaufwand, welcher auf die Beteiligungen entfällt, entspricht dem auf drei Dezimalen genau berechneten prozentualen Verhältnis der Gewinnsteuerwerte der Beteiligungen, für deren Erträge die Ermässigung beansprucht wird, zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven. 11

## 2. Verwaltungsaufwand

- 12 Als Verwaltungsaufwand sind grundsätzlich 5 Prozent des Ertrags der Beteiligungen, für deren Erträge die Ermässigung beansprucht wird, anzurechnen. Allfällig tieferer Verwaltungsaufwand ist von der steuerpflichtigen Gesellschaft geltend zu machen und nachzuweisen.

## 3. Abschreibungen

- 13 Der Ertrag aus Beteiligungen ist um Abschreibungen zu kürzen, welche mit der Gewinnausschüttung im Zusammenhang stehen. Der Nachweis, dass kein Zusammenhang mit der Ausschüttung besteht, obliegt der steuerpflichtigen Gesellschaft.

## IV. Berechnung der Ermässigung der Gewinnsteuer

- 14 Die prozentuale Ermässigung der Gewinnsteuer ist nach der folgenden Formel auf drei Dezimalen abgerundet zu berechnen:

$$\frac{\text{Nettoertrag aus Beteiligungen} \times 100}{\text{Steuerbarer Gesamtertrag}}$$

- 15 In Fällen mit geteilter Steuerhoheit, bei welchen entweder die objektmässige (z.B. bei Kapitalanlageliegenschaften) oder die quotenmässige Ausscheidungsmethode zur Anwendung kommt, ist der Beteiligungsabzug nach dem Verhältnis des auf den Kanton Zürich entfallenden Teils des Nettobeteiligungsertrags zu dem nach den Regeln der Steuerausscheidung der zürcherischen Steuerhoheit unterliegenden Gewinns zu berechnen.

## V. Kürzung des Beteiligungsabzugs

- 16 Transaktionen, die im Konzern eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, führen zu einer Berichtigung des steuerbaren Reingewinns oder zu einer Kürzung des Beteiligungsabzugs. Eine ungerechtfertigte Steuerersparnis liegt vor, wenn Kapitalgewinne und Kapitalverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen in kausalem Zusammenhang stehen.

## **VI. Abschreibungen auf den Gestehungskosten** **(§ 64 Abs. 1 Ziffer 5 StG)**

Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals oder des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft können dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, wenn eine nachhaltige Erholung des Wertes der Beteiligungen eingetreten ist und die seinerzeitige Abschreibung geschäftsmässig nicht mehr begründet ist. 17

## **VII. Beteiligungsabzug und pauschale Steueranrechnung**

Die steuerpflichtige Gesellschaft kann nicht auf den Beteiligungsabzug verzichten, um Kürzungen bei der pauschalen Steueranrechnung zu verhindern. 18

## **VIII. Verfahren**

Der Beteiligungsabzug ist mit der Steuererklärung geltend zu machen. Er wird nicht von Amtes wegen gewährt. 19

Für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals an anderen Gesellschaften ist die für die direkte Bundessteuer ab Geschäftsjahr 1997, für Beteiligungen von mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals oder des Gewinns und der Reserven die ab Geschäftsjahr 2011 erstellte Liste nachzuführen und der Steuererklärung beizulegen. Diese muss für jede einzelne Beteiligung folgende Angaben enthalten: 20

- Erwerbsdatum und Erwerbspreis;
- Buchwert;
- Als Gewinn besteuerte stille Reserve;
- Veränderungen der Gestehungskosten.

Der Nachweis der Gestehungskosten bei Veräusserungen obliegt nach den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung der steuerpflichtigen Gesellschaft. 21

## **C. Holdinggesellschaften (§ 73 StG)**

### **I. Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft**

- 22 Holdinggesellschaften im Sinne von § 73 StG sind Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. Die Besteuerung als Holdinggesellschaft erfolgt unter folgenden Voraussetzungen:
- a) Der Holdingzweck muss statutarisch gesichert sein und tatsächlich verfolgt werden.
  - b) Der hauptsächliche Zweck muss in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen (Aktien, GmbH-Stammeinlagen, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine) liegen. Die Beteiligung an Personengesellschaften rechtfertigt das Holdingprivileg nicht, weil Gewinn und Kapital nicht dreifach besteuert werden. Das Gleiche gilt für Schuldverhältnisse wie Darlehen, Vorschüsse und Obligationenanleihen.
  - c) Als Nebenzweck darf die Gesellschaft nur Tätigkeiten ausüben, die keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz darstellen.
  - d) Der Verfolgung von Nebenzwecken darf gegenüber der dauernden Verwaltung von Beteiligungen lediglich untergeordnete Bedeutung zukommen.
  - e) Die Verkehrswerte der Beteiligungen oder die Beteiligungserträge müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Beteiligungserträge sind die unmittelbar aus einer Beteiligung fließenden Gewinnanteile, also Leistungen, die bei der Unternehmung, an der die Beteiligung besteht, nicht Aufwand, sondern Gewinnausschüttungen darstellen, sowie Kapitalgewinne von Beteiligungen.

### **II. Zu den zulässigen Nebenzwecken**

#### *1. Verwaltung der Holdinggesellschaft*

- 23 Aktivitäten, die sich auf die Holdinggesellschaft selbst beziehen, sind zulässig. Darunter fallen die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft, die Anlage des eigenen Vermögens, das eigene Rechnungswesen und Tätigkeiten, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Holdinggesellschaften ergeben, wie Ausübung von Verwaltungsratsfunktionen und Teilnahme an Generalversammlungen.

## 2. *Hilfstätigkeiten für den Konzern*

Zu den zulässigen Hilfstätigkeiten im Interesse des Gesamtkonzerns 24 gehört u.a. die Bereitstellung eines zentralen Führungs- und Reportingssystems für die Konzernorganisation, Marktforschung im Interesse des Gesamtkonzerns, Rechts- und Steuerberatung auf Konzernebene, Personalberatung im Bereich der Führungskräfte, Konzernfinanzierung durch zentrale Mittelbeschaffung auf dem Kapitalmarkt und Finanzierung der Tochtergesellschaften.

Der bei der Holdinggesellschaft anfallende Aufwand für die Aktivi- 25 tätäten, welche im Interesse des Gesamtkonzerns ausgeübt werden, kann den Tochtergesellschaften zu marktmässigen Konditionen verrechnet werden, im Regelfall nach der cost-plus Methode mit einem Zuschlag von 5 Prozent. Die Entschädigungen der Tochtergesellschaften müssen aber im Vergleich zum erzielbaren Ergebnis aus dem beteiligungsbezogenen Bereich untergeordneten Charakter haben. Andernfalls ist von einer unzulässigen Geschäftstätigkeit auszugehen.

## 3. *Führung von Tochtergesellschaften*

Die Führung von Tochtergesellschaften ist als Nebenzweck nur dann 26 zulässig, wenn diese Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten geringfügig ist. Im Ergebnis muss eine Holdinggesellschaft mit untergeordneten Managementaufgaben und nicht eine Managementgesellschaft mit Beteiligungen vorliegen. Ferner muss vorausgesetzt werden, dass die mit der Führung von Tochtergesellschaften beauftragten Personen zivil- und sozialversicherungsrechtlich bei der Holdinggesellschaft angestellt sind oder der damit verbundene Aufwand der Holdinggesellschaft belastet wird.

## 4. *Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten*

Die Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten ist als Nebenzweck 27 nur dann zulässig, wenn diese Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten geringfügig ist.

Im Allgemeinen ist aber auf eine unzulässige Geschäftstätigkeit zu 28 schliessen, da die Entwicklung von Erfindungen aufgrund der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit und die Verwaltung der Patente entsprechende personelle Ressourcen voraussetzt. Die Bewirtschaftung von Marken verlangt einen aktiven Markenschutz, die Festlegung einer Kommunikationsstrategie, technische Assistenz und Qualitäts-

kontrollen bei den Lizenznehmern. Auch diese Aktivitäten stellen in der Regel eine mit der Besteuerung als Holdinggesellschaft nicht zu vereinbarende Geschäftstätigkeit dar.

### III. Gewinnsteuer

#### 1. Grundsatz

29 Vorbehältlich nachstehender Ziffern 2 bis 4 entrichten Holdinggesellschaften keine Gewinnsteuer.

#### 2. Erträge aus zürcherischem Grundeigentum

30 Gemäss § 73 Abs. 2 StG werden Erträge aus zürcherischem Grundeigentum zum ordentlichen Tarif besteuert. Dabei werden auch die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt.

31 Als Ertrag gilt der gesamte Ertrag aus Vermietung und Verpachtung inklusive des marktmässig ermittelten Mietwerts für die selbst genutzten Liegenschaften.

32 Vom Ertrag können abgezogen werden

- der Aufwand für den Unterhalt;
- der Aufwand für die Verwaltung bis maximal 5 Prozent des Mietertrages;
- die auf die Liegenschaften entfallenden Schuldzinsen;  
Der Anteil am gesamten Finanzierungsaufwand, welcher auf die Liegenschaften entfällt, entspricht dem auf drei Dezimalen genau berechneten prozentualen Verhältnis der Gewinnsteuerwerte der Liegenschaften zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven. Einer effektiv höheren hypothekarischen Belastung kann bei entsprechendem Nachweis durch die steuerpflichtige Gesellschaft Rechnung getragen werden;
- anteilige Gewinn- und Kapitalsteuern.

33 Nettoverluste aus Liegenschaftenbesitz können im Rahmen von § 70 StG mit späteren Gewinnen aus Liegenschaftenbesitz verrechnet werden. Es erfolgt keine Verrechnung mit dem übrigen Gewinn der Holdinggesellschaft.

Die Faktoren aus ausserkantonalem Grundbesitz werden satzbestimmend berücksichtigt. Die interkantonale und internationale Steuerauscheidung richtet sich gemäss § 57 Abs. 3 StG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. 34

### *3. Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen und Immaterialgüterrechten (§ 75 StG)*

Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG (vgl. Abschnitt B.I), welche schon vor dem Statuswechsel in einer Holdinggesellschaft gehalten worden sind und innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die Holdinggesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- und Aufwertungsgewinns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. 35

Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Immaterialgüterrechten, welche schon vor dem Statuswechsel in einer Holdinggesellschaft gehalten worden sind und innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die Holdinggesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- und Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. 36

Der Liquidation gleichgestellt ist die Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton. Der Kapital- und Aufwertungsgewinn wird jedoch nicht besteuert, soweit er auf stille Reserven entfällt, die nach dem Statuswechsel entstanden sind. 37

### *4. Einkünfte, für welche eine Entlastung von ausländischen Einkünften beansprucht wird*

Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt, werden nach Abzug des darauf entfallenden Aufwandes zum ordentlichen Tarif besteuert. 38

## **IV. Kapitalsteuer**

- 39 Nach § 79 StG gehören zum steuerbaren Eigenkapital das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, das Partizipationsscheinkapital sowie diejenigen stillen Reserven, die im Fall der Gewinnbesteuerung als Gewinn versteuert worden wären. Ferner wird das steuerbare Eigenkapital gemäss § 80 StG um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht, welches von nahestehenden Gesellschaften oder Personen stammt und dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

## **V. Verfahren**

- 40 Holdinggesellschaften unterliegen dem ordentlichen Einschätzungsverfahren. Sie haben die normale Steuererklärung mit Geschäftsabschluss (§ 83 Abs. 3 StG) einzureichen. Das kantonale Steueramt entscheidet über die Besteuerung nach § 73 StG.

## **D. Domizilgesellschaften (§ 74 Abs. 1 StG)**

### **I. Voraussetzungen zur Besteuerung als Domizilgesellschaft**

- 41 Domizilgesellschaften im Sinne von § 74 Abs. 1 StG sind Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben. Ausländische Gesellschaften können für ihre Betriebsstätten in der Schweiz ebenfalls die Besteuerung als Domizilgesellschaft beanspruchen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.
- 42 Als Verwaltungstätigkeit gilt zunächst die Verwaltung des eigenen Vermögens, d.h. des Vermögens, welches die Gesellschaft bereits besitzt und welches sie ohne aktive kommerzielle Tätigkeit dazu erwirbt. Hilfstätigkeiten wie die Verwertung immaterieller Rechte, Vermittlung von Know-how sowie Fakturierung und Inkasso, gelten ebenfalls als Verwaltungstätigkeit, sofern sie keinen eigentlichen Bürobetrieb und keinen grösseren Personaleinsatz in der Schweiz erfordern. Dagegen erscheinen Akquisitionen, Marktuntersuchungen, Handels- und Agententätigkeiten sowie die Ausübung von Beratungs- und Werbefunktionen in der Schweiz als Geschäftstätigkeit.
- 43 Auf eine Geschäftstätigkeit im Ausland bzw. auf eine Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ist jedoch auch dann zu schliessen, wenn im Rahmen von Anweisungen aus dem Ausland und ohne wesentlichen Bezug zum schweizerischen Markt sog. Ausland-Ausland-Geschäfte

(Handelstätigkeit mit Einkauf und Verkauf im Ausland) getätigt werden.

Als Anweisungen im Sinne des vorstehenden Absatzes gelten allgemeine Handlungsanweisungen oder konkrete Weisungen der geschäftsleitenden Organe oder übergeordneter Leitungsorgane bei Konzerngesellschaften. 44

## II. Gewinnsteuer

### 1. Erträge aus Beteiligungen

Auf in- und ausländischen Erträgen aus Beteiligungen sowie auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf solchen Beteiligungen wird keine Gewinnsteuer erhoben. Diese Erträge werden auch nicht zur Ermittlung des Gewinnsteuersatzes herangezogen. Als Beteiligungen gelten Anteilsrechte am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven anderer Gesellschaften von mindestens 10 Prozent oder Fr. 1 Million Verkehrswert (Art. 28 Abs. 1 StHG). 45

Kapital- und Aufwertungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen, welche diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gelten ebenso wie solche aus inländischen Beteiligungen, als Einkünfte aus schweizerischer Quelle. 46

Von den Erträgen werden der damit zusammenhängende Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand sowie die Kapitalverluste abgezogen. Der anteilige Finanzierungsaufwand wird im Verhältnis des Gewinnsteuerwertes der Beteiligungen zum Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven festgelegt. 47

Ein Gesamtverlust aus Beteiligungen kann nicht mit Gewinnen aus schweizerischer oder aus ausländischer Quelle verrechnet werden. 48

### 2. Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen und Immaterialgüterrechten (§ 75 StG)

Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG (vgl. Abschnitt B.I), welche schon vor dem Statuswechsel in einer Domizilgesellschaft gehalten worden sind und in- nert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die Domizilgesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- und Aufwertungsge- 49

winns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.

- 50 Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Immaterialgüterrechten, welche schon vor dem Statuswechsel in einer Domizilgesellschaft gehalten worden sind und innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die Domizilgesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- und Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.
- 51 Der Liquidation gleichgestellt ist die Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton. Der Kapital- und Aufwertungsgewinn wird jedoch nicht besteuert, soweit er auf stille Reserven entfällt, die nach dem Statuswechsel entstanden sind.

### *3. Übrige Einkünfte aus der Schweiz*

- 52 Als übrige Einkünfte aus der Schweiz gelten Erträge aus schweizerischer Verwaltungstätigkeit, Kapitalerträge und Kapitalgewinne von in der Schweiz ansässigen Schuldnern, soweit sie nicht auf Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG (vgl. Abschnitt B.) entfallen, sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.
- 53 Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus der Schweiz aber aufgrund einer Spartenrechnung.
- 54 Der Reingewinn aus der Schweiz wird zum ordentlichen Tarif besteuert. Reinverluste können mit dem steuerbaren Teil der Gewinne aus ausländischer Tätigkeit verrechnet werden.

### *4. Übrige Einkünfte aus dem Ausland*

- 55 Als übrige Einkünfte aus dem Ausland gelten Erträge aus ausländischer Geschäftstätigkeit und Erträge von im Ausland ansässigen Schuldnern.
- 56 Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der

entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus dem Ausland aber aufgrund einer Spartenrechnung.

Der Reingewinn aus dem Ausland wird nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz besteuert, jedoch mindestens mit einer Quote von 5 Prozent für Gesellschaften ohne Personal und ohne Infrastruktur. Reinverluste können mit dem Reingewinn aus schweizerischen Quellen verrechnet werden.

## 5. *Einkünfte, für welche eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird*

Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt, werden zusammen mit den Einkünften aus inländischer Quelle nach Abzug des darauf entfallenden Aufwandes zum ordentlichen Tarif besteuert.

## 6. *Steuersatz*

Für die Bestimmung des Gewinnsteuersatzes ist nur der der Gewinnsteuer unterliegende steuerbare Reingewinn massgebend.

### **III. Kapitalsteuer**

Nach § 79 StG gehören zum steuerbaren Eigenkapital das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, das Partizipationsscheinkapital sowie diejenigen stillen Reserven, die im Fall der Gewinnbesteuerung als Gewinn versteuert worden wären. Ferner wird das steuerbare Eigenkapital gemäss § 80 StG um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht, welches von nahestehenden Gesellschaften oder Personen stammt und dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Die Kapitalsteuer beträgt 0.15 Promille des steuerbaren Eigenkapitals (§ 82 StG).

### **IV. Verfahren**

Domizilgesellschaften unterliegen dem ordentlichen Einschätzungsverfahren. Sie haben die normale Steuererklärung mit Geschäftsabschluss (§ 83 Abs. 3 StG) sowie das Hilfsblatt E für Domizil- und ge-

mischte Gesellschaften einzureichen. Das kantonale Steueramt entscheidet über die Besteuerung nach § 74 Abs. 1 StG.

## **E. Gemischte Gesellschaften (§ 74 Abs. 2 StG)**

### **I. Voraussetzungen zur Besteuerung als gemischte Gesellschaft**

- 63 Gemischte Gesellschaften im Sinne von § 74 Abs. 2 StG sind Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben. Ausländische Gesellschaften können für ihre Betriebsstätten in der Schweiz ebenfalls die Besteuerung als gemischte Gesellschaft beanspruchen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.
- 64 Im Gegensatz zu den Domizilgesellschaften (vgl. Abschnitt D.), welche in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, ist für gemischte Gesellschaften eine untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz zulässig. Die Geschäftstätigkeit muss aber überwiegend auslandsbezogen sein. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn mindestens 80 Prozent des Bruttoertrages aus ausländischer Quelle stammen und 80 Prozent des Aufwandes für die eigene oder durch Dritte erfolgte Leistungserstellung im Ausland anfällt. Dabei wird auf den Sitz oder Wohnsitz des Rechnungsstellers abgestellt. Die ertrags- und aufwandseitigen Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.
- 65 Als Beitrag zur Leistungserstellung gelten alle Aktivitäten, welche als Geschäfts- und nicht als Verwaltungstätigkeit qualifizieren.

## **II. Gewinnsteuer**

### *1. Erträge aus Beteiligungen*

- 66 Auf in- und ausländischen Erträgen aus Beteiligungen sowie auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf solchen Beteiligungen wird keine Gewinnsteuer erhoben. Diese Erträge werden auch nicht zur Ermittlung des Gewinnsteuersatzes herangezogen. Als Beteiligungen gelten Anteilsrechte am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven anderer Gesellschaften von mindestens 10 Prozent oder Fr. 1 Million Verkehrswert (Art. 28 Abs. 1 StHG).
- 67 Kapital- und Aufwertungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen, welche diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gelten ebenso wie solche

aus inländischen Beteiligungen, als Einkünfte aus schweizerischer Quelle.

Von den Erträgen werden der damit zusammenhängende Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand sowie die Kapitalverluste abgezogen. Der anteilige Finanzierungsaufwand wird im Verhältnis des Gewinnsteuerwertes der Beteiligungen zum Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven festgelegt. 68

Ein Gesamtverlust aus Beteiligungen kann nicht mit Gewinnen aus schweizerischer oder aus ausländischer Quelle verrechnet werden. 69

## 2. Kapital- und Aufwertungsgewinne aus Beteiligungen und Immaterialgüterrechten (§ 75 StG)

Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG (vgl. Abschnitt B.I), welche schon vor dem Statuswechsel in einer gemischten Gesellschaft gehalten worden sind und innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die gemischte Gesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- und Aufwertungsgewinns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. 70

Auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen von Immaterialgüterrechten, welche schon vor dem Statuswechsel in einer gemischten Gesellschaft gehalten worden sind und innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel veräussert werden, oder wenn die gemischte Gesellschaft liquidiert wird, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- und Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. 71

Der Liquidation gleichgestellt ist die Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton. Der Kapital- und Aufwertungsgewinn wird jedoch nicht besteuert, soweit er auf stille Reserven entfällt, die nach dem Statuswechsel entstanden sind. 72

## 3. Übrige Einkünfte aus der Schweiz

Als übrige Einkünfte aus der Schweiz gelten Erträge aus schweizerischer Verwaltungs- oder Geschäftstätigkeit, Kapitalerträge und Kapitalgewinne von in der Schweiz ansässigen Schuldnern, soweit sie 73

nicht auf Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG (vgl. Abschnitt B.) entfallen, sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.

- 74 Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus der Schweiz aber aufgrund einer Spartenrechnung.
- 75 Der Reingewinn aus der Schweiz wird zum ordentlichen Tarif besteuert. Reinverluste können mit dem steuerbaren Teil der Gewinne aus ausländischer Tätigkeit verrechnet werden.

#### *4. Übrige Einkünfte aus dem Ausland*

- 76 Als übrige Einkünfte aus dem Ausland gelten Erträge aus ausländischer Geschäftstätigkeit und Erträge von im Ausland ansässigen Schuldern.
- 77 Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus dem Ausland aber aufgrund einer Spartenrechnung.
- 78 Der Reingewinn aus dem Ausland wird nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz mit einer Quote von in der Regel 10 bis 20 Prozent besteuert. Reinverluste können mit dem Reingewinn aus schweizerischen Quellen verrechnet werden.

#### *5. Einkünfte, für welche eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird*

- 79 Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt, werden zusammen mit den Einkünften aus inländischer Quelle nach Abzug des darauf entfallenden Aufwandes zum ordentlichen Tarif besteuert.

## 6. *Steuersatz*

Für die Bestimmung des Gewinnsteuersatzes ist nur der der Gewinn- 80  
steuer unterliegende steuerbare Reingewinn massgebend.

## **III. Kapitalsteuer**

Nach § 79 StG gehören zum steuerbaren Eigenkapital das einbezahlte 81  
Aktien-, Grund- oder Stammkapital, das Partizipationsscheinkapital  
sowie diejenigen stillen Reserven, die im Fall der Gewinnbesteuerung  
als Gewinn versteuert worden wären. Ferner wird das steuerbare Ei-  
genkapital gemäss § 80 StG um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht,  
welches von nahestehenden Gesellschaften oder Personen stammt und  
dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

## **IV. Verfahren**

Gemischte Gesellschaften unterliegen dem ordentlichen Einschät- 82  
zungsverfahren. Sie haben die normale Steuererklärung mit Ge-  
schäftsabschluss (§ 83 Abs. 3 StG) sowie das Hilfsblatt E für Domizil-  
und gemischte Gesellschaften einzureichen. Das kantonale Steueramt  
entscheidet über die Besteuerung nach § 74 Abs. 2 StG.

## **F. Inkrafttreten**

Diese Weisung gilt ab der im Kalenderjahr 2011 endenden Steuerperi- 83  
ode und ersetzt die gleichlautende Weisung vom 17. Oktober 2000.

Zürich, den 12. November 2010

Finanzdirektion

Dr. Ursula Gut-Winterberger,  
Regierungsrätin