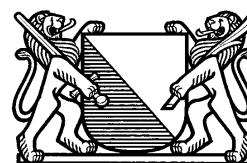


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2020.222
2 ST.2020.260

Entscheid

7. September 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A AG,

vertreten durch lic.oec.publ. B
und M.A. HSG C,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2013 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist Teil der A Gruppe, die in den Kerngeschäften [...] und [...] tätig ist. Innerhalb der A Gruppe führte die Pflichtige operativ die Geschäftssparte "D" als interkantonales Unternehmen mit Betriebsstätten in den Kantonen [...]. Im gleichen Geschäftssegment war in der Schweiz zu jenem Zeitpunkt auch die E AG (nachfolgend E) tätig, mit der sie mittels der am ... 2013 abgeschlossenen Transaktionsvereinbarung übereinkam, inskünftig und unter Vorbehalt [...] zu kooperieren. Zu diesem Zweck sollte das jeweilige operative Geschäft der beiden Unternehmen ausgegliedert und in ein neues Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) mit je hälftiger Beteiligung mittels Sacheinlage und Sachübernahme überführt werden. Weil die von der E eingebrachten operativen Geschäftsteile jedoch gemäss Auffassung der beiden Parteien weniger rentabel waren als diejenigen der Pflichtigen, wurde in der Transaktionsvereinbarung vereinbart, dass die E die Pflichtige als Ausgleich dafür mit einer Zahlung über Fr. 3.75 Mio. zu entschädigen habe.

Nach [...] wurde das mit der Transaktionsvereinbarung angedachte Vorhaben mit einigen nachträglich vereinbarten Änderungen schliesslich realisiert. Zunächst wurde am ... 2013 (Eintrag ins Handelsregister ... 2013) die AE AG (nachfolgend AE) durch Barliberierung und mit dem gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapital von Fr. 100'000.- gegründet. Die Pflichtige und die E zeichneten dabei je 50% der Aktien. Anschliessend wurde ein Grossteil der Aktiven und Passiven der beiden Beteiligten am ... 2013 rückwirkend per ... 2013 ausgegliedert und durch Kapitalerhöhung mittels Sacheinlage (namentlich das Anlagevermögen) sowie beabsichtigter Sachübernahme (insbesondere das Umlaufvermögen) in die AE eingebracht. Als Gegenleistung für die Ausgliederung und Einbringung ihres Anlagevermögens zeichneten die Pflichtigen und die E namentlich je [...] der zusätzlich liberierten Aktien, womit sie auch nach der Kapitalerhöhung weiterhin mit je 50% an der AE beteiligt waren. [...] der insgesamt neu liberierten [...] Aktien wurden jedoch als Vorzugsaktien geschaffen. Diese wurden gemäss Statuten mit einem Vorzugsdividendenrecht in der Gesamthöhe von Fr. 3.75 Mio. ausgestattet. Die Vorzugsaktien wurden vollumfänglich der Pflichtigen zugeteilt. Hingegen war die ursprünglich vereinbarte Ausgleichszahlung von der E an die Pflichtige gemäss abgeänderter Vereinbarung neu nicht mehr vorgesehen. Für das ebenfalls zu Buchwerten in die AE eingebrachte Umlaufvermögen gewährten die beiden Beteiligten der AE zum jeweiligen Gegenwert ein Darlehen. Teil des übertragenen Umlaufvermö-

gens war dabei eine vor der Ausgliederung auf der Stufe der Pflichtigen eigens gebildete Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. Seit der Übertragung des operativen Geschäfts ist die Pflichtige nicht mehr in diesem Geschäftssektor tätig.

2. Namentlich die steuerliche Würdigung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende versuchte die Pflichtige mittels Rulinganfrage zu klären, was vom kantonalen Steueramt jedoch abgelehnt wurde. Sie reichte daraufhin die am 22. Juli 2014 unterzeichnete Steuererklärung für die Steuerperiode 2013 ein. Darin deklarierte sie betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2013 einen Verlust von Fr. ... Als steuerbares Eigenkapital deklarierte sie Fr. ... (Eigenkapital gesamt Fr. ...).

3. Am 30. und 31. Januar 2017 führte das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen eine Buchprüfung für die Steuerperioden 2013 und 2014 durch. Der Revisor kam im Revisionsbericht vom 2. Februar 2017 betreffend die Steuerperiode 2013, soweit noch strittig, zum Schluss, dass die gebildete Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. geschäftsmässig nicht begründet und die ursprünglich vereinbarte Ausgleichszahlung als in der Steuerperiode 2013 zugeflossen (ordentlich) zu besteuern sei. Die Steuerkommissarin übernahm diese Beurteilung und traf am 24. Oktober 2019 folgende Veranlagung bzw. Einschätzung:

Steuerperiode 2013

	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
Steuerbarer Reingewinn
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.0%	8.5%
Steuerbares Eigenkapital	...	
Eigenkapital gesamt	...	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	0.75%	
Eigenkapital per 31.12.2013	

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 25. November 2019 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, unter Anerkennung der Umstrukturierungsrückstellung und unter Verzicht auf die ordentliche Besteuerung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheiden vom 28. Oktober 2020 teilweise gut und veranlagte bzw. schätzte die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem Eigenkapital per 31. Dezember 2013 von Fr. ... bzw. einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. (Eigenkapital gesamt Fr. ... ein. Betreffend die steuerliche Würdigung der Rückstellung und der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende hielt es dabei an der bis anhin vertretenen Auffassung fest, passte jedoch die Höhe der Steuerrückstellung zu Gunsten der Pflichtigen an.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 30. November 2020 liess die Pflichtige zur Hauptsache den Einspracheantrag wiederholen. Eventualiter beantragte sie, der steuerbare Reingewinn sei unter teilweiser Anerkennung bzw. ermessensweiser Schätzung der Umstrukturierungsrückstellung angemessen herabzusetzen. Zudem sei eventualiter festzustellen, dass die Aufrechnung des Vorzugsdividendenrechts als Realisierung und Besteuerung von stillen Reserven, die auf die AE übertragen worden seien, zu qualifizieren sei. Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wurde eventualiter sodann die interkantonale Gewinnausscheidung nach der quotalen indirekten Methode beantragt, dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons.

Das kantonale Steueramt schloss am 26. Januar 2021 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Zwecks besserer Lesbarkeit wird im Folgenden jeweils nur auf die Ausführungen der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift inkl. Beilagen verwiesen, soweit diese identisch sind mit denjenigen in der Rekurschrift inkl. Beilagen (ab Rz. 43 divergieren die Ausführungen in der Beschwerde- und der Rekurschrift um jeweils eine Randziffer).

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der nunmehr steuerlich zu beurteilende Sachverhalt ist grundsätzlich unbestritten. Im Zuge der Neuausrichtung ihres operativen Geschäfts im Jahr 2013 kamen die Pflichtige und die E mit der Transaktionsvereinbarung vom ... 2013 überein, inskünftig ihre wirtschaftliche Schlagkraft im Geschäftsbereich "D" zu bündeln (nachfolgend Transaktionsvereinbarung). Anlass dazu gab [...] bzw. das dadurch stark veränderte Wettbewerbsumfeld. Der in diesem Zusammenhang neu in den Markt eintretenden Konkurrenz aus Übersee von F, G und H sollte gemeinsam besser Paroli geboten werden können. Die Kooperation sollte durch Zusammenlegung und Einbringung des operativen Geschäfts zu Buchwerten in ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) erfolgen. Zu diesem Zweck sollte die AE gegründet werden, woran sich die beiden mit betragsmässig je 50% am Aktienkapital beteiligen und je 50% der Stimmrechte halten sollten. Die Pflichtige und die E waren sich bei Unterzeichnung der Transaktionsvereinbarung allerdings einig, dass das von der Pflichtigen eingebrachte operative Geschäft eine höhere Rentabilität ausweisen würde. Den Mehrwert der höheren Rentabilität bezifferten sie auf Fr. 3.75 Mio. Da sich die beiden Joint Venture-Partner dennoch stimmen- und kapitalmässig je hälftig am Gemeinschaftsunternehmen beteiligen wollten, kamen sie überein, diese Diskrepanz auf andere Weise auszugleichen. Die E verpflichtete sich zur Leistung einer Ausgleichszahlung über total Fr. 3.75 Mio. Im Anhang 6.1 zur Transaktionsvereinbarung wurde vereinbart, dass der Betrag in zwei Teilzahlungen in der Höhe von je Fr. 1.875 Mio., zahlbar am ... 2015 und am ... 2016, zu erfolgen habe. Der Betrag war bis zur Fälligkeit nicht zu verzinsen. Beim Eintritt gewisser Umstände (z.B. Änderung der Mehrheitsverhältnisse bei der E, einem Shoot-out gemäss Aktionärsbindungsvertrag, auf Wunsch der E oder Beendigung des Joint Ventures vor dem ... 2016) war sodann vorgesehen, dass die gesamte Ausgleichszahlung vorzeitig gesamthaft fällig werde. [...].

b) Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Transaktionsvereinbarung war geplant, das Joint Venture direkt mittels Sacheinlage und Sachübernahme zu gründen. Davon wurde dann schliesslich abgesehen und am ... 2013 zunächst die AE mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.- mit je hälftiger Aktienzeichnung gegründet (Barliberierung; je ... Aktien à Nennwert Fr. 100.-). Die Parteien kamen anschliessend in dem am ... 2013 abgeschlossenen "Nachtrag #1 zur Transaktionsvereinbarung vom ... 2013" (nachfolgend Nachtrag #1) überein, ihr jeweiliges operatives Geschäft zu einem späteren Zeitpunkt mittels Kapitalerhöhung und unmittelbar folgender (beabsichtigter) Sachübernahme in die AE zu überführen. Am ... 2013 wurde schliesslich die Kapitalerhö-

hung der AE formgültig beschlossen und abgewickelt. Formell verständigten sich ihre beiden Aktionärinnen (die Pflichtige und die E) gemäss Transaktionsvereinbarung in Verbindung mit dem "Nachtrag #2 zur Transaktionsvereinbarung vom ... 2013" (nachfolgend Nachtrag #2), im Rahmen der Kapitalerhöhung ihr jeweiliges Anlagevermögen gemäss Vermögensübertragungsvertrag und Inventarliste vom ... 2013 bestehend aus [...] rückwirkend auf den ... 2013 zum Buchwert gemäss Zwischenabschluss bzw. Bewertung per ... 2013 in die AE einzubringen. Als Gegenleistung für die Einbringung des Anlagevermögens erhielten die Pflichtige und die E je [...] der neu liberierten Aktien der AE mit Nennwert Fr. 100.-. Der jeweilige Überschuss (ca. Fr. ... bei der Pflichtigen bzw. Fr. ... bei der E) wurde in die Reserven bzw. als Agio eingelegt (Rz. 17 und 20 vgl. auch die Eröffnungsbilanz der AE). Mit dem Nachtrag #2 wurde weiter vereinbart, das Umlaufvermögen möglichst bald mittels Sachübernahme (Einzelübertragung) zu übertragen, wobei gemäss Handelsregister beabsichtigt war, das gesamte Umlaufvermögen der Pflichtigen zum Preis von höchstens Fr. ... Mio. zu übernehmen. Darin mit eingeschlossen war namentlich eine auf Stufe der Pflichtigen im Hinblick auf die bevorstehende wirtschaftliche Zusammenarbeit gebildete Umstrukturierungsrückstellung in der Höhe von Fr. 2.8 Mio. Zum Übernahmebetrag wurde der Pflichtigen bei der AE ein verzinsliches Darlehen gutgeschrieben. Die E, die ihrerseits ebenfalls eine Umstrukturierungsrückstellung im Umfang von Fr. 2.8 Mio. bildete, erhielt für ihr eingebrachtes Umlaufvermögen ebenfalls ein Darlehen gutgeschrieben.

c) Mit dem Nachtrag #2 wurde sodann die Transaktionsvereinbarung insofern abgeändert, als eine Ausgleichszahlung von der E an die Pflichtige neu nicht mehr vorgesehen war. Vereinbart wurde, den Anhang 6.1 der Transaktionsvereinbarung, der die Ausgleichszahlung im Detail regelte, ersatzlos dahinfallen zu lassen. Im Rahmen der Kapitalerhöhung erhielt die Pflichtige für ihren in die AE eingebrachten Mehrwert allerdings im Gegensatz zur E [...] Vorzugsaktien gemäss Art. 654 ff. OR zugeteilt. Die Vorzugsaktien räumen ihr gemäss Artikel 3a der am ... 2013 abgeänderten Statuten das Recht auf zwei Vorzugsdividenden – zahlbar nach Massgabe der gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungsvorschriften am ... 2015 und ... 2016 – über gesamthaft je Fr. 1.875 Mio. ein, dies vor der Ausschüttung etwaiger gewöhnlicher Dividenden an die Inhaberinnen der Stammaktien. Vereinbart wurde überdies, dass das von der E gewährte Darlehen an die AE für die Einbringung des Umlaufvermögens im Umfang von Fr. 3.75 Mio. nicht zurückzuzahlen, jedoch im vollen Umfang zu verzinsen sei.

d) Die Ausgliederung des operativen Geschäfts der Pflichtigen in die AE wurde vorliegend steuerlich als steuerneutrale Umstrukturierung i.S.v. Art. 61 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 67 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) akzeptiert. Strittig sind vielmehr einzig die beiden Punkte der geschäftsmässigen Begründetheit der von der Pflichtigen gebildeten Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. (E. 2 ff. hernach) sowie die steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende (E. 5 ff.), die es im Folgenden einzeln zu prüfen gilt.

2. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung (lit. a bzw. Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie beispielsweise auch nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b bzw. Ziff. 2 lit. b) und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. c bzw. Ziff. 3).

b) aa) Bei einer Rückstellung handelt es sich um eine durch nicht bargeldwirksame Aufwandbuchung gebildete Fremdkapitalposition, mit welcher einem tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust, der sich erwartungsgemäss erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklichen wird und dem kein zurechenbarer Gegenwert gegenübersteht, Rechnung getragen wird (Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2. A., 2019, S. 258 N 1001; nachfolgend Böckli, Rechnungslegung; Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 74 DBG; Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 15 N 91). Handelsrechtlich müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR). Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen Rückstellungen zudem insbesondere gebildet werden für: 1. regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, 2. Sanierungen von Sachanlagen, 3. Restrukturierungen, 4. die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR).

bb) Die genannten Bestimmungen des Obligationenrechts betreffend die handelsrechtliche Rückstellungsbildung sind per 1. Januar 2013 in Kraft getreten. Beachtlich ist allerdings, dass die spezifische Wirksamkeit des neuen Rechts für das einzelne Unternehmen von Gesetzes wegen durch eine Übergangsfrist von zwei Jahren aufgeschoben ist (Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 2011 [BG Rechnungslegung]). Die grosse Mehrheit der Schweizer Unternehmen schliesst mit dem Kalenderjahr ab, und für diese wird die neue Rechnungslegung auf den 1. Januar 2015 zwingend wirksam (Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 1. A., 2014, S. 295 N 1297). Zuvor hielt Art. 669 Abs. 1 aOR fest, dass Rückstellungen vorgenommen werden müssen, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen – Art. 959 aOR – notwendig sind. Rückstellungen waren insbesondere zu bilden, um ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Die Pflichtige selbst nimmt in ihren Ausführungen in der Beschwerde- und Rekurschrift Bezug auf die neuen Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung, in den Buchhaltungsunterlagen wird hingegen teilweise noch auf das alte Rechnungslegungsrecht Bezug genommen.

cc) Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff deckt sich nur teilweise mit demjenigen des Handelsrechts. Formelle Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Rückstellung ist in jedem Fall deren Verbuchung in der Handelsbilanz (BGr, 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, E. 2.2; Kuhn/Dubach, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 63 N 5 DBG, auch zum Folgenden; ausführlich zum Massgeblichkeitsprinzip nachfolgend E. 6b/aa). Materiell schreibt das Gesetz zudem vor, dass Rückstellungen zur steuerrechtlichen Akzeptanz geschäftsmässig begründet sein müssen (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 2 lit. b StG, je e contrario). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist unbestrittenermassen immer dann gegeben, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht. Dies gilt namentlich gemäss Handelsrecht für Rückstellungen im engeren Sinn nach Art. 960e Abs. 2 OR, mit denen im laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet wird, der sich erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklichen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 63 N 1 i.V.m. Art. 29 N 2 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 64 N 116 StG). Diese Rückstellungen müssen steuerlich akzeptiert werden (Altorfer/Duss/Felber, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht,

veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, S. 1054 N 64). Rückstellungen hingegen, die handelsrechtlich nach Art. 960e Abs. 3 OR gebildet wurden, erweisen sich nicht in jedem Fall als steuerrechtlich begründet. Deren Bildung stellt eine Möglichkeit zur Schaffung stiller Reserven und zur Verzerrung der echten Ertragslage des Unternehmens dar (Altorfer/Duss/Felber, S. 1060 Rz. 80). Um dem entgegenzuwirken, sieht das Steuerrecht namentlich in Art. 63 DBG gewisse Korrekturen vor.

c) aa) Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind in steuerlicher Hinsicht gemäss Art. 63 Abs. 1 DBG zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a); Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b); andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) sowie künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken (lit. d). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG). Die Aufzählung der verschiedenen Arten von abziehbaren Rückstellungen (lit. a bis d) ist abschliessend (Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 29 N 6 DBG).

bb) In der abschliessenden Aufzählung der verschiedenen Arten von Rückstellungen von Art. 63 Abs. 1 DBG fehlt namentlich die Nennung von Rückstellungen für wirtschaftlich erforderliche Betriebsumstellungen und Restrukturierungen, obwohl diese in der vorberatenden Kommission des Nationalrats zum DBG zunächst beschlossen worden war (Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 2020, S. 328, mit Verweis auf Konferenz Staatlicher Steuerberater, Steuerharmonisierung. Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, 1995, S. 36, mit Hinweisen, je zum Folgenden). Diesem Zusatz wurde u.a. vorgeworfen, dass es sich nicht um eine Rückstellung handle, sondern um eine Reservebildung (häufig wird terminologisch auch der Begriff "Rücklage" verwendet; vgl. Altorfer/Duss/Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83, 538), wobei die Formulierung erst noch ausserordentlich vage sei. Im Rahmen der anschliessenden Differenzbereinigung wurde die Restrukturierungsnorm definitiv zugunsten der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungskosten gestrichen (Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG). Das DBG kennt deshalb grundsätzlich keine ausdrückliche Regelung für die Zulässigkeit von Rückstellungen für

Restrukturierungen bzw. Umstrukturierungen. Gänzlich auszuschliessen ist die Bilanzierung solcher Rückstellungen im DBG dadurch nicht, sofern bis zum Bilanzstichtag eine rechtliche oder faktische Verpflichtung vorliegt, der sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann. Es liegt in diesem Fall eine Rückstellung aus unbestimmter Verpflichtung vor, deren Zulässigkeit sich an den generellen Kriterien der geschäftsmässigen Begründetheit misst. Im Ergebnis sollte wegen der weitgehenden Konformität der handelsrechtlichen Ansatzkriterien mit dem steuerlichen Rückstellungsbegriff für unbestimmte Verpflichtungen eine Rückstellung für Restrukturierungen steuerlich anerkannt werden, sofern nach den Ansatzkriterien von Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR (bzw. Art. 669 Abs. 1 aOR) eine Passivierungspflicht besteht. Fehlt es hingegen an diesen Voraussetzungen, scheint auf Bundesebene die Zulässigkeit von reinen Rücklagen für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen fraglich und höchstens dadurch gerechtfertigt, dass über unmittelbar drohende Verlustrisiken gemäss Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG weitergehend Aufwandsrückstellungen oder Willkürreserven aus ausserfiskalischen Zwecken als zulässig erachtet werden.

cc) Ähnlich sieht es auf kantonaler Ebene aus. Im Steuergesetz des Kantons Zürich wird die Bildung von Rückstellungen bzw. Rücklagen für Restrukturierungen nicht ausdrücklich zugelassen (§ 64 und § 65 StG), wie dies teilweise in anderen Kantonen der Fall ist (vgl. die Aufstellung in Bertschinger, S. 327; solche Rückstellungen lassen sich handelsrechtlich unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR subsumieren; vgl. Altorfer/Duss/Felber, S. 1060 Rz. 79). Auch das Steuerharmonisierungsgesetz macht den Kantonen diesbezüglich keine verbindlichen Vorgaben (§ 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG). Verlangt wird nach kantonaler Praxis zumindest, dass die Ausgabe mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt und dass das Risiko bzw. die Ursache, die die Rückstellung begründet, im Geschäftsjahr eingetreten sein muss, in dem die Rückstellung gebildet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 119 mit Verweis auf Gehring/Hauser/Baur, Praxis der kantonalen Steuerbehörden bei der Akzeptanz von Rückstellungen, StR 2019, 764, je auch zum Folgenden). Künftige Risiken oder Investitionen in der Zukunft können nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden, ausgenommen davon sind künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge (§ 65 Abs. 1 lit. e StG). In einem Entscheid vom 1. Dezember 2020 (2C_1059/2019, E. 9) erkannte das Bundesgericht jüngst, dass Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG und § 28 Abs. 2 lit. b des Gesetzes vom 12. April 2000 über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt mit Art. 29 Abs. 1 lit. a und c DBG inhaltsgleich sei-

en, wobei der Entscheid insbesondere, wie vorliegend, die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken zum Gegenstand hatte. § 28 Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes Basel-Stadt wiederum ist, soweit von Relevanz, inhaltsgleich mit § 27 Abs. 2 lit. b StG. Innerhalb des StG wiederum deckungsgleich sind Rückstellungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei juristischen Personen (§ 27 Abs. 2 lit. b StG und § 64 Abs. 2 lit. b StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 27 N 26 StG). Ist folglich die Bildung der Rückstellung gemäss § 63 Abs. 1 lit. c DBG für "andere unmittelbare drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen" zulässig, so ist sie gemäss zitiertem Entscheid des Bundesgerichts auch kantonal gemäss dem inhaltsgleichen § 64 Abs. 2 lit. b StG als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Ist hingegen die Bildung der Rückstellung gemäss Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG als nicht geschäftsmässig begründet einzustufen, so ist der Rückstellung auch mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern mangels kantonaler Spezialnorm im Kanton Zürich die steuerliche Anerkennung zu verwehren.

d) Die Rückstellung darf denjenigen Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine entsprechende Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 6 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 120 und 122 StG). Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt ist dabei grundsätzlich der Bilanzstichtag (Art. 958 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR), wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwertet werden dürfen (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR). Aufgrund des provisorischen Charakters von Rückstellungen bedarf es einer Abrechnung im Zeitpunkt, in dem sich die erwartete Vermögenseinbusse tatsächlich verwirklicht oder die Verlustgefahr ganz oder teilweise wegfällt. Bestehende Rückstellungen sind deshalb an jedem Bilanzstichtag einer Neubeurteilung zu unterziehen und gestützt darauf beizubehalten, zu erhöhen oder aber aufzulösen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 22 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 132 f. StG).

e) Die Bildung von neuen Rückstellungen wirkt sich steuermindernd aus, weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht die tatsächlichen Voraussetzungen von der steuerpflichtigen Unternehmung zu beweisen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 7 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 121 StG). Umgekehrt verhält es sich in Bezug auf die Auflösung

von bereits gebildeten Rückstellungen. Deren Auflösung wirkt sich steuererhöhend aus und ist deshalb von der Steuerbehörde nachzuweisen.

3. a) Im Vorfeld der Ausgliederung ihres operativen Geschäfts gemäss eingangs geschildertem Sachverhalt (E. 1) bildete die Pflichtige die nunmehr einerseits strittige Umstrukturierungsrückstellung über ca. Fr. 2.8 Mio. Eine Rückstellung im gleichen Umfang bildete auch die E vor der Ausgliederung. Die Umstrukturierungsrückstellung setzt sich dabei gemäss Aufstellung aus den folgenden erwarteten Aufwendungen zusammen: [...]. Im Rahmen der Sachübernahme wurde die Umstrukturierungsrückstellung sodann auf die AE übertragen, weshalb sie nunmehr in der Schlussbilanz 2013 nicht mehr aufgeführt ist. Die Rückstellungsbildung ist auch massgeblich für den in der Zwischenabrechnung per ... 2013 (Periode ... 2013 - ... 2013) ausgewiesenen Verlust über Fr. ... verantwortlich, welcher in der Folge der Ausgliederung im Umfang von Fr. ... [beinahe vollständig] auf die AE übertragen wurde.

b) Das kantonale Steueramt erachtet die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung insbesondere deshalb als nicht gegeben, weil die Voraussetzung, dass das Risiko bzw. die Ursache der Rückstellungsbildung im betreffenden Geschäftsjahr eingetreten sein muss, im konkreten Fall nicht erfüllt sei. Gewöhnliche künftige Risiken oder Investitionen in die Zukunft seien nicht durch die Bildung von Rückstellungen abzudecken. Die Pflichtige habe den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung auch mit der nunmehr eingereichten detaillierten Aufstellung in der Beilage "Zusammenstellung Rückstellung" nicht erbringen können, weshalb es an der Aufrechnung der Fr. 2.8 Mio. festhalte.

c) Die Pflichtige führt zur geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung in der Beschwerde- und Rekurschrift im Einzelnen aus, der Zusammenschluss von zwei unabhängigen (vormals) konkurrierenden Unternehmen ziehe mannigfaltige Kosten nach sich, die primär aus den Integrationsanstrengungen und dem Abbau von Überkapazität erwachsen. Dieser zukünftige Mittelabfluss habe deshalb bereits mit dem Beschluss zum Gemeinschaftsunternehmen Anfangs 2013 festgestanden. Die Wahrscheinlichkeit diesbezüglicher Mittelabflüsse sei deshalb per ... 2013 äusserst hoch gewesen, weshalb die Passivierung handelsrechtlich auch gerechtfertigt gewesen sei. Nach der Gründung der AE seien dann diverse Aufwendungen im Zusammenhang mit der Restrukturierung angefallen, die zu einer schrittweisen Auflösung der Rückstel-

lung geführt habe, was auch in den nachfolgenden Geschäftsjahren vom Revisor in den Folgebewertungen nie beanstandet worden sei.

4. a) aa) Das Bundesgericht hat sich jüngst in einem zur Publikation vorgesehenen Entscheid eingehend mit den Anforderungen an die Zulassung für Rückstellungen bzw. (eigentliche) Rücklagen (vorne E. 2c/bb) für Grossreparaturen in steuerlicher Hinsicht befasst (BGr, 1. Dezember 2020, 2C_1059/2019, E. 4, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die darin enthaltenen allgemeinen Erwägungen sind dabei nicht nur für die Rückstellungsbildung bei Grossreparaturen, sondern allgemein einschlägig. Dem steht auch der Umstand nicht entgegen, dass es im besagten Entscheid um die Bildung von Rückstellungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit ging (insbesondere Art. 29 Abs. 1 lit. a und lit. c DBG bzw. § 27 Abs. 2 lit. b im kantonalen Recht), denn der Rückstellungsbegriff bei juristischen Personen (Art. 63 Abs. 1 lit. a und c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG) ist deckungsgleich (Gehrig/Hauser/Baur, Praxis der kantonalen Steuerbehörden bei der Akzeptanz von Rückstellungen, StR 2019, 766; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 63 N 1 DBG; E. 2c/cc). Im besagten Entscheid äusserte sich das Bundesgericht zunächst zu den echten Rückstellungen bzw. Rückstellungen im engeren Sinn gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG (bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG). Darunter seien Verpflichtungen zu verstehen, die am Ende des Geschäftsjahres zwar bestehen, aber in ihrem Bestand und/oder ihrer Höhe nicht genau feststehen, was in der Praxis jeweils keine grösseren Probleme bereite.

bb) Schwieriger hingegen sei die Abgrenzung bei den Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr beständen (Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG). Einerseits sei klar, dass der Gesetzgeber damit über die echten Rückstellungen hinaus die Möglichkeit eröffnen wollte, steuerwirksam zulasten der Erfolgsrechnung Passivpositionen in der (Steuer-) Bilanz zu bilden. Andererseits sei aber auch unstrittig, dass mit dieser noch unter der Herrschaft des alten Rechnungslegungsrechts erlassenen Norm nicht etwa sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen, d.h. auch solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden, steuerlich sanktioniert werden sollten. Gemäss Botschaft (BBl 1983 III 169) ziele Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG auf "solche Verlustrisiken, welche weder auf begründeten Verpflichtungen beruhen noch das Umlaufvermögen betreffen (z.B. Aufwand, für welchen noch keine Verpflichtung besteht)". Dabei soll die Berücksichtigung an zwei Bedingungen geknüpft sein. "Erstens muss das Verlustrisiko

im Geschäftsjahr selbst bereits begründet worden sein; für zukünftige Risiken sind keine Rückstellungen zulässig. Sodann muss das Risiko auch unmittelbar, d.h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr, drohen; für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, können keine Rückstellungen gebildet werden." Der Botschaft wie auch schon der älteren Praxis des Bundesgerichts lasse sich damit entnehmen, dass steuerrechtlich nicht allein an den formalen, allein der statischen Bilanztheorie verhafteten Rückstellungsbegriff (Aussenverpflichtung) angeknüpft werde, sondern darüber hinaus auch gewisse Innenverpflichtungen, d.h. Rückstellungen für unmittelbar drohenden, in der Vergangenheit verursachten Aufwand (Aufwandrückstellungen) steuerlich anerkannt werden sollen. Schon aus der älteren Praxis des Bundesgerichts ergebe sich indessen, dass der Anerkennung von Aufwandrückstellungen sachlich und zeitlich enge Grenzen gesetzt seien. So habe das Bundesgericht in BGE 75 I 255 (E. 1) hervorgehoben, dass es um Rückstellungen gehe, "die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt. Sie bringen die Risiken zum Ausdruck, die z. Z. auf den an sich sachgemässen Bewertungen der Bilanz lasten (E. 2)". Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG solle somit (nur) dazu dienen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen, hingegen solle nicht die Bildung stiller Willkürreserven steuerlich sanktioniert werden. Diese Auslegung, welche der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG relativ enge Grenzen ziehe und zeitlich zumindest einen klaren Konnex mit dem infrage stehenden Geschäftsjahr verlange, könne sich im Übrigen auch auf den französischen und italienischen Gesetzestext stützen.

b) aa) Obwohl dies von der Pflichtigen nicht explizit gesagt wird, ist klar, dass es sich bei Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. steuerlich nicht um eine engere Rückstellung gemäss Terminologie des Bundesgerichts i.S.v. Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG handelt, da es bei den im Einzelnen genannten Kostenpositionen zweifelsohne nicht um im Geschäftsjahr bzw. der Steuerperiode 2013 bereits bestehende Verpflichtungen geht. Weder ist aus den Unterlagen ersichtlich noch wird geltend gemacht, dass etwa die zusätzlichen [...] -Kosten bereits von der Pflichtigen mit dem notwendigen Detailgrad geplant waren, dass von einem zeitlich klaren Konnex zur Steuerperiode 2013 gesprochen werden könnte. Namentlich der Transaktionsvereinbarung kann diesbezüglich nichts entnommen werden. Die ausführende Planung und Umsetzung der Restrukturierung etc. war vielmehr Aufgabe des Managements der neu gegründeten

ten Joint Venture-Gesellschaft nach erfolgreicher Abwicklung der Ausgliederung. Auch handelsrechtlich handelt es sich offensichtlich nicht um eine Rückstellung gemäss Art. 960e Abs. 2 OR, die zwingend gebildet werden müsste, sondern höchstens um eine solche gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR, die gebildet werden darf. Steuerlich rechtfertigt sich damit die Bildung höchstens gestützt auf Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG, wenn die entsprechenden Kriterien des unmittelbar drohenden Verlustrisikos erfüllt sind (E. 2c/bb).

bb) Zutreffend ist, dass die in der "Zusammensetzung Rückstellungen" genannten Einzelpositionen originär auf den Beschluss der Pflichtigen sowie der E zurückzuführen sind, überhaupt ein Joint Venture-Unternehmen zu gründen. Dass dieser Entscheid in der Steuerperiode 2013 fiel, ist dabei unbestritten. Die inskünftig zu erwartenden Umstrukturierungskosten sind aber nur mittelbar auf diesen "Grundsatzentscheid" zurückzuführen. Vielmehr sind dies geradezu typische Risiken zukünftiger Geschäftsjahre, die dann steuerlich zu berücksichtigen sind, wenn sie effektiv anfallen. Bei den einzelnen Positionen handelt es sich mitunter um gewöhnliche (durch die Rückstellungsbildung vorweggenommene) Aufwandspositionen (Altorfer/Duss/Felber, ASA 83, 541), die über keinen hinreichend klaren Konnex zur strittigen Steuerperiode 2013 verfügen. Diese Schlussfolgerung legt auch die Entwicklung der Rückstellungsposition in der Buchhaltung der Folgejahre nahe. Von den ursprünglich ca. Fr. 5.6 Mio. (je Fr. 2.8 Mio. von der Pflichtigen und der E; E. 3a) war per Ende des ersten Geschäftsjahres (... 2014) immer noch der unbereinigte (d.h. es ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich, ob während des Geschäftsjahres bei der AE neben der Auflösung auch neue Rückstellungen gebildet wurden) Betrag von ca. Fr. 4.4 Mio. vorhanden. Selbst nach Ende des zweiten Geschäftsjahres belief sich die Rückstellungsposition gesamthaft und unbereinigt immer noch auf Fr. 1.8 Mio. Die Bildung der Rückstellung ist damit in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nicht mehr im Bereich des Zulässigen (E. 2c/bb, auch zum Folgenden). Bei der von der Pflichtigen gebildeten Umstrukturierungsrückstellung handelt es sich demgemäss um eine eigentliche "Rücklage", zu deren steuerlichen Geltendmachung es einer Spezialnorm bedürfte, die vorliegend fehlt. Dem Gesagten steht sodann nicht entgegen, dass die Revisionsstelle I die Bildung der Rückstellung und deren Folgebewertung jeweils bestätigte. Sie prüfte lediglich die handelsrechtliche Rechtmässigkeit des Sachverhalts (Art. 960e Abs. 2 und 3 OR bzw. Art. 669 Abs. 1 aOR), der allerdings gemäss geltendem Massgeblichkeitsprinzip nicht zwingend mit dem steuerrechtlichen Sachverhalt übereinstimmen muss, da das Steuerrecht betreffend Rückstellungen über eine entsprechende Korrektornorm verfügt

(E. 2b/cc). Das abgegebene vorbehaltlose Testat zeitigt damit keinerlei (Vor-)Wirkung in diesem Verfahren (Treuhand Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, S. 65; nachfolgend HWP).

cc) Bei der Frage der Absehbarkeit des Verlustrisikos sind sodann die Pflichtige und die (bereits im ... 2013 gegründete) AE strikt voneinander zu trennen. Einer Kapitalgesellschaft ist es nach schweizerischem Recht untersagt, ihre eigenen Interessen zum alleinigen Nutzen einer übergeordneten Wirtschaftseinheit (Konzern) hintanzustellen (BGr, 9. Mai 1995, 2A.346/1992 = ASA 65, 51, 56 ff. = StE 1995 B 72.11 Nr. 3, E. 2c/aa). Die Rechtfertigung der individuellen Rückstellungsbildung kann deshalb nicht mit einem generellen "konzernweiten Umstrukturierungsrisiko" begründet werden. Unzulässig ist, wenn innerhalb eines Konzerns von einer Gesellschaft Rückstellungen gebildet werden, obwohl von Anfang an klar ist, dass die entsprechenden zukünftigen Aufwendungen letzten Endes bei einer anderen Gesellschaft anfallen. Die [...] vorbehalten, war aus der Sicht der Pflichtigen immer beabsichtigt, im Jahr 2013 das operative Geschäft auszugliedern und in ein rechtlich eigenständiges Joint Venture überzuführen. Sie war sich mit der E auch einig, selbst die administrativen Kosten der Ausgliederung (Notariats-, Handelsregister- und Prüfungskosten) nach Möglichkeit der AE aufzubürden. Damit war von Anfang an klar, dass etwaige Umstrukturierungskosten nie bei ihr selbst, sondern beim Joint Venture anfallen. Wenn überhaupt, was vorliegend nicht abschliessend geprüft zu werden braucht, hätte sich folglich mit zunehmender Materialisierung des Joint Venture-Projekts die Bildung einer Umstrukturierungsrückstellung ab Gründung der AE im ... 2013 höchstens direkt bei dieser rechtfertigen lassen. Die Wahrscheinlichkeit zukünftiger Mittelabflüsse bei der Pflichtigen selbst war hingegen weder per ... 2013 noch zuvor "äusserst hoch" (E. 3c). Dass sie bei der Rückstellungsbildung primär im "Konzerninteresse" handelte, hatte sie im Übrigen bereits mit Schreiben vom 23. Februar 2017 eingeräumt. Sie führte darin aus, die Bildung der Reserve diene der AE zur Starthilfe, denn es gehöre ihres Erachtens zu den Aktionärsaufgaben, geeignete Massnahmen zu ergreifen, um der gemeinsamen Tochtergesellschaft eine gute Startbasis zu ermöglichen. Damit bestätigt sie indirekt auch, dass es ihr bei der Rückstellungsbildung nicht darum ging, ihre eigene Vermögenslage zutreffend darzustellen (E. 4a/bb), mithin der Rückstellung auch deshalb steuerlich nicht akzeptiert zu werden braucht.

c) Im Ergebnis erweist sich damit die von der Pflichtigen gebildete Umstrukturierungsrückstellung über Fr. 2.8 Mio. als unzulässig i.S.v. Art. 63 Abs. 1 DBG bzw. als

geschäftsmässig unbegründet i.S.v. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Dies gilt sowohl betreffend die direkte Bundessteuer sowie wegen der identischen gesetzlichen Ausgangslage auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (E. 2c/cc). Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene jeweilige Aufrechnung ist deshalb nicht zu beanstanden. Weil von Anfang an klar war, dass bei ihr kein zukünftiger Restrukturierungsaufwand anfallen wird, brauchen die Positionen der Umstrukturierungsrückstellung ([...]-Kosten usw.; E. 3a) auch nicht einzeln geprüft und auf ihre individuelle geschäftsmässige Begründetheit hin untersucht zu werden. Auch die von der Pflichtigen eventualiter beantragte Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen kommt unter diesen Voraussetzungen ausgangsgemäss nicht in Betracht. Folglich bestand auch kein auf die AE zu übertragender Verlust per Ausgliederungstichtag über Fr. 2'615'182.-.

5. a) Mit Bezug auf den zweiten strittigen Punkt, die Besteuerung der Ausgleichszahlung/Vorzugsdividende (E. 1), wird vom kantonalen Steueramt namentlich der Nachtrag #2 im Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2020 nicht als für die Gewinnermittlung massgebend anerkannt. Dabei stellt es sich auf den Standpunkt, dass sich an der ursprünglichen zivilrechtlichen Ausgestaltung des gesamten Vertrags nichts ändere, auch wenn die Parteien am ...2013 (nach Fusionsdatum) beschlossen hätten, den Titel von Ziff. 6 der Transaktionsvereinbarung abzuändern und insbesondere den Anhang 6.1 nicht mehr als Ausgleichszahlung zu bezeichnen, sondern diesen zu streichen. Dadurch, dass sich die Pflichtige eine im Voraus fixierte Vorzugsdividende von Fr. 3.75 Mio. zusichern lasse, werde lediglich die Zahlungsart definiert. Der Rechtsanspruch auf die Leistung des Betrags sei schon vorher von den Vertragsparteien festgesetzt worden und zivilrechtlich trotz der nunmehr gewählten Ausgestaltung noch immer als Ausgleichszahlung zu qualifizieren, die in die neue AE eingebracht worden sei. Das kantonale Steueramt erachtet deshalb die Fr. 3.75 Mio. als in der Steuerperiode 2013 zugeflossen und steuerbar. In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 26. Januar 2021 hält es zudem fest, dass die Pflichtige und die E bezüglich der Ausgleichszahlung mit der gegenseitigen Willensbildung und nicht erst mit dem unterzeichneten Nachtrag #2 zivilrechtlich rechtsgültig übereingekommen seien. Obwohl im geänderten Nachtrag eine Vorzugsdividende vereinbart worden sei, sei der Forderungsanspruch der Pflichtigen im Betrag von Fr. 3.75 Mio. gegenüber der E als steuerbarer Ertrag zu würdigen.

b) aa) Die Pflichtige vertritt hingegen in ihrer Beschwerde- und Rekurschrift die Auffassung, die Einigung betreffend das Vorzugsdividendenrecht habe die Grün-

derung und Durchführung des geplanten Joint Ventures erst ermöglicht. Die Systematik der Entschädigung könne so verstanden werden, dass die von ihr beanspruchte höhere Rentabilität ihres Betriebs gleichsam mit den erwirtschafteten Gewinnen desselben erst bestätigt werden musste, ehe die Vorzugsdividende verdient, d.h. von ihr beansprucht werden konnte. Beachtlich sei sodann, dass es sich bei der Transaktionsvereinbarung um die erste vertragliche Zusage gehandelt habe, die die weiteren Vertragsverhandlungen vorgespurt habe. Dass im Verlauf der weiteren Vertragsverhandlungen dabei die ursprüngliche Transaktionsvereinbarung stellenweise angepasst werde, sei von Anfang an zu erwarten gewesen und bei solchen Transaktionen üblich.

bb) Im Rahmen dieser weiteren Verhandlungen habe man sich dann auf die Ausgestaltung als Vorzugsdividende mit zweifelsfrei übereinstimmenden Willenserklärungen geeinigt und dies auch statutarisch umgesetzt. Das Vorzugsdividendenrecht habe damit auch Eingang in die Statuten gefunden und habe demzufolge neben der vertraglichen auch eine gesellschaftsrechtliche Rechtswirkung. Zum Einwand des kantonalen Steueramts, das Vorzugsdividendenrecht sei nachträglich zum vermeintlichen Ausgliederungsdatum vom ... 2013 erfolgt, hielt sie fest, die Fusionsausgliederung sei zivilrechtlich tatsächlich am ... 2013 erfolgt, sprich am Tag der Betriebsübertragung und der Kapitalerhöhung. Die Frage des zivilrechtlichen Übertragungszeitpunkts sei jedoch von der Frage der steuerlichen Wirksamkeit per ... 2013 zu trennen. Ferner sei auch darauf hinzuweisen, dass der Inhalt des Nachtrags #2 nicht erst mit Unterzeichnung rechtsgültig vereinbart worden sei, sondern bereits bei der gegenseitigen Willensbildung, da sie gemäss Art. 11 OR keiner besonderen Form bedürfe. Dass die Unterzeichnung der entsprechenden schriftlichen Vereinbarung erst am Vollzugsdatum erfolgt sei, sei für die rechtliche Verbindlichkeit nicht von Relevanz. Zu diesem Schluss komme auch ein eigens eingeholtes Gutachten vom ... 2014.

cc) Nicht einverstanden zeigt sich die Pflichtige auch mit der Auffassung des kantonalen Steueramts, dass ihr Vorzugsdividendenrecht gegenüber der AE aus ihrer Stellung als Aktionärin zivilrechtlich mit einer Geldleistungspflicht der E an sie gleichzusetzen sei. Beachtlich sei auch, dass das Vorzugsdividendenrecht unter dem Vorbehalt der handelsrechtlichen Kapitalschutzbestimmungen stehe (namentlich die Ausschüttungssperre gemäss Art. 671 Abs. 3 OR). Bei extrem nachteiligem Geschäftsgang hätte eine Konstellation eintreten können, dass der Mehrwert ihres eingebrachten Geschäftsbetriebs mangels ausschüttbarer Reserven auf unbestimmte Zeit nicht hätte ausgeglichen werden können. In diesem Sinn hätte die Vorzugsdividende

theoretisch auch entfallen können bzw. sei von vornherein mit Unsicherheiten behaftet gewesen.

6. a) aa) Gemäss Art. 1 Abs. 1 OR ist zum Abschluss eines Vertrags die übereinstimmende Willensäusserung der Parteien erforderlich (grundlegend anstatt vieler Gauch/Schluemp/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 11. A., Bd. I, 2020, § 4, auch zum Folgenden). Mit seinem Abschluss ist der Vertrag zustande gekommen. Dadurch tritt grundsätzlich die Vertragswirkung ein und es entsteht eine Schuld in Form einer (einklagbaren) Leistung. Je nach Vertragsinhalt können allerdings die Zeitpunkte des Vertragsschlusses, der Leistungserbringung sowie der Vereinnahmung des Entgelts zeitlich weit auseinanderliegen, weshalb sich aus buchhalterischer Sicht oftmals die Anschlussfrage stellt, wie und wann ein konkretes Rechtsgeschäft in der Bilanz und der Erfolgsrechnung zu erfassen ist.

bb) Im Handelsrecht gilt für die handelsrechtliche Gewinnermittlung dabei das Realisationsprinzip als Subsumtion unter das in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR (bzw. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR) verankerte Vorsichts- und Imparitätsprinzip (Bertschinger, S. 177 f.; Müller/Henry/Barmettler, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 958c N 49 ff., je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dieses besagt als Richtlinie für den Zeitpunkt der Ertragsverwirklichung und -verbuchung, dass Erträge grundsätzlich nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung, sondern erst, wenn durch einen Umsatzvorgang ein fester durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist, realisiert werden. Realisiert sind Erträge gemäss Bundesgericht somit dann, wenn die entsprechenden Leistungen erbracht oder rechtlich vollstreckbar geschuldet sind (BGE 116 II 533 E. 2dd) bzw. zufolge eines Geschäftsvorfalles gegen den Schuldner eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung entstanden ist (BGr, 12. Januar 2016, 6B_830/2015, E. 3.1.2; BGr, 2. Mai 2014, 2C_404/2013, E. 3.3.4, je mit Hinweisen). Ein allgemeingültiges Realisationskriterium gibt es dabei nicht (Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 144 f., auch zum Folgenden). Der Realisationszeitpunkt lässt sich deshalb in allgemeiner Form nur negativ umschreiben als der Zeitpunkt, in welchem nur noch durch Wertberichtigung oder Rückstellung erfassbare Risiken vorhanden sind, also lediglich noch die Gefahr besteht, dass der Schuldner nicht bezahlt oder dass aus dem Geschäft sich noch Verbindlichkeiten entwickeln. Im Bereich der Leistungserstellung des Unternehmens geht man usanzgemäss davon aus, der Ertrag sei im Augenblick der

Lieferung (bzw. der Erbringung der Leistung) realisiert. Kein Ertrag entsteht hingegen beispielsweise aus noch "schwebenden Geschäften", aus einer blossen Anwartschaft, aus einer durch eine echte Absichtserklärung untermauerten freudigen Erwartung oder aus einem aufschiebend bedingten Anspruch (Böckli, Rechnungslegung, S. 45 ff. N 170 ff.).

cc) Die Ertragsrealisation findet sich spiegelbildlich auch in der Bilanz wieder. Nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht müssen als Aktiven Vermögenswerte bilanziert werden, über die aufgrund eines vergangenen Ereignisses verfügt werden kann, bei denen ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und deren Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen hingegen nicht aktiviert werden (Art. 959 Abs. 2 OR; Bertschinger, S. 201 ff.; Stefani, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 959 N 10 ff.; Böckli, Rechnungslegung, S. 74 ff. N 321 ff., je auch zum Folgenden). Ressourcen, welche die in Art. 959 Abs. 2 OR enthaltenen Kriterien erfüllen, müssen aktiviert werden. Ressourcen, die die genannten Kriterien nicht erfüllen, dürfen hingegen nicht bilanziert werden; Aktivierungswahlrechte sind demnach grundsätzlich ausgeschlossen (HWP, S. 57). Auch im Kapitalsteuerrecht gilt sodann grundsätzlich das Massgeblichkeitsprinzip (BGr, 14. November 2019, 2C_119/2018; dazu sogleich hernach).

b) aa) Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung (sogenannte Massgeblichkeit der Handelsbilanz; BGE 141 II 83 E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 3 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner § 64 N 4 ff. StG; Brülisauer/Krummenacher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 24 N 14 f. StHG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 57 N 82 und Art. 58 N 11 ff.; Bertschinger, S. 97 ff., je mit Hinweisen auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt damit dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz. Die Handelsbilanz bleibt für die Steuerbehörden massgebend, solange sie nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handels- oder Steuerrechts verstösst bzw. das Steuerrecht keine abweichenden Vorschriften/Korrekturnormen enthält. Die Anknüpfung an die kaufmännische Erfolgsermittlung ist gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG harmonisierungsrechtlich vorgegeben (Reich, § 20 N 2).

bb) Namentlich betreffend den Zeitpunkt der Ertragsbesteuerung enthalten nun die anwendbaren Steuergesetze – im Unterschied etwa zu den Rückstellungen (ausführlich vorne E. 2c) – grundsätzlich keine von den handelsrechtlichen Bestimmungen abweichenden Regeln und damit keine eigene Definition der Ertragsrealisation (Bertschinger, S. 154; Thierry A. Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, 2012, S. 28 und 31, auch zum Folgenden). Deshalb ist im Allgemeinen auch steuerlich der Zeitpunkt der Realisation gemäss den handelsrechtlichen Bestimmungen massgebend (E. 6a/bb). Die Steuerbehörden und Steuerjustiz haben sich nicht zuletzt deshalb bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Es kann insbesondere nicht Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Prüfung zu unterziehen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Steuerrechtlich darf und muss daher lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz und Erfolgsrechnung abgewichen werden, was als sogenannte "Offensichtlichkeitsdoktrin" bezeichnet wird (VGr, 29. April 2020, SB.2019.00118, E. 5.2.2; VGr, 25. Mai 2012, SB.2011.00035, E. 4.1; RB 1997 Nr. 38 = StE 1998 B 72.11 Nr. 7; Brülisauer/Mühlemann, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3. A., 2017, Art. 58 N 138 DBG; Reich/Waldburger, *Rechtsprechung im Jahr 2003 [Teil 1]*, FStR 2004, 219 f., auch zum Folgenden).

cc) Mit Bezug auf die Ausgleichszahlung bzw. Vorzugsdividende ist deshalb zu untersuchen, ob die Pflichtige im eingangs geschilderten Sachverhalt nach den einschlägigen handelsrechtlichen Bestimmungen zwingend verpflichtet gewesen wäre, die mit der E gemäss ursprünglicher Transaktionsvereinbarung vereinbarte Ausgleichszahlung bis spätestens zum Ende der Steuerperiode 2013 als Forderung gegenüber der E bereits erfolgswirksam in der Bilanz zu erfassen. Dann wäre eine von Amtes wegen und auch steuerlich zu berücksichtigende Bilanzberichtigung vorzunehmen, bei welcher ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt wird (allgemein Reich, § 15 N 67a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 49 ff. DBG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 135 f. StG). Unter diesen Umständen wäre folglich die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung der Fr. 3.75 Mio. nicht zu beanstanden. Der Nachtrag #2 wäre im Ergebnis tatsächlich lediglich eine Regelung betreffend die Zahlungsmodalitäten (E. 5a). Gemäss den

Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 953c ff. OR) wäre es in der Folge auch unstatthaft, die einmal zu erfassende Realisation nachträglich einfach wieder rückgängig zu machen bzw. durch entsprechende "Umkehrbuchungen" wieder aus der Bilanz und Erfolgsrechnung verschwinden zu lassen. Nach dem Eintritt des Realisationszeitpunkts wären solche Folgeereignisse vielmehr durch Wertberichtigungen/Abschreibungen abzubilden. Diese Vorgänge könnten dann wiederum qua spezifischer steuerrechtlicher Korrekturnorm auf ihre geschäftsmässige Begründetheit hin überprüft werden (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG). Bestand hingegen handelsrechtlich für die Pflichtige keine Pflicht zur Erfassung der am ... 2013 vereinbarten Ausgleichszahlung, so ist das kantonale Steueramt wegen der Scharnierwirkung des Massgeblichkeitsprinzips an die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung gebunden. Der vorgenommenen Aufrechnung wäre damit die Grundlage entzogen, denn vor der handelsrechtlichen Realisation existiert auch kein steuerbarer Ertrag (Obrist, S. 29 f.).

7. a) Bei der Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens bzw. eines Joint Ventures werden zwischen den Beteiligten oftmals eine Vielzahl von Vereinbarungen abgeschlossen. Eines der wesentlichsten Dokumente ist dabei oft die Grundvereinbarung als eigentliches Verpflichtungsgeschäft. Dieses stellt das grundsätzliche Dokument dar, mit dem das Joint Venture "geschöpft" und geregelt wird (Rudolf Tschäni, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 2003, S. 288, auch zum Folgenden). Es enthält die Vereinbarungen zwischen den Gründern über die Gründung, Organisation (Willensbildung) und Beendigung des Joint Ventures. Diese Vereinbarung bildet den Ausgangspunkt für die weiteren Vorgänge, nämlich die Gründung der Joint Venture-Gesellschaft mit den Statuten und dem Organisationsreglement wie auch für die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Joint Venture-Gesellschaft und den Gründern. Die Grundvereinbarung ist formlos gültig. Vorbehalten bleiben besondere Klauseln, welche die Schriftform voraussetzen.

b) aa) Was in der einschlägigen Literatur als Grundvereinbarung bezeichnet wird, ist vorliegend zweifelsohne die Transaktionsvereinbarung. Mit Vertragsschluss am ... 2013 wurde unbestrittenermassen unter den Parteien gemäss Ziff. 6 bzw. Anhang 6.1 die nunmehr strittige Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio. als Forderung bzw. als ein einklagbares Recht auf Leistung formgültig vereinbart (Gauch/Schlupe/Schmid/Emmenegger, § 2 Rz. 24 ff., auch zum Folgenden). Auch be-

treffend die Zahlungsmodalitäten bestand bereits Einigkeit. Diesbezüglich ist dem kantonalen Steueramt beizupflichten, dass die Parteien sich ursprünglich am ... 2013 über den Betrag des geforderten Mehrwerts der einzubringenden Sacheinlage mit entsprechendem Konsens gemäss Obligationenrecht übereingekommen sind und dadurch eine (noch nicht fällige) Forderung der Pflichtigen gegenüber der E entstanden ist (E. 5a).

bb) Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses ist jedoch nicht mit dem betreffend die Ertragsrealisation massgebenden Zeitpunkt der Erbringung der Leistung gleichzusetzen (E. 6a/bb). Die Erfüllung der Forderung besteht dabei in der Erbringung der geschuldeten Leistung, wodurch die Schuld getilgt wird. Wie der Schuldner im Detail die Leistung zu erbringen hat (Leistungserbringer, Ort und Zeit der Erfüllung etc.), ist meist vertraglich geregelt. Die Erfüllungsregeln gemäss Art. 68 ff. OR gelten nur, wenn sich weder aus einer Vereinbarung der Parteien noch aus der Natur des Rechtsverhältnisses eine andere Ordnung ergibt (Gauch/Schluemp/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Bd. II, 11. A., 2020, § 20 Rz. 2029 ff.). Dies gilt auch für den Zeitpunkt der Erfüllung (Art. 75 ff. OR).

c) aa) Die Pflichtige erbrachte ihre gemäss Transaktionsvereinbarung und Nachträgen #1 und #2 geschuldeten Leistungen grösstenteils am ... 2013, indem sie als Aktionärin der AE der Kapitalerhöhung durch Sachübernahme samt beabsichtigter Sachübernahme zustimmte und damit im Folgenden die Übertragung ihres operativen Geschäfts (rückwirkend auf den ... 2013) ermöglichte bzw. unwiderruflich in die Wege leitete. Vor dem ... 2013 bzw. vor der vollzogenen Ausgliederung gab es für die E keinen Grund, die höhere Rentabilität des von der Pflichtigen einzubringenden Geschäftsteils, der Grund für die Ausgleichszahlung darstellt, auszugleichen. Im Fall einer von der Pflichtigen zu einem früheren Zeitpunkt angestrebten gerichtlichen Durchsetzung der Ausgleichszahlung hätte ihr die E deshalb namentlich die Einrede des nicht erfüllten Vertrags gemäss Art. 82 OR erfolgreich entgegenhalten können. Die buchhalterische Erfassung der Ertragsrealisation zu einem früheren Zeitpunkt wäre demnach mit einem derart hohen Risiko behaftet gewesen, dass dies mit dem geltenden Vorsichtsprinzip nicht vereinbar gewesen wäre (Reich/Waldburger, FStR 2004, 219 f.). Anders wäre die Ausgangslage beispielsweise gewesen, wenn die Zahlung als eine Art "Abschlussprämie" konzipiert gewesen wäre.

bb) Bei nach wie vor umfassender Gültigkeit und Massgeblichkeit der ursprünglichen Fassung der Transaktionsvereinbarung könnte damit frühestens ab dem ... 2013 betreffend die ursprünglich vereinbarte Ausgleichszahlung von einer rechtlich und tatsächlich durchsetzbaren Forderung und nicht bloss von einer Anwartschaft oder einem aufschiebend bedingten Anspruch der Pflichtigen gesprochen werden (ähnlich BGr, 10. August 2018, 2C_705/2017, E. 2.2.2, mit Hinweisen; RB 1997 Nr. 38 = StE 1998 B 72.11 Nr. 7, E. 2b; Reich/Waldburger, FStR 2004, 220, je auch zum Folgenden). Per ... 2013 nach Beschluss der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage und der gleichzeitig beschlossenen beabsichtigten Sachübernahme hätte folglich gemäss allgemeiner (negativer) Definition des Realisationszeitpunkts (E. 6a/bb) bei der Pflichtigen die Ausgleichszahlung buchhalterisch erfasst werden müssen. Dass die Zahlung in zwei Tranchen erst per Ende 2015 und 2016 fällig bzw. zu zahlen gewesen wäre, ist dabei unerheblich (Weidmann, S. 125 f., mit Hinweisen). Ebenfalls von vornherein unerheblich ist, dass die Ausgliederung auf den ... 2013 rückdatiert wurde. Wie die Pflichtige richtig festhält, ist die Frage des zivilrechtlichen Übertragungszeitpunkts vom Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit der Ausgliederung (... 2013) zu trennen (E. 5b/bb).

cc) Die Erfassung der Ausgleichszahlung per ... 2013 in Erfolgsrechnung und Bilanz liesse sich allerdings nur dann rechtfertigen, wenn die Pflichtige zum Zeitpunkt ihrer (Haupt-)Leistungserbringung (E. 7c/aa) überhaupt noch über einen Forderungsanspruch auf Ausgleichszahlung gegenüber der E verfügen würde. Dies ist trotz abgeschlossener Transaktionsvereinbarung nicht selbstverständlich. Ein bestehender Rechtsanspruch auf Leistung eines bestimmten Betrags kann, auch wenn er von den Vertragsparteien zivilrechtlich rechtsgültig festgesetzt worden ist, nachträglich von Änderungen betroffen sein. Aus dem Grundsatz der Vertragsfreiheit ergibt sich ohne Weiteres, dass Parteien, wenn sie sich einig sind, einen einmal geschlossenen Vertrag durch gegenläufige Abmachung und unter Einhaltung etwaiger Formvorschriften (dazu sogleich nachfolgend) ganz oder teilweise aufheben oder durch einen anderen Vertrag ersetzen können (Corinne Zellweger-Gutknecht, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, Vor Art. 1-40f N 9). Abänderungsverträge sind deshalb grundsätzlich zulässig. Der Auffassung des Steueramts, dass sich an der ursprünglichen zivilrechtlichen Ausgestaltung durch die nachträgliche Streichung des Anhangs 6.1. nichts ändere (E. 5a), kann in dieser allgemeinen Form deshalb nicht beigeprägt werden. Wenn demzufolge die Transaktionsvereinbarung diesbezüglich bereits vor der vollzogenen Ausgliederung rechtsgültig abgeändert worden wäre, bestünde wiederum keine handelsrechtliche Grundlage dafür, die Ertragsrealisation in den Büchern der Pflichtigen zu

erfassen. Dem Nachtrag #2 wäre folglich auch nicht mittels vorzunehmender Wertberichtigung separat Rechnung zu tragen und auch nicht in der Jahresrechnung entsprechend offenzulegen (Art. 959b f. OR; E. 6b/cc). Die Transaktionsvereinbarung bliebe vielmehr einstweilen betreffend Ausgleichszahlung für das Geschäftsjahr 2013 und damit für die Steuerperiode 2013 ohne unmittelbare bilanz- und ertragsseitige Auswirkungen.

d) aa) Als mögliche Vereinbarung, mit der die Transaktionsvereinbarung betreffend Ausgleichszahlung vor der effektiven Ausgliederung rechtsgültig abgeändert worden sein könnte, kommt einzig der Nachtrag #2 in Frage. Als nicht ausreichend zu qualifizieren wäre hingegen bereits eine bloss (formlose) gegenseitige Willensbildung zwischen der Pflichtigen und der E gemäss Art. 1 Abs. 1 OR. Die Auffassung der Pflichtigen, es reiche gemäss Art. 11 Abs. 1 OR bereits eine gegenseitige formlose Willensübereinkunft aus, kann bei näherer Betrachtung nicht beigeplichtet werden. Es trifft zwar zu, dass eine Abänderung der Transaktionsvereinbarung grundsätzlich von Gesetzes wegen keiner zwingenden Formvorschrift untersteht (Art. 11 Abs. 1 OR; Schwenger/Fountoulakis, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, Art. 11 N 1 OR, auch zum Folgenden). Beachtlich ist allerdings, dass die Parteien eine solche in der Transaktionsvereinbarung in Ziff. 7.4 vertraglich vereinbarten (Art. 16 Abs. 1 OR). Die Pflichtige und die E verständigten sich darin nicht nur darauf, dass für sämtliche Änderungen und Ergänzungen die Schriftform nötig sei, sondern zusätzlich darauf, dass auch eine Änderung der Schriftform-Klausel zwingend der Schriftform bedürfe. Eine Aufhebung der Schriftformklausel ist deshalb nicht leichthin anzunehmen (Schwenger/Fountoulakis, Art. 16 N 10 f. OR). Das Datum der Unterzeichnung des Nachtrags #2 bzw. dass diese zeitlich vor der am gleichen Tag beschlossenen Kapitalerhöhung unterzeichnet wurde, ist deshalb entgegen der Auffassung der Pflichtigen sehr wohl von Bedeutung.

bb) Aus dem Wortlaut des Nachtrags #2 ergibt sich eindeutig, dass dieser zwar ebenfalls am Vollzugsdatum (... 2013) unterzeichnet wurde, jedoch die Unterzeichnung vor dem Beschluss und der Durchführung der Kapitalerhöhung mittels Sacheinlage durch Vermögensübernahmevertrag und Inventarliste bei der AE erfolgt sein muss. Dies ergibt sich namentlich aus der Neufassung von Ziff. 5.2 im Nachtrag #2, die den unmittelbar nachfolgenden Vollzug im Detail regelt, was widersinnig wäre, wenn die Kapitalerhöhung durch Sacheinlage zu diesem Zeitpunkt bereits formell beschlossen gewesen wäre. Hinzu kommt, dass die E ohne schriftliche Absicherung

durch den Nachtrag #2 kaum bereit gewesen wäre, im Rahmen der im Anschluss beschlossenen Kapitalerhöhung der Schaffung der Vorzugsaktien mit Anspruch auf Vorzugsdividende gemäss Art. 3a der Statuten zuzustimmen, zu der sie sich gemäss Änderung im Aktionärsbindungsvertrag verpflichtete (E. 1c, auch zum Folgenden). Für sie hätte ansonsten die Gefahr bestanden, dass sie der Schaffung der Vorzugsaktien zugestimmt hätte und dennoch eine Ausgleichszahlung hätte leisten müssen. Damit steht fest, dass die Pflichtige und die E im letztmöglichen Zeitpunkt vor der eigentlichen Ausgliederung die Ausgleichszahlung wieder wegbedungen haben und stattdessen übereinkamen, dass der Ausgleich, sofern gemäss den gesellschaftsrechtlichen Ausschüttungsvorschriften zulässig, zu einem späteren Zeitpunkt mittels Vorzugsdividende von der AE zu leisten sei.

e) Im Zeitpunkt der effektiven Ausgliederung des operativen Geschäfts der Pflichtigen (ihre zur Hauptsache geschuldete Leistung) bestand damit zivilrechtlich lediglich eine Anwartschaft auf allfällige spätere Vorzugsdividendenzahlungen der AE. Ein direkter Anspruch gegenüber der E über Fr. 3.75 Mio. bestand zum damaligen Zeitpunkt hingegen zivilrechtlich bereits nicht mehr. Zu einem handelsrechtlich realisierten Ertrag bei der Pflichtigen kam es deshalb bis zum Ende der Steuerperiode 2013 nicht. Das ihr eingeräumte Vorzugsdividendenrecht gegenüber der AE kann entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts (E. 5a und explizit) auch nicht einfach mit einer Geldleistungspflicht der E an die Pflichtige gleichgesetzt werden. Auch als Schuldübernahme i.S.v. Art. 175 ff. OR lässt sich der Nachtrag #2 nicht interpretieren. Handelsrechtlich ist es sodann offensichtlich unzulässig, die erwarteten Vorzugsdividenden 2015 und 2016 der AE bereits im Geschäftsjahr 2013 ertragsseitig zu erfassen.

f) Dies führt deshalb im Ergebnis dazu, dass die von den Revisoren geprüfte Handelsbilanz der Pflichtigen nicht zu beanstanden ist bzw. keine offenkundigen, ins Auge springenden Verstösse gegen das zwingende Handelsrecht enthält (E. 6b/bb). Mangels einschlägiger steuerrechtlicher Korrektornormen ist diese deshalb über die Scharnierwirkung des Massgeblichkeitsprinzips auch für die Steuerbehörden verbindlich. Der vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnung der Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio. ist damit insoweit die Grundlage entzogen.

8. a) Wenn die vorfrageweise Beurteilung der zivilrechtlichen Ausgestaltung ergibt, dass die von den Parteien gewählte Konstruktion zivilrechtlich in den gewählten Formen gültig und angemessen ist, stellt sich allerdings noch die Frage, ob das ge-

wählte Vorgehen als allfällige echte Steuerumgehung zu qualifizieren ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 39 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 39 ff. StG). Die Prüfung des Steuerumgehungstatbestands erfolgt vorliegend im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen, denn die entsprechende Subsumption wurde vom kantonalen Steueramt explizit verneint. Das Steuerrekursgericht ist diesbezüglich in der Rechtsanwendung nicht eingeschränkt. Es kann ein Rechtsmittel auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sogenannte Motivsubstitution; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 7 N 167 VRG). Da sich die Pflichtige in der Beschwerde- und Rekurschrift zum möglichen Rechtsmissbrauch bzw. zur Steuerumgehung äussert, kann angenommen werden, dass sich die Pflichtige vollends bewusst war, dass die Steuerumgehung im vorliegenden Verfahren Thema werden könnte. Ihr ist deshalb auch nicht wegen überraschender Rechtsanwendung von Seiten des Gerichts erneut die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben (grundlegend BGE 114 Ia 97; BGr, 15. Oktober 2004, 2A.44/2003, E. 2.2).

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

(1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element),

(2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und

(3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element).

Eine Steuerumgehung liegt indes nicht bereits dann vor, wenn von mehreren zivilrechtlichen Lösungen nicht diejenige gewählt wird, die die höchsten Steuerfolgen zeitigt. Vielmehr fällt eine Steuerumgehung nur in jenen ganz ausserordentlichen Situationen in Betracht, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die – unter Ausklammerung der steuerlichen Aspekte – jenseits des wirtschaftlich Vernünfti-

gen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGr, 26. Oktober 2017, 2C_168/2017, mit Hinweisen). Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Es greift mit andern Worten eine Sachverhaltsfiktion im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Peter Locher, in: Abschied von der "Steuerumgehung", ASA 87, 161; Reich, § 6 N 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 46 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VG zu §§ 119-131 N 47 StG; Pascal Taddei, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 2012, S. 113, je mit Hinweisen).

9. a) Namentlich kann vorliegend nicht einfach über den Umstand hinweggesehen werden, dass die gemäss Statuten an die Pflichtige auszuschüttende Vorzugsdividende über Fr. 3.75 Mio. nicht zwingend aus den zukünftig erwirtschafteten Gewinnen von der AE bezahlt werden sollte. Die vertragliche Ausgestaltung lässt vielmehr den Eindruck entstehen, dass der Betrag weiterhin von der E stammen sollte, wobei die Zahlung zum Zweck der (erheblichen) Steuerersparnis nunmehr einfach über die AE abgewickelt werden sollte. Zu diesem Zweck kamen die Beteiligten überein, einen Teil der AE von der E für die Einbringung ihres Umlaufvermögens eingeräumten Darlehens (Fr. 3.75 Mio. der insgesamt geplanten ca. Fr. ... Mio.) als "nicht-rückzahlbar" zu qualifizieren, wobei jedoch auch dieser Teilbetrag voll verzinst werden sollte (vgl. Ziff. 2.1 vom Nachtrag #2; E. 1c; beachtlich ist, dass die AE selbst nicht Vertragspartei dieser Vereinbarung war, wobei jedoch keine Zweifel bestehen, dass die Nicht-Rückzahlbarkeit zwischen der AE und der E in einem separaten Vertrag rechtsgültig geregelt wurde). Wie ursprünglich vereinbart, entreicherte sich die E damit im Ergebnis wirtschaftlich wiederum um die Fr. 3.75 Mio., die im Gegenzug wie ursprünglich vereinbart wiederum bis Ende 2016 der Pflichtigen zufließen sollten.

b) Diese konkret gewählte Ausgestaltung der Pflichtigen und der E ist als ungewöhnlich einzustufen. Ungewöhnlich ist namentlich, dass die Parteien zunächst übereinkamen, die E schulde der Pflichtigen eine Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio., wovon aus der Sicht der Pflichtigen ohne nachvollziehbare Gründe mit Unterzeichnung des Nachtrags #2 wieder abgewichen wurde. Unter Ausklammerung

der steuerlichen Motivation ist schlicht nicht einsehbar, wieso sie aus gemäss ihrer Sicht rationalen Gründen der nachträglich getroffenen Regelung hätte zustimmen sollen, hatte sie doch zunächst einen bedingungslosen (noch nicht fälligen) Anspruch gegenüber der E. Der Anspruch auf Ausgleichszahlung war für sie mit weitaus weniger Risiken behaftet (z.B. Ausschüttungssperre gemäss Art. 671 Abs. 3 OR bzw. damit zusammenhängende Zahlungsverzögerungen, Probleme bei der Durchsetzung des Aktionärsbindungsvertrags etc.). Aus ihrer Sicht erscheint es deshalb als unerklärlich bzw. als ungewöhnlich, dass sie dem Nachtrag #2 insoweit zustimmte.

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

bb) Soweit die Pflichtige geltend macht, die Einräumung einer Vorzugsdividende sei ein häufig gewähltes Instrument, um besondere Leistungen einer Partei oder den Mehrwert der von einer anderen Seite eingebrachten Sacheinlagen im Hinblick auf die Gründung oder den Ausbau einer Kapitalgesellschaft auszugleichen, ist ihr zu entgegen, dass dies nicht bestritten wird. Die einzelnen Elemente des vereinbarten Vertragskonstrukts dürfen jedoch nicht isoliert betrachtet werden. Ungewöhnlich ist nicht die Abgeltung des Mehrwerts mit der Vorzugsdividende per se, sondern deren Kombination mit der vereinbarten partiellen "Nicht-Rückzahlbarkeit" zwischen der E und der AE betreffend das Darlehen im gleichen Umfang. Dies in Kombination mit dem Umstand, dass zunächst zwischen der Pflichtigen und der E die ebenfalls geläufige Methode der direkten Ausgleichszahlung gewählt wurde. Gesamthaft ist dieses Vorgehen als ungewöhnlich zu qualifizieren.

cc) Unbeachtlich ist im Weiteren, dass in der Buchhaltung der AE das Darlehen der E folglich stets als Fremdkapital ausgewiesen wurde. Für die Erfüllung des Steuerumgehungstatbestands ist nicht notwendig, dass exakt die in der Buchhaltung als "nicht-rückzahlbar" verbuchten Fr. 3.75 Mio. nominell der Pflichtigen zufließen, sondern es genügt ein wirtschaftlicher Abfluss bei der E und ein (über die AE abgewickelter) kausaler Zufluss bei der Pflichtigen. Im Weiteren erfolgte die Verbuchung der Fr. 3.75 Mio. als Fremdkapital nicht freiwillig, versuchte die Pflichtige doch mit Rulinganfrage vom ... 2013 die ESTV vom Gegenteil, d.h. einer Qualifikation als Kapitaleinlage der E in die AE und damit einer Verbuchung als "Reserve aus Kapitaleinlage", zu überzeugen. Damit zeigte sich die ESTV namentlich wegen der vorgesehenen Verzinsung nicht einverstanden (vgl. auch die vom kantonalen Steueramt nicht akzeptierten Rulinganfragen vom ... 2013 und ... 2013).

d) An den Nachweis der Umgehungsabsicht werden keine strengen Anforderungen gestellt. Der Nachweis ist bereits dadurch erbracht, wenn für die von der steuerpflichtigen Person getroffene ungewöhnliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 44d DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 46a StG, je mit Hinweisen). Da die Pflichtige nicht überzeugend darzulegen vermochte, dass sie abgesehen von der Steuerersparnis weitere Gründe zur von ihr gewählten Rechtsgestaltung bewogen haben, ist das subjektive Element der Steuerumgehung als gegeben zu erachten.

e) Unbestritten ist sodann, dass die Auszahlung über die AE als Vorzugsdividende im Gegenzug zur Auszahlung über die E wegen des Beteiligungsabzugs i.S.v. Art. 69 ff. DBG bzw. § 72 ff. StG zu einer erheblichen Steuerersparnis führt.

f) Bei den vielgliedrigen Sachverhalten, welche Anlass zu einer Prüfung einer Steuerumgehung geben, ist es immer möglich, einen wirtschaftlichen Grundentschluss einerseits und die Ausweich- und Korrekturgeschäfte der Parteien andererseits auszumachen (Taddei, S. 214, mit Verweis auf Peter Böckli, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, 1990, S. 310, auch zum Folgenden). Beim Ausweichgeschäft handelt es sich um dasjenige Rechtsgeschäft, mit welchem sich die Parteien vom wirtschaftlichen Grundentschluss entfernen. Bei dem oder den nachfolgenden Korrekturgeschäften wird die durch das Ausweichgeschäft ausgelöste, nunmehr in einer offensichtlichen Inkongruenz zum Grundentschluss liegende Wirkung wieder teilweise rückgängig gemacht bzw. korrigiert. So auch im vorliegenden Fall, in welchem diese einzelnen Vorgänge geradezu mustergültig dokumentiert sind. Zunächst einigte man sich auf eine von der E zu leistende Ausgleichszahlung (= wirtschaftlicher Grundentschluss), dies wohl ohne sich näher mit den damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen zu befassen. Nachträglich wurde dies dann in der mit Nachtrag #2 beschlossenen Vorzugsdividendenabmachung zu korrigieren versucht (= Ausweichgeschäft), wobei gleichzeitig mit der Abmachung betreffend "Nicht-Rückzahlbarkeit" zwischen der E und der AE (= Korrekturgeschäft) versucht wurde, die offensichtliche Inkongruenz zum Grundentschluss wieder (grösstenteils) rückgängig zu machen. Damit ist das Vorgehen als Versuch zur Steuerumgehung zu beurteilen.

g) In steuerlicher Hinsicht erweist sich damit der Nachtrag #2 trotz zivilrechtlicher Gültigkeit als unbeachtlich. Es greift eine Sachverhaltsfiktion im Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 8b). Folglich ist nach wie vor von der Gültigkeit der ursprünglichen Transaktionsvereinbarung bzw. des Anhangs 6.1 der Transaktionsvereinbarung auszugehen und damit von einer ertragsseitigen Realisation der Ausgleichszahlung von der E über Fr. 3.75 Mio. in der Steuerperiode 2013, was unter dem Titel der Bilanzberichtigung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. a und c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 3 StG zu korrigieren bzw. als in der Erfolgsrechnung (handelsrechtswidrig) nicht gutgeschriebener Ertrag aufzurechnen und zu besteuern ist (Art. 58 lit. c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG kommt im vorliegenden Fall bei der Erfassung von Erträ-

gen, welche in Verletzung von Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht nicht verbucht worden sind, lediglich deklaratorische Bedeutung zu; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 148 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 239 StG; Taddei, S. 101). Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung für die Ausgleichszahlung über Fr. 3.75 Mio. ist deshalb – wenn auch mit abweichender rechtlicher Begründung – nicht zu beanstanden.

10. a) Eventualiter beantragt die Pflichtige, es sei in der Begründung festzustellen, dass die Aufrechnung des Vorzugsdividendenrechts als Realisierung und Besteuerung von stillen Reserven, die auf die AE übertragen worden sei, qualifiziert werden müsse (Rz. 85 ff., auch zum Folgenden). Folglich sei der Betrieb der AE im Umfang von Fr. 3.75 Mio. über den Gewinnsteuerwerten übertragen worden. In diesem Sinn habe sie durch Erlangung des Vorzugsdividendenrechts Betriebsbestandteile an einen Dritten veräussert und folglich stille Reserven realisiert. Als Rechtsfolge davon sei die Steuerneutralität der Umstrukturierung im Umfang des Vorzugsdividendenrechts nicht gegeben. Dem Korrespondenzprinzip und der gesetzlichen Gewinnsteuerneutralität für Kapitaleinlagen von einer Aktionärin folgend, dürfe die bei der Mutter besteuerte Kapitaleinlage bei der AE nicht nochmals besteuert werden. Analog zur Nachbesteuerung bei Sperrfristverletzungen sollen daher in der Steuerbilanz der AE im Umfang von Fr. 3.75 Mio. höhere Gewinnsteuerwerte geführt werden dürfen oder, soweit sich die realisierten stillen Reserven nicht lokalisieren lassen, die Fr. 3.75 Mio. als Goodwill in der Steuerbilanz innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden können.

b) Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten (BGE 141 I 114 E. 2.4.2, auch zum Folgenden, mit Hinweisen), weshalb nach ständiger Rechtsprechung Entscheide nur bezüglich ihres Dispositivs (einschliesslich der Kosten- und Entschädigungsregelung) angefochten werden können. Die Motive des Entscheids können nicht selbstständig als falsch gerügt werden, sondern lediglich in Verbindung mit einem Begehren auf Änderung des Dispositivs (BGr, 13. Dezember 2017, 2C_514/2017, E. 2.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 11 i.V.m. Art. 132 N 11 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 11 i.V.m. § 140 N 12 ff. StG, auch zum Folgenden). Der Rechtsmittelantrag

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

c) Gemäss den voranstehenden Erwägungen besteht für die mit dem Eventualantrag beantragte ergänzende Dispositivfeststellung kein Raum. Im Weiteren fehlt es der Pflichtigen diesbezüglich sodann auch an einem Rechtsschutzinteresse. Ein solches hätte, wenn überhaupt, höchstens die AE, was die Pflichtige in der diesbezüglichen Antragsbegründung auch einräumt (E. 10a). Da die AE jedoch nicht Verfahrenspartei ist, zeitigt für sie das vorliegende Entscheiddispositiv ohnehin keine Rechtswirkung. Ob und in welchem Umfang die AE wegen des vorliegenden Entscheids höhere Gewinnsteuerwerte bilanzieren und über die Folgejahre steuerwirksam abschreiben darf bzw. hätte dürfen (ob die AE ab der Steuerperiode 2013 bereits rechtskräftig veranlagt und eingeschätzt worden ist, ist aus den Akten nicht ersichtlich), wird in ihrem separaten Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren zu klären sein, wobei dann gegebenenfalls die von der Pflichtigen aufgeworfenen Fragen vorfrageweise zu prüfen sein werden. Insoweit ist auf Beschwerde und Rekurs nicht einzutreten.

11. a) Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern macht die Pflichtige sodann eine nach Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verbotene interkantonale Doppelbesteuerung geltend und beantragt analog dem Vorgehen in den Vorjahren eine interkantonale Ausscheidung nach der quotalen indirekten Methode

(Quote im Kanton Zürich von 84.59% bei einem Präzipuum von 20%; Rz. 88 ff., auch zum Folgenden). Nur weil sie während der Steuerperiode 2013 ihr operatives Geschäft ausgegliedert habe, dürfe nicht darüber hinweggesehen werden, dass sie bis im ... 2013 (noch) ein interkantonaies Unternehmen mit Standorten in [...] Kantonen gewesen sei. Die Aufrechnung der Umstrukturierungsrückstellung sowie des Vorzugsdividendenrechts führe einzeln oder kumuliert dazu, dass sie per ... 2013 (d.h. per Ausgliederungsdatum) steuerlich einen Gewinn ausweise. Weil dieser Gewinn dem Betrieb zuzurechnen sei, sei eine Betriebsstättenausscheidung vorzunehmen.

b) Das kantonale Steueramt hält im angefochtenen Einspracheentscheid hingegen fest, dass die Steuerausscheidung entfalle bzw. nahm im Ergebnis eine objektmässige Ausscheidung zu Gunsten des Kantons Zürich für den gesamten Gewinn vor (allgemein zu den Ausscheidungsregeln vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 5 N 24 ff. StG). Eine nähere Begründung dazu enthält weder der Einschätzungs- noch der Einspracheentscheid. Auch in der Rekursantwort fehlen Äusserungen dazu. Betreffend das steuerbare Eigenkapital wurde die Gewichtung nach Lage der Aktiven bereits im Einschätzungsentscheid vom 24. Oktober 2019 vorgenommen und auch im Zug der teilweisen Gutheissung der Einsprache entsprechend angepasst, mithin nur die Ausscheidung des steuerbaren Reingewinns noch strittig ist.

c) § 59 Abs. 4 StG hält fest, dass die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis durch das StHG sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt werden. Dem anwendbaren Art. 22 Abs. 2 StHG kann dazu entnommen werden, dass eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 21 Abs. 1 StHG (dort namentlich erwähnt sind in lit. b Betriebsstätten) in einem anderen Kanton als demjenigen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung für die gesamte Steuerperiode besteht, auch wenn sie während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird (Rütsche/Margraf, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., 2021, § 39 N 34 ff., auch zum Folgenden). Im vorliegenden Fall hat die Pflichtige de facto durch die Ausgliederung ihres operativen Geschäfts aus ihrer Sichtweise Betriebsstätten "aufgehoben". Dies hat gemäss Art. 22 Abs. 2 StHG keinen sofortigen Untergang des Besteuerungsrechts in den (vormaligen) übrigen Betriebsstättenkantone [...] zur Folge, sondern führt dazu, dass die Pflichtige letztmalig für die Steuerperiode 2013 als interkantonaies Unternehmen zu qualifizieren

ist. Da die vorgenommenen Aufrechnungen sodann im Zusammenhang mit ihrem Geschäftsbetrieb stehen und die objektmässige Ausscheidung die Ausnahme bildet, kann die Verteilung des Gesamtgewinns nicht objektmässig im Sinn der Zuordnung von einzelnen Gewinnbestandteilen an die Kantone zur Besteuerung erfolgen (Teuscher/Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2. A., 2021, § 30 N 19). Der Pflichtigen droht damit bei vollständiger Gewinnbesteuerung im Kanton Zürich die monierte verfassungsmässig unzulässige Doppelbesteuerung (E. 11a), was zu korrigieren ist.

d) Um die Doppelbesteuerung möglichst zu vermeiden, ist das Kreisschreiben Nr. 17 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Juristische Personen) anzuwenden. Dieses hält in Ziff. 431 fest, dass bei der Gewinnzuweisung zu unterscheiden ist, basierend auf welchen Produktionsfaktoren die Ausscheidung vorgenommen wird (z.B. Löhne oder Kapital). Wenn der massgebende Produktionsfaktor auf Jahresbasis bestimmt wird, sind Anpassungen vorzunehmen, die der temporalen Wirklichkeit Rechnung tragen. Unproblematisch ist hingegen, wenn auf Umsatzquoten abgestellt wird, da sich der entsprechende Schlüssel nicht auf einen Stichtag bezieht (Ivo P. Baumgartner, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis [2. Teil], FStR 2001, 225).

e) Im konkreten Fall ist als massgebender Produktionsfaktor für die Ausscheidung wie in den Vorjahren auf die Umsatzquoten abzustellen. Das kantonale Steueramt hat die von der Pflichtigen vorgenommene Gewinnausscheidung 2013 nach Umsatz mit einer Quote für Zürich von 84.59% nicht bestritten und es ist auch nicht ersichtlich, dass diese offensichtlich falsch wäre. Die von der Pflichtigen verfochtene Umsatzverteilung ist ähnlich wie im Jahr 2012, in welchem dem Kanton Zürich 83.58% zugewiesen wurden. Ebenfalls wurde bereits betreffend die Steuerperiode 2012 dem Kanton Zürich ein Präzipuum von 20% zugewiesen. Daran ist festzuhalten. Betreffend steuerbarer Reingewinn im Kanton Zürich führt dies zu den folgenden Steuerfaktoren:

	Total (Fr.)	Total in ZH (Fr.)
Steuerbarer Gewinn 2013 (gerundet)-	
Präzipuum 20%--
Zu verteilen (Zuweisung ZH 84.59%)--
Steuerbarer Reingewinn--

Das steuerbare Eigenkapital im Kanton Zürich beläuft sich unverändert auf Fr. ... (insgesamt Fr. ...). Die Steuerkommissarin wird angehalten, die vormaligen Betriebsstättenkantone über die vorgenommene Ausscheidung in Kenntnis zu setzen (Art. 39 Abs. 2 StGH und Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001).

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

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

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Reingewinn gesamt Fr. ...; Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital im Kanton Zürich von Fr. ... (Eigenkapital gesamt Fr.; Kapitalsteuersatz 0.75‰) eingeschätzt.

[...]