

BGer 2C 379/2015 vom 29. März 2016

Bundesgericht, 2016-03-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_379_2015

FR: TF 2C 379/2015 du 29 mars 2016

IT: TF 2C 379/2015 del 29 marzo 2016

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern 2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 II 113 E. 1 S. 116; 141 IV 298 E. 1.1 S. 299; 141 V 191 E. 1 S. 193).

E. 1.2

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen unter Vorbehalt des Nachfolgenden vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG i. V. m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.3.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über uneingeschränkte (volle) Kognition und wendet es das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236; 140 III 86 E. 2 S. 89 unten; 140 V 136 E. 1.1 S. 137 f.).

E. 1.3.2

Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 139 I 306 E. 1.2 S. 308 f.), dennoch nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 140 III 86 E. 2 S. 88 ff.). Fehlt es an einer genügenden Begründung, wird auf die Beschwerde nicht eingetreten (Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG ; BGE 140 III 115 E. 2 S. 116; 140 V 136 E. 1.1 S. 138).

E. 1.3.3

Beschlägt die aufgeworfene Rechtsfrage den Bereich des harmonisierten Steuerrechts (StHG) und entspricht die streitbetroffene kantonale Steuernorm der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe, so prüft das Bundesgericht die Rechtsfrage mit voller Kognition (Art. 95 lit. a BGG). Ist die kantonale Steuerrechtsnorm derart durch das Harmonisierungsrecht abgedeckt ("immunisiert"), entfällt folglich die Möglichkeit einer bundesgerichtlichen Normenkontrolle (Art. 190 BV ; BGE 136 I 49 E. 3.2 S. 55 [hauptfrageweise] bzw. 136 I 65 E. 3.3 S. 71 [vorfrageweise], je zum Teilbesteuerungsverfahren; 131 II 710 E. 5.4 S. 721 [Einelterntarif]; zum Ganzen Urteil 2C_599/2012 vom 16. August 2013 E. 2.6 und 3.2, in: ASA 82 S. 145, StE 2014 A 21.16 Nr. 16, StR 68/2013 S. 890).

E. 1.3.4

Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen allerdings einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder gar keine Anwendung findet, stellt die betreffende Norm des kantonalen Steuerrechts sich als (rein) kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG ; Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 1.3.3, in: ASA 84 S. 331; 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 3.1; 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015 E. 1.2.2, nicht publ. in: BGE 141 II 207 , aber in: StE 2015 B 42.38 Nr. 39, StR 70/2015 S. 524). Dies zieht eine Einschränkung der Kognition nach sich (dazu nachfolgend), gestattet aber eine Normenkontrolle.

E. 1.3.5

Das Bundesgericht prüft die Auslegung und Anwendung kantonalen Rechts - unter Vorbehalt von Art. 95 lit. c, d und e BGG - nur auf ihre Bundes- und Völkerrechtskonformität hin (Art. 95 lit. a und b BGG ; BGE 141 I 36 E. 5.4 S. 43 ; 141 I 172 E. 4.3 S. 176 ; 140 I 320 E. 3.1 S. 321; 140 II 298 E. 2 S. 300; 137 V 143 E. 1.2 S. 145). Dabei steht die Prüfung der Verletzung des Willkürverbots im Vordergrund (Art. 9 BV ; BGE 141 I 49 E. 3.4 S. 53 ; 141 I 221 E. 3.1 S. 224; 141 IV 317 E. 5.4 S. 324).

E. 1.3.6

Wiederum mit freier Kognition ist die kantonale rechtliche Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, abschliessend daraufhin zu prüfen, ob die Anwendung des harmonisierten Steuerrechts weder in der horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt wird (zum Ganzen zit. Urteil 2C_817/2014 E. 1.3.5; Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.2, in: ASA 83 S. 608, StE 2015 B 42.22 Nr. 9, StR 70/2015 S. 353).

E. 1.3.7

Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 140 IV 57 E. 2.2 S. 60). Wird keine Verfassungsrüge erhoben, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 141 I 36 E. 1.3 S. 41 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 140 II 141 E. 8 S. 156). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 141 IV 317 E. 5.4 S. 324; 141 IV 369 E. 6.3 S. 375).

E. 1.3.8

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG 141 V 439 E. 1.2 S. 442).

E. 1.4.1

Die Steuerkommission ist der Auffassung, die Beschwerde sei ungenügend begründet. Wie die Kommission an sich zutreffend festhält, ruft die Steuerpflichtige in ihrer Beschwerde formell nur Art. 95 lit. c BGG an (Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte). Die Steuerpflichtige argumentiert, sie sei "in ihrem kantonalen verfassungsmässigen Recht einer Besteuerung nach geltendem kantonalem Recht" verletzt worden. Die Steuerkommission entgegnet, alleine aus den abgaberechtlichen Vorschriften der Verfassung des Kantons Schaffhausen vom 17. Juni 2002 (KV/SH; SR 131.223) könne die Steuerpflichtige im konkreten Fall nichts für sich ableiten. Die Steuerpflichtige habe es unzulässigerweise unterlassen, sich konkret zur Frage des kantonalen Gestaltungsspielraums zu äussern, wenn sie auch von einem solchen auszugehen scheine. Insbesondere zeige sie auch nicht auf, inwiefern Auslegung und Anwendung des kantonalen Steuerrechts willkürlich ausgefallen sein sollten.

E. 1.4.2

Die als verletzt angerufene Norm (Art. 79 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Schaffhausen] vom 20. März 2000 über die direkten Steuern [SHR 641.100; nachfolgend: StG/SH]) entspricht beinahe wörtlich der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe (Art. 28 Abs. 3 StHG). Die zu klärende Rechtsfrage stellt sich daher zumindest in einer ersten Phase als solche des Bundesrechts dar (Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3.1-1.3.3). Ob ein kantonaler Gestaltungsspielraum besteht und die unter diesen Vorzeichen herrschenden Eintretensvoraussetzungen vorlägen, wäre - soweit überhaupt noch nötig - erst in einer zweiten Phase zu klären (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3.5). Vor diesem Hintergrund genügt die Beschwerde den gesetzlichen Anforderungen an Rüge und Begründung, sodass - einstweilen beschränkt auf die bundesrechtliche Fragestellung - auf die Sache einzutreten ist.

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist vorab die bundesrechtliche Rechtsfrage, ob der Tatbestand von Art. 28 Abs. 3 StHG voraussetzt, dass die Gesellschaft, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit ausüben muss, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben darf, zudem eine ausländische Geschäftstätigkeit zu entfalten hat.

E. 2.2.1

Der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unterliegt der handelsrechtliche Gewinn nebst den steuerrechtlichen Aufrechnungen ("Massgeblichkeitsprinzip" gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG ; Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.2.1, in: ASA 84 S. 254, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden nach dem gleichen Tarif besteuert (Art. 27 Abs. 1 StHG).

E. 2.2.2

In Art. 28 StHG hat der Gesetzgeber die von Art. 27 StHG abweichenden "besonderen Fälle" zusammengefasst. Dabei handelt es sich in der Fassung gemäss Unternehmenssteuerreform I vom 10. Oktober 1997 (nachfolgend: UStR I bzw. StHG 1997

; AS 1998 669; BBl 1997 II 1164) um die Beteiligungs- (Abs. 1, 1bis und 1ter), die Holding- (Abs. 2), die Verwaltungs- (Abs. 3) und die "gemischten" Gesellschaften (Abs. 4). Andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Art. 27 StHG sind nicht zulässig (Art. 28 Abs. 6 StHG 1997). Mit Ausnahme der Beteiligungsgesellschaften sollen die Sonderformen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III entfallen (Botschaft vom 5. Juni 2015 zur UStR III [nachfolgend: Botschaft UStR III]; BBl 2015 5069 ff., insb. 5082).

E. 2.2.3

Was die hier interessierenden Verwaltungsgesellschaften betrifft, lauteten die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben an die kantonalen Gesetzgeber gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1256, BBl 1990 III 1745; nachfolgend: StHG 1990) wie folgt: "3 Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt: a. Erträge aus Beteiligungen im Sinne von Abs. 1 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei; b. die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert; c. die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert. Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird vorher abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinne von Bst. a können nur mit Erträgen gemäss Bst. a verrechnet werden." Diese Fassung trat am 1. Januar 1993 in Kraft, wobei die Kantone ihre Gesetzgebung bis spätestens zum 1. Januar 2001 anzupassen hatten (Art. 72 Abs. 1 StHG 1990). Sie entsprach weitgehend dem Entwurf, den der Bundesrat den Eidgenössischen Räten mit Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung (BBl 1983 III 1 ff., insb. 302; nachfolgend: Botschaft 1983) unterbreitet hatte. Über die derart modifizierte Gewinnsteuer hinaus haben Verwaltungsgesellschaften die Kapitalsteuer zu entrichten (Art. 29 Abs. 2 lit. b StHG).

E. 2.2.4

Anlässlich der Unternehmenssteuerreform I unterzog der Gesetzgeber den Art. 28 Abs. 3 StHG 1990 gewissen redaktionellen Anpassungen. In materieller Hinsicht haben die "gemischten" Gesellschaften eine eigenständige Regelung erfahren. Unter diese Bestimmung fallen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben (Art. 28 Abs. 4 StHG 1997). Sodann ist seither in Abs. 3 lit. b und c die Rede davon, die übrigen Einkünfte würden " ordentlich besteuert ". Mit der Neuformulierung kam der Bundesrat den Bedenken der Doktrin entgegen. Diese hatte in der bisherigen Wendung (" zum ordentlichen Tarif ") einen unzulässigen Eingriff in die kantonale Tarifautonomie und mithin eine Verfassungsverletzung erblickt (Art. 42quinquies Abs. 2 Satz 2 BV 1874 in der Fassung vom 12. Juni 1977 [AS 1977 1849] bzw. nunmehr Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV 1999 [SR 101]; dazu ROBERT WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, 1996, S. 25 und 99). Materiell hat dadurch kaum etwas geändert (MARCO DUSS/JULIA VON AH/FRANK RUTISHAUSER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 2. Aufl. 2002, N. 143a zu Art. 28 StHG).

E. 2.3.1

Nach dem Voraussetzungssatz von Art. 28 Abs. 3 StHG fallen in den Anwendungsbereich der Norm die - Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die - positiv : in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber - negativ : keine Geschäftstätigkeit ausüben. Was insbesondere die "übrigen Einkünfte aus dem Ausland" betrifft, sieht der Rechtsfolgesatz zwar eine ordentliche Besteuerung vor. Abweichend von Art. 27 StHG hängt die Bemessungsgrundlage aber von "der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz" ab (Urteil 2C_420/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1). Dem Bundesrat zufolge beträgt die tatsächliche Steuerbelastung in der Praxis zwischen 7,83 und rund 12 Prozent (darin inbegriffen die direkte Bundessteuer; Botschaft UStR III, S. 5085). Den Kantonen steht - neben der Kantonssteuer - ein Anteil an der direkten Bundessteuer zu (Art. 128 Abs. 4 Satz 2 BV in der Fassung vom 28. November 2004 [AS 2007 5765] sowie Art. 196 Abs. 1 und Art. 197 DBG , je in der Fassung vom 6. Oktober 2006 [AS 2007 5779]; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 23 N. 31).

E. 2.3.2

Der voraussetzungs- und rechtsfolgeseitig anzutreffende Begriff der "Verwaltungstätigkeit" erfährt im Gesetz keine nähere Regelung, ebenso wenig wie jener der "Geschäftstätigkeit", der nur im Voraussetzungssatz erscheint. Wenn schon die Tatbestände von Art. 28 Abs. 2 ff. StHG 1990 insgesamt durch eine gewisse Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe auffallen (ULRICH CAVELTI/BERNHARD J. GREMINGER, 10 Jahre Steuerharmonisierung, in: ASA 79 S. 445 ff., insb. 469), so gilt dies ausgesprochen für den Tatbestand der Verwaltungsgesellschaft. Darauf ist hier nicht näher einzutreten. Es fragt sich einzig, ob über die ausdrücklich genannten Tatbestandselemente hinaus, so unbestimmt sie im einzelnen auch sein mögen, zu verlangen ist, dass das Steuersubjekt auch eine ausländische Geschäftstätigkeit ausübt.

E. 2.3.3

Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Gesetzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element; BGE 141 V 206 E. 3.2 S. 212). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, d. h. eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisch) geben (BGE 141 II 57 E. 3.2 S. 61; 140 II 495 E. 2.3.2 S. 500).

E. 2.3.4

Bei rein grammatikalischer Betrachtung von Art. 28 Abs. 3 StHG ergeben sich neben den beiden Voraussetzungen - Bestand einer inländischen Verwaltungs-, Fehlen einer inländischen Geschäftstätigkeit - keine weiteren Erfordernisse. Klarheit herrscht mithin insoweit, als im Voraussetzungssatz von einer ausländischen Geschäftstätigkeit keine Rede ist. Darin unterscheidet sich Art. 28 Abs. 3 von Art. 28 Abs. 4 StHG , wo positiv verlangt wird, dass die (gemischte) Gesellschaft in der Schweiz nur eine "untergeordnete Geschäftstätigkeit" ausübt und zudem eine Geschäftstätigkeit auszuüben ist, die ihrerseits "überwiegend auslandsbezogen" ist.

E. 2.3.5

Der Gesetzgeber siedelte die Verwaltungsgesellschaft in systematischer Hinsicht zwischen der Holding- (Art. 28 Abs. 2 StHG) und der gemischten Gesellschaft an (Art. 28 Abs. 4

StHG). Was die ersteren betrifft, so dürfen solche klarerweise keine inländische Geschäftstätigkeit ausüben. Als unbestritten kann aber gelten, dass es den Holdinggesellschaften unbenommen ist, einer ausländischen Geschäftstätigkeit nachzugehen. Schon in der Botschaft 1983 sprach der Bundesrat davon, eine reine Holdinggesellschaft dürfe "in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit (d. h. keine industrielle, gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit) ausüben" (a. a. O., S. 116 zu Art. 31 Abs. 2 E-StHG; siehe auch den Wortlaut der Norm). Von einem Verbot ausländischer Geschäftstätigkeiten ist dagegen keine Rede. Solche sind daher unschädlich. Fraglich kann vor diesem Hintergrund höchstens sein, ob die Holdinggesellschaft dazu einer ausländischen Betriebsstätte bedarf. In der Lehre wird mehrheitlich die Notwendigkeit einer ausserhalb der Schweiz gelegenen Betriebsstätte vertreten (so DIETER WEBER, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 13 zu § 78 StG /AG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 7 zu § 73 StG /ZH; ERNST HÖHN, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas [Hrsg.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1993, S. 262; a. M. aber FRANTISEK J. SAFARIK, in: Peter Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 11 zu § 63 StG /BL; DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, a. a. O., N. 114 zu Art. 28 StHG). Was sodann die gemischten Gesellschaften betrifft, setzt der Tatbestand eine überwiegend ausländische Geschäftstätigkeit voraus. Mit andern Worten dürfen Holding- (Abs. 2) und müssen gemischte Gesellschaften einer ausländischen Geschäftstätigkeit nachgehen (Abs. 4). In Übereinstimmung mit Art. 28 Abs. 2 StHG fehlt in Abs. 3 eine entsprechende positive Anordnung, woraus abgeleitet werden kann, dass auch Verwaltungsgesellschaften eine ausländische Geschäftstätigkeit ausüben können , nicht aber müssen.

E. 2.3.6

In historisch-teleologischer Hinsicht ergibt sich folgendes: Ursprünglich begründete der Bundesrat die Notwendigkeit des Instituts zwar damit, dass "das interne schweizerische Steuerrecht bis heute keine umfassenden Massnahmen (...) [kenne], welche die internationale Doppelbesteuerung auch ohne den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen" vermeiden könnten (Botschaft 1983, S. 62 zu Ziff. 147.7; ebenso S. 116 zu Art. 31 Abs. 3 E-StHG). Diese Darstellung mag aus heutiger Optik etwas verschleiern ausgefallen sein, folgte Art. 28 Abs. 3 StHG doch auf eine ganze Reihe unterschiedlichster kantonaler Regelungen, die weniger steuerrechtlich als standortpolitisch motiviert waren. Dem widerspricht auch der Bundesrat heute nicht mehr, wenn er einräumt, die Stossrichtung von Art. 28 Abs. 2 ff. StHG habe "in erster Linie [darin bestanden], für bestimmte mobile Aktivitäten eine Steuerbelastung anzubieten, die sich als international konkurrenzfähig erweist" (Botschaft UStR III, S. 5085). Die Bestimmung war von ihrer ratio legis her somit wesentlich auf Gesellschaften mit Auslandbezug zugeschnitten (Urteil 2C_420/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2002, S. 351 f.)

E. 2.3.7

Im Grunde hat die Schaffung von Art. 28 Abs. 3 StHG kaum zur Harmonisierung beigetragen. Die Struktur des Tatbestandes, der sich hauptsächlich aus unbestimmten Rechtsbegriffen zusammensetzt, und die dahinter stehenden politischen Erwägungen, die

dem Institut seit jeher innewohnen, waren einer tatsächlichen Harmonisierung jedenfalls nicht zuträglich. Die Kantone scheinen eine solche in diesem Bereich auch gar nicht ungeteilt befürwortet zu haben (DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, a. a. O., N. 128 zu Art. 28 StHG). So fand der Gesetzgeber letztlich zu einem Normtext, der keine abschliessende Regelung anstrebte sondern einer offenen und "flexiblen" Auslegung zugänglich blieb. Auslegung und Anwendung von Art. 28 Abs. 3 StHG erfolgen seit jeher in den Kantonen recht uneinheitlich (CAVELTI/ GREMINGER, a. a. O., S. 469). Wohl auch deshalb hält XAVIER O BERSON zu Art. 23 Abs. 1 LIPM/GE fest: " Parfois , ces sociétés exercent des activités commerciales, mais uniquement à l'étranger" (Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 12 N. 28; Auszeichnung durch das Bundesgericht).

E. 2.3.8

Recht häufig sind Strukturen zu beobachten, bei welchen die Verwaltungsgesellschaft (oder die gemischte Gesellschaft) zwischen wirtschaftlich verbundene juristische oder natürliche ausländische Personen geschaltet wird. Die inländischen Verwaltungsgesellschaften dienen den ausländischen Konzernen auf diese Weise als Drehscheibe der Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland (PIERRE-ALAIN LOOSLI, Les sociétés holding et de domicile dans la perspective de l'harmonisation fiscale, in: StR 50/1995 S. 312 ff., insb. 321; JAKOB RÜTSCHKE, Die Besteuerung von Verwaltungsgesellschaften, in: StR 51/1996 S. 107 ff., insb. 108; REICH, a. a. O., § 23 N. 21; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a. a. O., N. 3 zu § 74 StG /ZH). Wohl in der Mehrzahl der Fälle wird die Verwaltungsgesellschaft daher neben den inländischen Verwaltungs- auch ausländischen Geschäftstätigkeiten nachgehen (zumeist in der Form des Ausland/Ausland-Geschäfts; dazu RAINER ZIGERLIG/MATHIAS OERTLI/HUBERT HOFMANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. Muri bei Bern 2014, III. Teil N. 405; OBERSON, a. a. O., § 12 N. 28; MARCO GRETER, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen, in: StR 52/1997 S. 157 ff., insb. 172; RÜTSCHKE, a. a. O., S. 111; LOOSLI, a. a. O., S. 323). Die in der Praxis verbreitet anzutreffende ausländische Geschäftstätigkeit erlaubt allerdings keinen abschliessenden Rückschluss auf ein dem Tatbestand innewohnendes Erfordernis.

E. 2.4

Zusammenfassend zeigt sich, dass der Wortlaut von Art. 28 Abs. 3 StHG durch Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe offen gehalten und einer "flexiblen" Auslegung zugänglich gemacht wurde. Aufgrund der Offenheit des Tatbestandes, der im Dienste einer flexiblen Anwendung steht, obliegt es den Kantonen, die Grenzen des kantonrechtlichen Tatbestandes zu ziehen. Der Bundesgesetzgeber weist ihnen hierbei einen recht weit gehaltenen Gestaltungsspielraum zu (vorne E. 1.3.4; vgl. Urteil 2C_420/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1). Eine bundesrechtliche Grenze findet sich von vornherein in Art. 28 Abs. 6 StHG. Danach sind andere Ausnahmen von Art. 27 StHG unzulässig. Stellt das kantonale Recht erhöhte Anforderungen an die Verwaltungsgesellschaften dar, so handelt es sich dabei nicht um eine Ausnahme von Art. 27, sondern vielmehr um eine Einschränkung von Art. 28 Abs. 3 StHG. Aufgrund dessen, dass diese letzte Norm den Kantonen einen Rechtssetzungsspielraum verschafft, ist gegen engere kantonrechtliche Grenzen solange nichts einzuwenden, als die prägenden Wesenszüge des bundesrechtlichen Instituts gewahrt bleiben.

E. 2.5.1

In der kurz gefassten, von einem Treuhandbüro ausgearbeiteten Beschwerde setzt die Steuerpflichtige sich in groben Zügen mit dem Verhältnis von Art. 79 Abs. 1 StG /SH und Art. 28 Abs. 3 StHG auseinander. Sie stellt sich auf den Standpunkt, bundes- und kantonrechtliche Norm trügen denselben Wortlaut. Beide Ebenen sähen die Unzulässigkeit einer inländischen Geschäftstätigkeit vor. "Daraus zu folgern", erklärt die Steuerpflichtige, "dass zwingend eine Geschäftstätigkeit im Ausland ausgeübt werden muss, geht einerseits zu weit und ist andererseits mitnichten vom Wortlaut der gesetzlichen Regelung gedeckt". Die Steuerpflichtige beanstandet die Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts, deutet aber zumindest auch an, dass die Norm, sollte sie zutreffend ausgelegt worden sein, dem Bundesrecht widerspreche.

E. 2.5.2

Die als verletzt angerufene Norm (Art. 79 Abs. 1 StG /SH) entspricht beinahe wörtlich der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe (vorne E. 1.4.2), weshalb sie an sich durch Art. 28 Abs. 3 StHG abgedeckt und einer Normenkontrolle entzogen ist ("immunisierende" Wirkung von Art. 190 BV ; vorne E. 1.3.3). Sie eröffnet den Kantonen aber einen beträchtlichen Rechtssetzungsspielraum (vorne E. 2.4). Im hier interessierenden Zusammenhang ist daran zu denken, dass die Kantone die reine Vermögensverwaltung, die von keinerlei Geschäftstätigkeit begleitet ist, offenbar unterschiedlich beurteilen: Die Ausgestaltung als reine Vermögensverwaltungsgesellschaft scheint beispielsweise von den Kantonen Basel-Landschaft (FRANTISEK J. SAFARIK, in: Nefzger/Simonek/Wenk, a. a. O., N. 6 zu § 64 StG /BL) und Aargau (DIETER WEBER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a. a. O., N. 12 zu § 79 StG /AG) als ausreichend betrachtet zu werden, um als Gesellschaft im Sinne von Art. 28 Abs. 3 StHG zu gelten, nicht so aber etwa von den Kantonen Bern (CHRISTOPH LEUCH/HANSPETER WITSCHI, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, N. 8 zu Art. 99 StG /BE) und Zürich (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a. a. O., N. 6 zu § 74 StG /ZH; insbesondere zum ausländischen Streubesitz).

E. 2.5.3

In der hier interessierenden Frage nach dem Erfordernis einer ausländischen Geschäftstätigkeit (vorne E. 2.1) qualifiziert die streitbetroffene kantonale Norm (Art. 79 Abs. 1 StG /SH) als "rein kantonales Recht" (vorne E. 1.3.4 und insb. 2.4), was unterschiedliche kantonale Praxen erlaubt (vorne E. 2.5.2). Wird im konkreten Einzelfall geltend gemacht, der kantonale Erlass verletze Bundesrecht (vorfrageweise Normenkontrolle) oder der kantonale Erlass sei rechtswidrig ausgelegt bzw. angewendet worden, so macht die steuerpflichtige Person damit die Verletzung von Grundrechten geltend (Art. 106 Abs. 2 BGG). Dementsprechend herrscht eine qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht (vorne E. 1.3.7).

E. 2.5.4

Diesen Anforderungen genügt die Steuerpflichtige nicht. Ihre Ausführungen bleiben an der Oberfläche und tragen appellatorische Züge. Es wäre dem Bundesgericht detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids aufzuzeigen gewesen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vorne E. 1.3.7). Anders als im Fall angeblich verletzten Bundesgesetzesrechts besteht insoweit keine Rechtsanwendung von Amtes wegen (vorne E. 1.3.1). Was die kantonrechtlichen Aspekte betrifft, ist daher auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 3.1

Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet, soweit auf sie einzutreten ist, weshalb sie abzuweisen ist.

E. 3.2

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG).

E. 3.3

Dem Kanton Schaffhausen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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