

BGer 2C_797/2020 vom 18. März 2021

Bundesgericht, 2021-03-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_797_2020

FR: TF 2C_797/2020 du 18 mars 2021

IT: TF 2C_797/2020 del 18 marzo 2021

Erwägungen

E. 1.1

Die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte 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 sind erfüllt, (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]), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.2.1

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG).

E. 1.2.2

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte), wozu namentlich auch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zählt (Art. 127 Abs. 3 BV ; BGE 131 I 409 E. 3.1; Urteile 2C_857/2019 vom 11. November 2020 E. 1.5; 2C_319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114), und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 146 I 62 E. 3).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1; Urteil 2C_857/2019 vom 11. November 2020 E. 1.6).

E. 2

Der Streit dreht sich allein um die Frage, ob die Beschwerdeführerin im Kanton Luzern eine Betriebsstätte unterhält.

E. 2.1

Gewinn und Kapital einer Kapitalgesellschaft sind praxisgemäss am Ort zu versteuern, an dem sich deren Hauptsteuerdomizil befindet; vorbehalten bleiben sekundäre Steuerdomizile in anderen Kantonen, die sich aufgrund von dort unterhaltenen Betriebsstätten ergeben (BGE 134 I 303 E. 2.2; Urteil 2C_463/2010 vom 1. Juli 2011 E. 4.1, nicht publ. in: BGE 137 I 273).

Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält keine Definition des Betriebsstättenbegriffs (Urteile 2C_110/2018 vom 28. Februar 2019 E. 3.3 und 2C_707/2016 vom 23. März 2018 E. 2.4.5; vgl. auch Urteil 2C_537/2007 vom 17. Juni 2008 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 134 I 303 sowie Daniel de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.] Interkantonaies Steuerrecht, 2011, § 11 Rz. 3 S. 125 und Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 2015, S. 354 f.). Damit ist, jedenfalls soweit es um die Abgrenzung interkantonaier Steuerhoheiten zur Verhinderung einer von Art. 127 Abs. 3 BV verbotenen Doppelbesteuerung geht, für die Beantwortung der Frage, ob in einem Kanton eine Betriebsstätte vorliegt, auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot abzustellen (vgl. BGE 134 I 303 E. 1.2; Urteil 2C_463/2010 vom 1. Juli 2011 E. 4.1, nicht publ. in: BGE 137 I 273). Danach setzt eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage (installation fixe et permanente) voraus, die einen Teil des ausserkantonaalen Unternehmens bildet und in der dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet (une partie qualitativement et quantitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise; BGE 134 I 303 E. 2.2, Urteil 2C_110/2018 vom 28. Februar 2019 E. 3.3; vgl. dort sowie auch Urteil 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012 E. 3.1.2 zur Abgrenzung gegenüber dem Betriebsstättenbegriff gemäss Art. 6 Abs. 1 in fine des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auch wenn § 4 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL 620) die beiden zuletzt genannten Anforderungen - jedenfalls dem Wortlaut nach - nicht enthält, unterliegt die Beschwerdeführerin der Steuerhoheit des Kantons Luzern somit nur, wenn sie im Kanton Luzern eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet.

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin hat seit mehreren Jahren in V. _____ eine Lagerhalle mit einer Grundfläche von 3'000 m² gemietet, für welche sie im Jahr 2016 gemäss eigenen Angaben in der mit der Steuererklärung eingereichten Steuerauscheidung einen Mietzins von Fr. 166'019.-- bezahlte. Sie verfügt damit unbestrittenermassen über eine ständige körperliche Anlage, ist doch dafür weder erforderlich noch hinreichend, dass die betreffenden Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen. Entscheidend ist vielmehr, dass sie dem Unternehmen tatsächlich für dessen Zwecke zur Verfügung stehen (BGE 134 I 303 E. 4.1; Urteile 2C_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.4 und 2C_110/2018 vom 28. Februar 2019 E. 3.3; De Vries Reilingh, a.a.O., § 11 Rz. 15 S. 129; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, S. 44).

E. 3

Während somit nicht zweifelhaft ist, dass der Beschwerdeführerin in V. _____ eine ständige körperliche Anlage zur Verfügung steht, ist umstritten, ob diese die übrigen Anforderungen an eine Betriebsstätte erfüllt, nämlich ob in dieser Anlage eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet wird.

E. 3.1.1

Damit das Erfordernis der qualitativen Erheblichkeit, durch welches wie durch jenes der quantitativen Erheblichkeit eine Zersplitterung der Steuerhoheiten vermieden werden soll (BGE 131 I 402 E. 5.2 ; 125 I 458 E. 2d; Urteil 2C_463/2010 vom 1. Juli 2011 E. 4.2, nicht publ. in: BGE 137 I 237), erfüllt ist, muss die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehören (Locher, a.a.O., S. 44). Dabei ist jedoch nicht notwendig,

dass die entsprechende Tätigkeit unmittelbar zum Gewinn des Unternehmens beiträgt. Vielmehr kann sie sich auch auf Hilfsfunktionen, welche andere Betriebsstätten oder den Hauptsitz unterstützen, beschränken (De Vries Reilingh, a.a.O., § 11 Rz. 17 S. 129; Locher, a.a.O., S. 45). Ausgeklammert sind lediglich nebensächliche und untergeordnete Tätigkeiten (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 4b ; 80 I 194 E. 4b; Urteil 2C_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.4). Damit wird vermieden, dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet (Urteil 2C_463/2010 vom 1. Juli 2011 E. 4.1, nicht publ. in: BGE 137 I 273 ; Urteil 2C_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.4).

E. 3.1.2.1

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass Aktivierungskampagnen der Beschwerdeführerin für ein Produkt am Verkaufsort ein Gesamtpaket darstellten, welches sich aus einer Vielzahl unterschiedlichster Einzelhandlungen wie etwa der Beratung, der Einsatzplanung, der Instruktion des die Kampagne durchführenden Personals, dem tatsächlichen Vollzug der Kampagne usw. zusammensetze. Während ein Grossteil dieser Einzelhandlungen funktionell dem Hauptsitz zuzuordnen seien, würden in V._____ die für die Kampagnen notwendigen Waren verpackt und der Einsatz von Materialien koordiniert. Die Tätigkeit im Logistikzentrum in V._____ erscheine damit zwar gegenüber den in U._____ ausgeführten Haupttätigkeiten lediglich als Hilfsfunktion. Daraus lasse sich indessen nicht ableiten, den Tätigkeiten im Logistikzentrum komme nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Würde die Tätigkeit in V._____ nämlich weggedacht, wäre die Erfüllung der gegenüber dem Kunden in Aussicht gestellten Dienstleistung infrage gestellt, zumal die Durchführung einer Aktivierungskampagne das Vorhandensein des entsprechenden Materials voraussetze. Im Übrigen sei zu beachten, dass die Tätigkeit in V._____ nicht nur einzelne selten angefragte Dienstleistungen der Beschwerdeführerin betreffe, sondern das Logistikzentrum in eine Vielzahl von Aufträgen, die eine Produktionskampagne zum Gegenstand hätten, involviert sei. Die in V._____ ausgeübten Tätigkeiten seien deshalb als qualitativ erheblich einzustufen. Dieses Bild der Tätigkeit in V._____ werde im Übrigen durch den Umstand abgerundet, dass das Logistikzentrum mit dem am Gebäude befestigten Schriftzug als Teil der Beschwerdeführerin nach aussen hin in Erscheinung trete.

E. 3.1.2.2

Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass ihr das Logistikzentrum in V._____ als zentraler Standort für die Anlieferung der Promotionswaren, deren Sortierung und Umverteilung auf die einzelnen Promotionskampagnen sowie als Rücknahmestelle für die Retouren diene. Sie macht jedoch geltend, die Tätigkeiten der Mitarbeiter in V._____ erschöpften sich in diesen internen Logistikaufgaben. Eine kundenbezogene Leistung finde in V._____ hingegen nicht statt. Diese Tätigkeiten stellten daher lediglich einen Kleinstbereich der Geschäftsprozesse des Gesamtunternehmens in U._____ dar. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handle es sich damit um Tätigkeiten nebensächlicher und untergeordneter Bedeutung, da es an einer Aussenwirkung der Tätigkeiten fehle. Daran ändere insbesondere auch die Beschriftung des Gebäudes nichts, zumal es an einem wirklichen Aussenauftreten mangle, fehle es doch an einem Telefonbucheintrag in V._____ als Anbieter kundenbezogener Dienstleistungen. Insgesamt handle es sich somit, auch wenn der in V._____ abgewickelte Teilbereich des Logistikprozesses nicht weggedacht werden könne, um eine in qualitativer Hinsicht für die

Annahme einer Betriebsstätte unzureichende Tätigkeit.

E. 3.1.2.3

Die in V. _____ abgewickelten Tätigkeiten haben den Charakter reiner Hilfstätigkeiten im Gesamtprozess der Erbringung der von der Beschwerdeführerin angebotenen Dienstleistungen. Der Aussenaustritt besteht offenbar allein in einem am Logistikzentrum angebrachten Schriftzug mit dem Firmenlogo der Beschwerdeführerin und das Logistikzentrum ist auf der Internetseite der Beschwerdeführerin nicht verzeichnet. Offenbleiben kann im Übrigen, ob das mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erstmals vorgebrachte Fehlen einer Kundentelefonnummer ein unzulässiges tatsächliches Novum darstellt oder ob erst der angefochtene Entscheid Anlass für diese Sachverhaltsergänzung gab (Art. 99 Abs. 1 BGG ; Urteile 2C_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.2.4; 2C_50/2017 vom 22. August 2018 E. 3.1 und 3.2).

Unabhängig vom fehlenden bzw. nur sehr bescheidenen Aussenaustritt und dem Hilfscharakter der in V. _____ ausgeführten Arbeiten sind diese, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, nicht aus dem Leistungsprozess der Beschwerdeführerin wegzudenken. Ohne sie ist die Erbringung der von ihr vertriebenen Leistungen nicht vorstellbar. Die Beschwerdeführerin erbringt gemäss ihrer eigenen Sachdarstellung vor allem (Detailhandel, wie z.B. B. _____) Dienstleistungen im Bereich Verkauf und Marketing, Werbung und Kundenbindung. In V. _____ werden, wiederum gemäss der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin, Dienstleistungen für das Business-unit Shopper Marketing wie das Konfektionieren von Promotions- und Degustationsmaterial, die Koordination und Bereitstellung von Einsatzmaterialien (z.B. Push-Poster, Infobroschüren, Kochrezepte und Magazine) erbracht und zudem ein Lager von Promotionsständen, Verbrauchsmaterialien sowie Retouren aller Artikel der C. _____ verwaltet.

Damit ist klar, dass die Tätigkeiten in V. _____ sich nicht auf das Führen eines blossen internen Lagers beschränken, von dem keine Waren an Kunden versendet werden (vgl. zu einem solchen Fall aus der älteren Rechtsprechung Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8 I D, 3 Nr. 3 [Warenlager, in denen kein Kauf und Verkauf abgeschlossen, sondern nur Säcke und Warenvorräte zeitweise eingelagert werden]). Vielmehr werden die Artikel, Broschüren etc., welche die Beschwerdeführerin für ihre Werbeaktionen verwendet, in V. _____ konfektioniert, d.h. in Empfang genommen, so bearbeitet oder zumindest zusammengestellt, dass sie in den Werbeaktionen eingesetzt werden können und zuletzt an den Einsatzort der Werbeaktionen versandt. Damit ist das Logistikzentrum am ehesten mit üblichen Warenlagern, von denen aus Waren an Detailhändler oder direkt an Kunden versendet werden, vergleichbar, welchen nach ständiger Rechtsprechung die Qualität einer Betriebsstätte zukommt (vgl. die Zusammenstellung älterer Entscheide bei Locher/Locher, a.a.O., § 8 I C, 4). Von einem eigentlichen Warenlager unterscheidet sich das Logistikzentrum zwar insoweit, als die versandten Waren, Broschüren etc. nicht an Endkunden und auch nicht, zumindest nicht in erster Linie, ihres Warenwerts wegen, sondern im Zusammenhang mit Werbekampagnen weiterversandt werden. Entgegen der Beschwerdeführerin können indessen die im Logistikzentrum ausgeführten Konfektionierungstätigkeiten nicht als völlig unbedeutend bezeichnet werden, sondern ihnen kommt in der Wertschöpfungskette der Beschwerdeführerin als eines in der Werbung tätigen Unternehmens erhebliche Bedeutung zu, indem sie trotz ihres Hilfscharakters einen massgeblichen Schritt in der betrieblichen Leistungserstellung darstellen.

E. 3.2

Entgegen der Beschwerdeführerin und auch entgegen der Steuerverwaltung Zug lässt sich auch nicht etwa sagen, den in V. _____ ausgeführten Tätigkeiten komme jedenfalls in quantitativer Hinsicht ein so geringes Gewicht zu, dass dem Logistikcenter deshalb die Qualität als Betriebsstätte abzusprechen wäre.

Es mag zwar zutreffen, dass, wie die Steuerverwaltung Zug geltend macht, sich das Verhältnis zwischen dem im Kanton Zug und dem im Kanton Luzern steuerbaren Anteil am Reingewinn der Beschwerdeführerin in den letzten Jahren stark zulasten des Kantons Luzern verschoben, d.h. der dorthin zu allozierende gegenüber dem in den Kanton Zug zu allozierenden Gewinn stark abgenommen hat.

Das ändert indessen nichts daran, dass, wie die Vorinstanz hervorgehoben hat, zum einen der in V. _____ anfallende Mietaufwand für eine Halle mit einer Fläche von 3'000 m² mit Fr. 166'019.-- nicht unbedeutend ist und dass auch der Lohnaufwand für die in V. _____ ständig im Vollzeitäquivalent beschäftigten 4 bis 5 Personen gemäss Angaben der Beschwerdeführerin mit Fr. 539'600.-- beträchtlich ist. Dabei bleibt, was weder von den beteiligten Steuerverwaltungen noch von der Vorinstanz abgeklärt wurde, unberücksichtigt, dass die Beschwerdeführerin neben festangestellten Arbeitnehmern in grossem Umfang Leiharbeitskräfte beschäftigte (gemäss Feststellung der Vorinstanz insgesamt 53 Festangestellte und 288 Leiharbeitskräfte) und nicht klar ist, ob und welchem Umfang ein Teil der Leiharbeitskräfte (auch) in V. _____ Arbeiten verrichtete. Wie es sich damit verhält, muss im bundesgerichtlichen Verfahren offenbleiben. Unabhängig davon lässt sich angesichts des Miet- und des Personalaufwands in V. _____ nicht sagen, die Tätigkeiten in V. _____ seien zumindest in quantitativer Hinsicht derart unbedeutend, dass für das Jahr 2016 nicht (mehr) vom Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Luzern ausgegangen werden müsste.

Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil zwar die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, wie bereits dargelegt (E. 3.1.1), dem Anliegen verpflichtet ist, eine Zersplitterung der kantonalen Steuerhoheiten soweit möglich zu vermeiden. Die quantitative Erheblichkeit ist indes gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aufgrund der Betriebstätigkeit als solcher (absolut) und nicht aufgrund ihres Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb (relativ) zu beurteilen (BGE 52 I 238 E. 3a = Locher/Locher, a.a.O., § 8 I C, 4 Nr. 3; Locher, a.a.O., S. 45; De Vries Reilingh, a.a.O., § 11 Rz. 18 S. 130; Vogelsang, a.a.O., S. 364). Andernfalls wäre dieselbe ständige körperliche Anlage dann, wenn sie zu einem grossen Unternehmen gehört, in dem ihr insgesamt, aus der Perspektive des ganzen Unternehmens, nur eine untergeordnete und nebensächliche Bedeutung zukommt, keine Betriebsstätte. Hingegen wäre sie dann, wenn sie einem kleineren Unternehmen zugehörig ist, als Betriebsstätte zu qualifizieren (De Vries Reilingh, a.a.O., § 11 Rz. 18 S. 130). Auch wenn der Aufwand der Beschwerdeführerin für die Miete der Lagerhalle in V. _____ gemessen am gesamten Mietaufwand ebenso wie der Lohnaufwand für das in V. _____ tätige Personal gemessen am gesamten Lohnaufwand relativ bescheiden sein mag, ändert dies angesichts des für die Gesamtleistungserstellung unverzichtbaren Charakters der in V. _____ ausgeführten Arbeiten und des absolut gesehen erheblichen Aufwands im Zusammenhang mit den in V. _____ ausgeführten Tätigkeiten nichts am Ergebnis, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Luzern zu bejahen ist. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich damit als unbegründet.

E. 4

Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs.1 BGG).
Dem obsiegenden Kanton Luzern 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.