

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/142 vom 12. Mai 2025

Sg Verwaltungsgericht, 2025-05-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2024_142

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/142 du 12 mai 2025

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/142 del 12 maggio 2025

Regeste

Direkte Bundessteuer 2017 und 2018. Art. 50 DBG. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62). Bei internationalen Sachverhalten kann allein der formelle Sitz einer Gesellschaft in der Schweiz für die Ansässigkeit genügen, falls dieser – wie im Fall der Beschwerdeführerin – eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Der Anknüpfungspunkt der tatsächlichen Verwaltung (ausserhalb der Schweiz) findet deshalb – unter Vorbehalt abweichender staatsvertraglicher Bestimmungen, die eine nach innerstaatlichem Recht vorgesehene Besteuerung allenfalls einschränken können – keine Anwendung für die Besteuerung juristischer Personen schweizerischen Rechts. Die Einwände der Steuerpflichtigen gegen eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz sind rechtsmissbräuchlich. Wer sich aus rechtsmissbräuchlichen Gründen einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbstständigkeit und die gestützt darauf von ihr formell abgewickelten wirtschaftlichen Aktivitäten im Standortstaat entgegenhalten lassen. (Verwaltungsgericht, B 2024/142)

Erwägungen

E. 4

Zu prüfen ist, ob die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz (vgl. E. 3.3 hiavor) durch Völkerrecht, insbesondere das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62; fortan DBA), eingeschränkt wird.

E. 4.1

Im Sinn des DBA bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person (natürliche Person oder Gesellschaft; Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA), die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA). Ist eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Die Tatsache allein, dass eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder dass sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an dem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist (Art. 4 Abs. 8 DBA). Nicht als in einem Vertragsstaat ansässig gilt eine Person (im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA; G. LUTZ, Abkommensmissbrauch, 2005, S. 107) in Bezug auf Einkünfte und Vermögenswerte, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind (Art. 4 Abs. 11 DBA).

E. 4.2

Vorliegend kann für die streitbetroffenen Steuerperioden 2017 und 2018 offenbleiben, ob die Beschwerdeführerin den Mittelpunkt ihrer Geschäftsleitung in der Schweiz hatte. Denn selbst wenn dies – mit der Beschwerdeführerin (act. 1, S. 9 ff). – verneint würde, vermag sie daraus nichts zu ihren Gunsten bzw. gegen eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz abzuleiten. Wie sich aus nachfolgenden Überlegungen ergibt, erweisen sich ihre Einwände gegen eine Steuerpflicht in der Schweiz nämlich als rechtsmissbräuchlich.

E. 4.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei lediglich vorgeschoben bzw. «als nicht existent» zu betrachten, weil ihre Unternehmenseinkünfte direkt D.__ zuzurechnen seien (act. 1, S. 10, Rz 4.a). Die Beschwerdeführerin habe mit den von D.__ mitbeherrschten E.__.DE GmbH und F.__ GmbH in Deutschland Handel betrieben. Sämtliche Entscheide seien in Deutschland getroffen worden. An J.__ sei lediglich eine jährliche Domizilgebühr bezahlt worden. Deshalb hätten die deutschen Steuerbehörden einen Durchgriff auf die E.__.DE GmbH, F.__ GmbH und D.__ vorgenommen (act. 1, S. 3 f.). B 2024/142 12/17

Auf diese Betrachtungsweise hat sich D.__ mit den deutschen Steuerbehörden im Rahmen der «tatsächlichen Verständigung» festgelegt, mit der Folge, «dass hinsichtlich der Einschaltung der A.__ GmbH in die Geschäftsabläufe vom Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs» ausgegangen wurde (siehe hierzu das Protokoll vom 1. September 2022, in Beilage 2 zu act. 8.5.III/1). Dieser von den deutschen Behörden berücksichtigte steuerlich motivierte Missbrauch der Beschwerdeführerin wurde von der Beschwerdebeteiligten bei den Veranlagungen der Jahre 2017 und 2018 unverändert übernommen und liegt den entsprechenden Verfügungen vom 9. Juni 2023 zugrunde (act. 8.5.I/5). Hinzu kommt, dass der Beschwerdebeteiligte bei der Behandlung der Revisionsbegehren bezüglich der Steuerperioden 2015 und 2016 ebenfalls zur Überzeugung gelangte, das Vorgehen der Beschwerdeführerin habe augenscheinlich dem Zweck gedient, in Deutschland steuerbare Gewinne in die Schweiz zu verschieben, und erweise sich als rechtsmissbräuchlich (siehe die Verfügung betreffend Nichteintreten auf das Revisionsbegehren der Beschwerdeführerin vom 14. Juni 2023, act. 8.5.III/2, Ziffer 4). Ferner ist der steuerlich motivierte Missbrauch der Beschwerdeführerin mit den Aussagen des Vertreters der Beschwerdeführerin, K.__, gegenüber dem kantonalen Steueramt belegt. So teilte dieser am 18. August 2021 mit: «Die deutsche Steuerfahndung hat von der Firma Wind bekommen und eine Untersuchung eröffnet; [...] K.__ geht davon aus, dass die deutschen Behörden ab 2014 die volle Besteuerung aufgrund tatsächlicher Verwaltung beanspruchen werden [...]» (siehe die Telefonnotiz in act. 8.5.II/8).

E. 4.2.2

Die von den deutschen Steuerbehörden auf die Beschwerdeführerin angewandte Rechtsfigur des Durchgriffs auf die hinter der Beschwerdeführerin stehenden Personen (E.__.DE GmbH, F.__ GmbH und D.__; E. 4.1.2 hiervor) gründet auf dem Rechtsmissbrauchsverbot und erlaubt es, durch den Schleier einer juristischen Person hindurch zu greifen, wenn sich die Berufung auf deren rechtliche Selbstständigkeit durch die dahinter stehenden Personen als rechtsmissbräuchlich erweist (siehe zur «Durchgriffsbesteuerung» nach bundesdeutschem Recht §§ 42 ff. der Abgabenordnung, AO, und O. H. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Auflage 2023, S. 351). Indessen – und das ist für den vorliegenden Fall entscheidend –, gilt das Umgekehrte nicht: Wer sich wie die E.__.DE GmbH, F.__

GmbH und D. ___ aus rechtsmissbräuchlichen Gründen einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbstständigkeit und die gestützt darauf von ihr formell abgewickelten wirtschaftlichen Aktivitäten im Standortstaat entgegenhalten lassen. Entsprechend besteht für die Zwecke der direkten Bundessteuer keine Handhabe, die von D. ___ in der Schweiz geschaffene juristische Konstruktion (Vorschieben der Beschwerdeführerin zur Steuerumgehung) ausser Acht zu lassen (vgl. zum Ganzen BGer 2C_344/2018 vom 4. Februar 2022 E. 3.4.2 mit Hinweisen auf BGE 132 III 489 E. 3.2 und 136 I 49 E. 5.4; vgl. auch zum fehlenden Abkommensschutz im Standortstaat JACOBS, a.a.O., S. 351). Die nachträgliche Berufung der Beschwerdeführerin auf die – von den deutschen Steuerbehörden nach deutschem Recht als B 2024/142 13/17

Gestaltungsmisbrauch qualifizierte – Missbräuchlichkeit selbst geschaffener Gesellschaftsstrukturen widerspricht dem allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben (im innerstaatlichen Kontext Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) und verdient keinen Schutz (BGer 2C_344/2018 vom 4. Februar 2022 E. 3.4.6 mit Hinweisen).

E. 4.2.3

Wie die Beschwerdegegnerin ausführlich und zutreffend ausführte (act. 14, II.C.1.1 ff.), gilt der Grundsatz von Treu und Glauben bzw. des Rechtsmissbrauchsverbots auch nach Völkergewohnheitsrecht («[...] commettre un abus de droit, lequel constitue un principe général reconnu internationalement [...]», BGE 148 III 330 E. 5.2.2). Er ist namentlich bei der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten (siehe die Rechtsprechungshinweise in dem zur amtlichen Publikation vorgesehenen BGer 9C_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 12.1). Gemäss jüngerer, präzisierender Rechtsprechung des Bundesgerichts setzt das völkerrechtliche Rechts- bzw. Abkommensmissbrauchsverbot im Steuerrecht sowohl eine zweckfremde Ausübung einer Rechtsposition, die zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern sie von der Steuerbehörde hingenommen würde (objektives bzw. effektives Element), als auch eine entsprechende Motivation der berechtigten Person (subjektives Element) voraus. Erforderlich ist «regelmässig» einerseits eine zweckfremde Verwendung der angerufenen Entlastungsnorm, insbesondere die Weiterleitung von Abkommensvorteilen an Personen, die nicht vom Abkommen profitieren sollen. Andererseits muss die Verweigerung der Erfüllung der völkerrechtlichen Pflicht mit Treu und Glauben vereinbar sein (je zur amtlichen Publikation vorgesehene BGer 9C_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 15.5 und BGer 9C_41/2024 vom 26. März 2025 E. 8.2). Die Beschwerdeführerin wurde nach ihren eigenen Angaben bzw. der Angaben der hinter ihr stehenden Personen nur vorgeschoben. Sie habe als blosses Konstrukt für die nur formell in der Schweiz abgewickelten wirtschaftlichen Aktivitäten gedient, die tatsächlich in Deutschland von den hinter der Beschwerdeführerin stehenden Personen ausgeübt worden seien, um die dort für sie resultierenden ungünstigeren Steuerfolgen zu umgehen. Vorliegend ist von Bedeutung, dass diese Rechtsgestaltung, in der die Beschwerdeführerin – allein aus Gründen der Steuerumgehung motiviert – vorgeschoben wurde, nach den innerstaatlichen Rechtsordnungen der beiden involvierten Staaten (der Bundesrepublik Deutschland [Gestaltungsmisbrauch] und der Schweiz) gleichermassen als rechtsmissbräuchlich gilt (siehe E. 4.2.2). Im Einklang mit der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Berufung auf ein Abkommensmissbrauchsverbot (zur amtlichen Publikation vorgesehener BGer 9C_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 15.6 und E. 17) können vorliegend somit beide

involvierten Staaten gegenüber den ihnen steuerrechtlich zugehörigen Personen die Rechtsmissbräuchlichkeit der Berufung nicht nur auf eine innerstaatliche, sondern auch auf eine B 2024/142 14/17

völkerrechtliche Entlastungsnorm entgegenhalten (vgl. auch zum fehlenden Abkommenschutz JACOBS, a.a.O., S. 351). Es sind denn auch keine Argumente erkennbar, welche die Berufung der Schweiz auf das Rechtsmissbrauchs- bzw. Abkommensmissbrauchsverbot – sowohl hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz als auch der Zurechnung der (jedenfalls) formell über die Beschwerdeführerin abgewickelten wirtschaftlichen Aktivitäten – als treuwidrig erscheinen lassen würden (vgl. zur amtlichen Publikation vorgesehener BGer 9C_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 17 am Schluss). Anzuführen bleibt, dass das DBA nicht so auszulegen ist, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu Verhinderung von Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden (Art. 23 Abs. 1 DBA).

E. 4.2.4

Der Vollständigkeit halber ist auf die Regelung von Art. 4 Abs. 11 DBA hinzuweisen: Nicht als in einem Vertragsstaat ansässig gilt eine Person (im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA; G. LUTZ, Abkommensmissbrauch, 2005, S. 107) in Bezug auf Einkünfte und Vermögenswerte, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind. Erstere Person kommt als Folge von Art. 4 Abs. 11 DBA nicht in den Genuss der Abkommensvorteile. Nach dem Willen der Vertragsstaaten sollen nur die wirklich Berechtigten und nicht die – etwa im Rahmen von Treuhandverhältnissen – vorgeschobenen Personen in den Genuss der Abkommensvorteile gelangen. Mit anderen Worten soll der Verlagerung von Einkünften und Vermögenswerten durch den Steuerpflichtigen auf andere Personen entgegengewirkt werden (HARDT/HAMMINGER, in: Wassermeyer [Hrsg.], DBA, 167. EL, Art. 4 DBA CH 1971, N 401, N 406 und N 416; vgl. auch LUTZ, a.a.O., S. 25 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A- 2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 6, E. 6.1 und E. 6.3). Art. 4 Abs. 11 DBA betrifft nicht die Abkommensberechtigung einer Person als solche, sondern nur die Berechtigung bezüglich derjenigen angesprochenen Einkünfte und Vermögenswerte, deren Zurechnung in Frage steht (HARDT/HAMMINGER, a.a.O., N 403). Diese Bestimmung bezweckt damit auf kollisionsrechtlicher (binationaler) Ebene die Abwehr von Rechtsmissbrauch (zum «Missbrauchstatbestand», wie er in Art. 4 Abs. 11 DBA normiert ist, siehe HARDT/HAMMINGER, a.a.O., N 405 und N 421, und LUTZ, a.a.O., S. 107). Da bereits das allgemeine Rechtsmissbrauchsverbot nach sowohl (eidgenössischem und auch bundesdeutschem) innerstaatlichem (E. 4.2.2 hier vor) als auch internationalem Recht (E. 4.2.3 hiervor) einer erfolgreichen Berufung der Beschwerdeführerin auf einen für sie günstigen kollisionsrechtlichen Tatbestand entgegensteht, kann offenbleiben, ob der Beschwerdeführerin (auch) aufgrund von Art. 4 Abs. 11 DBA die Abkommensberechtigung hinsichtlich der vorliegend umstrittenen, formell der (nach eidgenössischem Recht unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtigen) Beschwerdeführerin anrechenbaren Einkünfte abgeht. Denn so oder anders kann sich die – allein aus Gründen der Steuerumgehung – vorgeschobene Beschwerdeführerin bezogen auf die über sie abgewickelten Einkünfte und Vermögenswerte im internationalen Verhältnis auf keinen die B 2024/142 15/17

innerstaatlich unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz berührenden kollisionsrechtlichen Tatbestand berufen, ohne das Rechtsmissbrauchs- bzw. Abkommensmissbrauchsverbot zu

verletzen.

E. 4.3

Vor diesem Hintergrund bleibt der Beschwerdeführerin als zur Steuerumgehung rechtsmissbräuchlich vorgeschobener Person die Berufung auf die im DBA vorgesehenen Abkommensvorteile verwehrt, womit sie in der Schweiz in den streitbetroffenen Jahren 2017 und 2018 unbeschränkt steuerpflichtig bleibt (E. 3.2 f. hiervor) und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz im Ergebnis zu bestätigen ist. Folglich kann die von der Beschwerdegegnerin (act. 14, II.C.2.3) und der Vorinstanz unter Verweis auf BGer 2C_851/2010, 2C_852/2010 vom 1. Juli 2022 E. 6.2 verneinte Frage nach der Subjektidentität im schweizerisch-deutschen Steuerverhältnis offenbleiben.

E. 5.1

Gemäss vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5.2

Auf den Antrag der Beschwerdegegnerin, die Rückweisungsanordnung der Vorinstanz sei aufzuheben, ist nicht einzutreten.

E. 5.3

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 15'000 erscheint u.a. mit Blick auf die finanziellen Interessen der Beteiligten angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Sie ist mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu begleichen.

E. 5.4

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf eine Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98bis VRP). Die übrigen, allesamt in ihrem amtlichen Wirkungsbereich tätig gewordenen Beteiligten haben keinen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (VerwGE B 2022/151 vom 13. März 2023 E. 5.3 mit Hinweis) und auch keinen entsprechenden Antrag gestellt. B 2024/142 16/17

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Auf den Antrag der Beschwerdegegnerin, die Rückweisungsanordnung der Vorinstanz sei aufzuheben, wird nicht eingetreten. 3. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 15'000. Sie werden mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss beglichen. 4. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. B 2024/142 17/17

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