

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/37

vom 5. August 2014

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2014-08-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2015_37

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/37 du 5 août 2014

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/37 del 5 agosto 2014

Regeste

Art. 71 und 72 StG (sGS 811.1), Art. 20 f. StHG (SR 642.14). Präzipuum. Eine Handelsunternehmung hat ihren Sitz im Kanton Schwyz und eine Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte im Kanton St. Gallen. Der von der Veranlagungsbehörde festgesetzte Vorausanteil von nur 5 Prozent ist angemessen, da die Betriebsstätte im Kanton St. Gallen in hohem Masse selbständig ist und dort auch zahlreiche wesentliche Leitungsfunktionen ausgeübt werden (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. September 2015, I/1-2015/37).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 19. Februar 2015 wurde rechtzeitig eingereicht. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Die Vorinstanz schied im Rahmen der interkantonalen Gewinnausscheidung 5% des steuerbaren Gewinns der Rekurrentin zugunsten der Sitzkantone Appenzell Ausserrhoden (bis 13. November 2012) und Schwyz (ab 14. November 2012) aus, beanspruchte folglich für den Kanton St. Gallen einen Anteil von 95%. Soweit aus den Akten ersichtlich, berücksichtigten die Steuerbehörden der beiden Sitzkantone diese Ausscheidung und veranlagten für die Jahre 2012 und 2013 je einen Gewinnanteil von 5%, wobei dieser Anteil im Jahre 2012 auf die Kantone Appenzell Ausserrhoden und Schwyz aufgeteilt wurde (act. 6/I-03, 6/I-04 und 6/I-08). Somit führten die streitigen Veranlagungen 2012 und 2013 zu keiner unzulässigen Doppelbesteuerung im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 17 ff. zu Art. 6 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG). Gegen die Veranlagungsverfügungen der Schwyzer Steuerbehörde wurden zwar ebenfalls Einsprachen erhoben, nach der unbestrittenen Feststellung der Vorinstanz wird darüber jedoch erst nach Abschluss der Veranlagung im Kanton St. Gallen entschieden (act. 5 S. 2, act. 6/I-07). Da keine Doppelbesteuerung vorliegt, ist Ziffer 3 des Rekurses abzuweisen.

E. 3

Die Rekurrentin macht geltend, die Abkehr von der jahrelang geübten Praxis, einen Vorausanteil von 20% zu anerkennen, verletze den Grundsatz von Treu und Glauben, da weder die Struktur des Unternehmens noch dessen Geschäftsleitung geändert worden seien. Dies trifft nicht zu. Der Umstand, dass die Vorinstanz bisher mit dem Abzug eines Vorausanteils von 20% für den Sitzkanton einverstanden war, hindert sie nicht, diesen Abzug in einer nachfolgenden Steuerperiode neu festzulegen. Bei periodischen Steuern kommt einer Veranlagungsverfügung nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu, und zwar auch insoweit, als sich der Entscheid auf die interkantonale Steuerauscheidung bezieht. Jeder Kanton ist daher frei, in einer späteren Periode tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse anders als früher zu würdigen (BGE 88 I 240 E. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 131 DBG). Im Übrigen macht die Rekurrentin nicht geltend, aufgrund der bisherigen Praxis seien Dispositionen getroffen worden, die sich nun nachteilig auswirkten und nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, 8. Aufl. 2012, N 823 ff.)

E. 4

Streitig ist, ob die Vorinstanz den Sitzkantonen Appenzell Ausserrhoden (bis 13. November 2012) und Schwyz (ab 14. November 2012) zu Recht einen Gewinnanteil von 5% zuwies oder ob ein solcher von 20%, wie die Rekurrentin vorbrachte, angemessen gewesen wäre. a) Die Vorinstanz erwog, der jährliche Mietaufwand habe rund Fr. 100'000.– betragen. Davon seien Fr. 6'000.– dem statutarischen Sitz (Kostenanteil der privaten Räumlichkeiten) zuzurechnen. Die Rekurrentin präsentiere sich nach aussen nur mit ihrer Zweigniederlassung in G (Rechnungsadresse, Homepage). Zudem bezögen die Mitglieder der Geschäftsleitung, M und H, unterschiedlich hohe Gehälter. So werde M jährlich Fr. 130'000.– und H jährlich Fr. 36'000.– vergütet. Es sei deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in G befinde, wo die meisten Zentralleitungs- bzw. Administrationsfunktionen wahrgenommen würden (Service, Verkauf, Spezialverkauf, Buchführung, Logistik, Produktionsplanung, Marketing usw.). Der statutarische Sitz sei wahrscheinlich wegen der Steuerersparnis gewählt worden. Mit dem Präzipium von 5% würden allfällige "Overheadarbeiten" grosszügig abgegolten. Für diese, von der Rekurrentin beschriebenen Aufgaben, lägen im Übrigen keine Beweise vor. Die Rekurrentin bringt dagegen vor, der Anteil von lediglich 5% werde der Unternehmensstruktur und -führung nicht gerecht und berücksichtige die überaus wesentliche Bedeutung der Zentralleitung durch den Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsidenten, an dessen Wohnort sich ihr Hauptsitz befinde, nicht. Damit würde den zentralen Unternehmensfunktionen – insbesondere strategische und wesentliche operative Entscheide, die nach wie vor ureigenste Pflichten des Alleineigentümers seien – zu wenig Rechnung getragen. Der Ort dieser zentralen Leitungsaufgabe liege am Hauptsitz in T. Es sei zu berücksichtigen, dass der Eigentümer alleine über die erforderlichen Kontakte zu den massgebenden Unternehmen in den skandinavischen Ländern verfüge und nur wegen seines Einsatzes und seiner Sprachkenntnisse interessante Geschäftsbeziehungen gepflegt und ausgebaut werden könnten. Ihm oblägen das gesamte Vertragswesen mit den Lieferanten und die Pflege dieser wichtigen Kundenbeziehungen. Deshalb halte er sich pro Jahr während mindestens zwei Monaten in Nordeuropa (v.a. Schweden und Finnland) auf. Er sei zudem für die gesamte finanzielle Struktur, inkl. Controlling, Vermögensverwaltung usw., zuständig. Er alleine akquiriere neue Lieferanten, entscheide über Einkauf, künftige Zusammenarbeit, aber auch über das Lohnwesen sowie die konkrete Strukturierung der Zweigniederlassung. Entscheide des Geschäftsführers der Zweigniederlassung stünden

deshalb immer unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch den Verwaltungsratspräsidenten. Der bescheidene Kostenanteil für dessen Büro in T wie auch sein – in Relation zu seiner effektiven Tätigkeit – geringer Lohn seien nicht aussagekräftig. Entscheidend sei vielmehr die Summe aller Bezüge. So hätten die Dividendenbezüge im Jahre 2011 rund Fr. 450'000.–, im Jahre 2012 Fr. 600'000.– und im Jahre 2013 Fr. 3'000'000.– betragen. Setze man diese Bezüge mit dem Lohnbezug des Geschäftsführers der Zweigstelle in Relation, sei von einem Anteilsverhältnis von 25% auszugehen. b) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (Art. 71 StG). Juristische Personen mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie Teilhaber an Geschäftsbetrieben im Kanton sind, im Kanton Betriebsstätten unterhalten oder an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (Art. 72 Abs. 1 StG). Dies entspricht den Vorgaben gemäss Art. 20 f. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV dürfen die Kantone, in welchen sich Niederlassungen eines interkantonalen Unternehmens befinden, nicht einfach den auf ihrem Gebiet erzielten Ertrag besteuern (objektmassige Ausscheidung), sondern nur eine Quote des Gesamtertrags des ganzen Unternehmens (quotenmassige Ausscheidung). Dabei können die Quoten aufgrund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfskriterien (indirekte Methode), d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale wie Erwerbsfaktoren (Kapital, Arbeit), Umsatz usw., bestimmt werden. Ziel ist, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens, d.h. ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt. Der Bedeutung des Hauptsitzes kann durch Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipuum) bei der Gewinnsteuer Rechnung getragen werden. Die Zuweisung eines Präzipuums entschädigt den Sitzkanton für den erhöhten Wertschöpfungsanteil des Sitzes am Gesamtunternehmensergebnis durch die "Overheadarbeiten", welche vorwiegend oder ausschliesslich am Sitz geleistet werden, jedoch dem ganzen Unternehmen zugutekommen. Die Höhe dieses Vorausanteils ist eine Ermessensfrage. Er wird jedoch nur dann gewährt, wenn die Bedeutung des Hauptsitzes nicht bereits in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck kommt. Bei Handelsunternehmen wird für die Gewinnsteuer der Umsatz als massgebendes Ausscheidungskriterium betrachtet. Als Vorausanteil wird in den meisten Fällen 20% gewährt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 34 f. und N 48 ff. zur Art. 6 DBG; Teuscher/Lobsiger, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg], Kommentar zu Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N 42). Der Vorausanteil ist jedoch tiefer anzusetzen, wenn der Betriebsstätte eine erhebliche Selbständigkeit zukommt (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 412; Teuscher/Lobsiger, a.a.O., § 31 N 36). So ist bspw. eine hälftige Aufteilung des Vorausanteils auf Sitz und Betriebsstätte angebracht, wenn an beiden Standorten wesentliche Zentralleitungsfunktionen wahrgenommen werden (vgl. P. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 8, II C, 2b Nr. 3). Die Zuweisung eines Vorausanteils ist stets eine Ermessensfrage, die nach Ermittlung der Quoten zu entscheiden ist, wobei das Ermessen in zweierlei Hinsicht zu betätigen ist. Erstens ist zu entscheiden, ob überhaupt ein Vorausanteil gerechtfertigt ist; zweitens ist die

Höhe des Vorausanteils zu bestimmen (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 407). c) Die zivilrechtlichen Bilanz- und Bewertungsgrundsätze sind grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgeblich (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 58 DBG). Aufgrund der Jahresabschlüsse 2012 und 2013 der Rekurrentin lässt sich der Gesamtgewinn des Unternehmens jedoch nicht auf den Sitzkanton Schwyz und den Kanton der Betriebsstätte (St. Gallen) aufteilen, da sämtliche Aufwände und Erträge der Betriebsstätte in G zugeordnet wurden. Hingegen ist den Abschlussunterlagen zu entnehmen, dass im Jahr 2012 Fr. 7'060.– bzw. 7% der Mietkosten (inkl. Nebenkosten) auf den statutarischen Sitz in T entfielen; im Jahr 2013 belief sich dieser Anteil auf Fr. 9'300.– bzw. 9,5%. Unter den Parteien ist deshalb nicht streitig, dass ein Teil der zentralen Führungsaufgaben am statutarischen Sitz der Rekurrentin anfielen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass in den Jahren 2012 und 2013 besondere Umstände vorlagen, die die Zuweisung eines Präzipiums rechtfertigen; andernfalls wäre der gesamte Gewinn im Kanton St. Gallen besteuert worden; die Kantone Appenzell Ausserrhoden und Schwyz hätten nichts erhalten. Mit dem Vorausanteil ist folglich ein Ausgleich zu schaffen, der den vorliegenden besonderen Verhältnissen der Rekurrentin Rechnung trägt. d) Da es sich bei der Rekurrentin um ein Handelsunternehmen bzw. um eine "technische Verkaufsorganisation auf dem Schweizer Markt" handelt (vgl. www.---.ch), beträgt der Vorausanteil 20%. Dieser Anteil am Gesamtgewinn wird dem Sitz der zentralen Leitung vorweg zugewiesen. Teilt sich diese auf zwei Standorte auf, rechtfertigt sich auch eine entsprechende Aufteilung des Vorausanteils (vgl. Locher, a.a.O., E. 2b). Im vorliegenden Fall ist deshalb zu prüfen, ob die zentrale Leitung, wie die Rekurrentin geltend macht, ausschliesslich am statutarischen Sitz angesiedelt und das Präzipium folglich diesem Kanton zuzuordnen ist. aa) Die Geschäftsführung der Rekurrentin besteht aus H und M, die in der Firmenpräsentation auch als Inhaber bezeichnet werden. Sie sind beide Mitglied des dreiköpfigen Verwaltungsrats, wobei H als Präsident des Verwaltungsrates amtiert und M die Funktion des Geschäftsleiters innehat. Die Organisationsstruktur der Rekurrentin widerspiegelt die typischen Funktionen eines Handelsbetriebs: Verkauf (8 Personen), Verkaufsinendienst (5), Buchhaltung (1), kfm. Lehrlinge (2), Produktion (4) sowie Logistik und Lager (4). Der Bereich Marketing, Grafik und Design wird von einem externen Unternehmen betreut (vgl. www.---.ch). In der Unternehmens- bzw. Teampräsentation nicht aufgeführt sind die Bereiche Einkauf, Finanzen und Controlling, Personal sowie Informatik bzw. IT. bb) Die Ausführungen der Rekurrentin, wonach insbesondere der Einkauf und die Akquisition bzw. Betreuung der Lieferanten in den Verantwortungsbereich des Verwaltungsratspräsidenten fielen, sind nachvollziehbar. Dieser scheint aufgrund seiner früheren Funktion als Textilfachmann und Unternehmensberater in der Textilbranche (Hauptmarkt Schweden) über die notwendigen Sprach- und Branchenkenntnisse des für die Rekurrentin wichtigen nordeuropäischen Marktes zu verfügen (act. 2/7). In einem Handelsbetrieb kommt jedoch dem Verkaufsbereich eine ebenso grosse Bedeutung zu. Der Einkauf ist deshalb hinsichtlich der Relevanz für den Erfolg eines Handelsunternehmens nicht stärker zu gewichten als der Verkaufsbereich, der für den gewinnbringenden Absatz der eingekauften Ware verantwortlich zeichnet. Die Verkäuferinnen und Verkäufer, die Sortimentsspezialisten und die Mitarbeiterinnen des Verkaufsinendienstes sind aber unbestreitbar in G angesiedelt, und dieser Bereich ist mit 13 Personen – inkl. einem Key Account Manager, der ebenfalls Mitglied der Geschäftsleitung ist – im Verhältnis zum gesamten Personalbestand (26 Personen) relativ hoch dotiert. Mit Blick auf diese beiden Unternehmensfunktionen kommt dem Gesellschaftssitz deshalb keine grössere Bedeutung zu als der Betriebsstätte. Ins

Gewicht fällt jedoch, dass sich in G zusätzlich das Lager und die Produktion (Beschriftung und Näharbeiten) befinden und deshalb davon auszugehen ist, dass dort – bezogen auf den gesamten Handelsprozess (Akquisition/Kundenbetreuung, Einkauf, Lager, Produktion, Verkauf/Kundenbetreuung) – wesentlich höhere Overheadkosten anfallen als in T. cc) Dass H in der Funktion als Verwaltungsratspräsident eine führende Rolle in strategischen Fragen übernahm, insbesondere im Bereich der Personal-, Finanz- und Anlageplanung, erscheint glaubwürdig. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass dem von ihm präsierten, für strategische Fragen letztlich zuständigen Verwaltungsrat, neben ihm auch der Geschäftsführer sowie R, Geschäftsführer der auf Steuer- und Unternehmensberatung spezialisierten T AG angehören. Sowohl der Präsident als auch die beiden Mitglieder verfügen über Kollektivunterschrift zu zweien, was den Einwand der Rekurrentin, sämtliche wichtigen strategische Entscheide lägen im Verantwortungsbereich des Verwaltungsratspräsidenten, relativiert. Aus den Akten ist zudem nicht ersichtlich, ob die Verwaltungsratssitzungen in der Regel in T stattfanden. Falls dies nicht der Fall wäre, wäre dies ein Indiz für den eher formellen Charakter des statutarischen Sitzes. Das Steuerdomizil befindet sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an dem Ort, an dem diejenigen Handlungen, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statuarischen Zwecks dienen, vorgenommen werden (ASA 56, S. 85; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 50 DBG). Hinsichtlich des Finanzbereichs ist festzustellen, dass die operative Buchhaltung von einer Mitarbeiterin in G betreut wurde. Zusätzliche Unterstützung erhielt die Rekurrentin von der T AG, welche die Jahresabschlüsse 2012 und 2013 erstellte und in den Steuererklärungen als Ansprechpartnerin aufgeführt wurde (act. 6/I-01 und 6/I-02). Entsprechend fiel in diesen beiden Jahren Buchführungs- und Beratungsaufwand in der Höhe von Fr. 26'774.49 bzw. Fr. 28'646.48 an. Werden die zentralen Dienstleistungen, welche normalerweise vom Sitz geleistet werden (müssen), von einem Drittunternehmen erbracht, spricht dies nach Ansicht des Bundesgerichts (eher) dafür, dem Sitzkanton kein Präzipuum zuzuweisen bzw. dieses zumindest tief anzusetzen. Dies insbesondere, falls das Drittunternehmen ebenfalls im Sitzkanton steuerpflichtig ist (Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 30 N 44). Aus dem von der Rekurrentin eingereichten Firmenportrait (act. 2/Beilage 13, S. 28) geht im Übrigen hervor, dass sie wesentliche Teile der zentralen Dienstleistungen an Dritte vergab: Personal (C), Finanzen (T AG), Werbung (K), IT (I/H). dd) Aus den Akten ist ersichtlich, dass der Präsident des Verwaltungsrats in den Jahren 2012 und 2013 ein Bruttogehalt von je Fr. 36'000.– bezog; dasjenige des Geschäftsführers belief sich in diesen Jahren auf Fr. 122'000.–. Daraus lässt sich hinsichtlich der Aufteilung des Präzipuums jedoch nichts ableiten. Das geringe Gehalt des Verwaltungsratspräsidenten liesse sich sowohl mit einem Teilzeitmandat als auch mit dem Umstand begründen, dass sich der Verwaltungsratspräsident im Wissen um die Dividendenhöhe bewusst ein tiefes Gehalt auszahlen liess. Die Ausschüttungen einer Aktiengesellschaft stehen jedoch in keinem direkten Zusammenhang mit der Arbeitsleistung des Dividendenbezügers, so dass die Ausschüttungen von Fr. 600'000.– bzw. Fr. 2'000'000.– in den Jahren 2012 und 2013 nicht auf ein Anteilsverhältnis von durchschnittlich mindestens 25% schliessen lassen, wie die Rekurrentin vorbrachte. e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Betriebsstätte in G im Jahre 2013 eine erhebliche Selbständigkeit zukam, die es rechtfertigte, dem statutarischen Sitz der Rekurrentin ein tieferes Präzipuum als 20% zuzuweisen (vgl. Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 31 N 36). Der von der Vorinstanz festgelegte Anteil von 5% erscheint angemessen. Diesen Anteil veranlagte im Übrigen auch der Kanton Appenzell Ausserrhoden für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 (1. Januar

bis 13. November 2012) mit Verfügung vom 30. September 2014. Dagegen wurde, soweit aus den Akten ersichtlich, kein Rechtsmittel ergriffen. Auf die Befragung des Verwaltungsratspräsidenten und des Geschäftsführers der Rekurrentin kann verzichtet werden, da die Rekurrentin bzw. deren Vertreter Gelegenheit hatten, ihren Standpunkt schriftlich darzulegen. Der rechtlich erhebliche Sachverhalt konnte aufgrund der Ausführungen der Parteien und der Akten ausreichend geklärt werden und es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Befragungen zu weiterführenden Erkenntnissen bzw. einer Änderung der rechtlichen Überzeugung des Gerichts führen könnten (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz 622 mit Hinweisen).

E. 5

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– ist zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt (Art. 98 bis VRP). Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.– werden der Rekurrentin auferlegt; unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

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