

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.121 vom 28. August 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-08-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2014.121](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.121)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.121 du 28 août 2014

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.121 del 28 agosto 2014

## Regeste

Das Holdingprivileg ist nicht zu gewähren, da mit Managementdienstleistungen zugunsten der Tochter-/Enkelgesellschaft bedeutende Einnahmen erzielt werden, die den Rahmen des an sich zulässigen Nebenzwecks sprengen. Dass dies in einer einzigen Steuerperiode nicht der Fall ist, ändert daran nichts.

## Erwägungen

### E. 1

ST.2014.121 Entscheid 28. August 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski In Sachen A AG, Rekurrentin, vertreten durch B GmbH, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Dienstleistungen, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 und 1.1. - 31.12.2011

- 2 - hat sich ergeben: A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) wurde am ... 2007 mit Sitz in C gegründet und firmierte anfänglich als D AG. Sie bezweckt gemäss den Statuten den Erwerb, die dauernde Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an Unternehmen aller Art. Per ... 2007 verlegte sie den Sitz nach E und änderte ihren Namen. Am ... 2007 führte sie eine namhafte Kapitalerhöhung durch und übernahm dabei sämtliche Geschäftsanteile von zwei deutschen Gesellschaften als Sacheinlage. Danach übernahm sie als weitere Beteiligung noch im Gründungsjahr u.a. die F AG sowie von der A AG in G Werkzeuge und Mahlscheiben für maximal Fr. 720'000.-.

### E. 2

a) Die Pflichtige vermag diese Kriterien unstreitig insofern zu erfüllen, als sie laut ihren Statuten das Halten und Verwalten von Beteiligungen bezweckt und sich ihre Aktiven in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 zu 86% bzw. 84% sowie 2010 und 2011 zu 90% bzw. 95% aus Beteiligungen zusammensetzen. Aber auch die Erträge aus den Beteiligungen erreichen die erforderliche Limite von zwei Dritteln des gesamten Ertrags zumindest in den streitbetroffenen Jahren 2010 und 2011 mit 68% bzw. 83% klar. Damit sind die Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft in den fraglichen Jahren insoweit gegeben. Dies allein reicht für die Gewährung des Holdingprivilegs jedoch unter Umständen noch nicht aus, nämlich nach dem Gesagten dann, wenn die Gesellschaft neben dem Halten von Beteiligungen als Hauptzweck noch einen Nebenzweck verfolgt und dieser im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten nicht geringfügig ist bzw. die mit dem Nebenzweck erzielten Einnahmen nicht untergeordneten Charakter aufweisen. b) Die Pflichtige erbrachte für ihre Tochtergesellschaft F AG, E, und ihre Enkelgesellschaft H

GmbH & Co. KG, I, verschiedene Managementdienstleistungen. Sie lässt sich dafür auf Basis der Ist-Kosten korrekt mit einem Gewinnaufschlag von 6% entschädigen. Die mit der Führung der beiden Gesellschaften betrauten Personen sind zudem – wie bei einer Gesellschaft mit Holdingstatus erforderlich – bei ihr angestellt. Die entsprechenden Managementfees entwickelten sich seit Gründung der Pflichtigen im Jahr 2007 indessen unstrittig wie folgt: 2007 2008 2009 2010 2011 2012 95% 70% 75% 22% 10% 62%. Daraus ergibt sich, dass die Abgeltungen für die Leistungen der Tochter- bzw. Enkelgesellschaft mit Ausnahme der streitbetroffenen Geschäftsjahre den weit überwiegenden Teil des Betriebsertrags ausmachten. 2010 und 2011 ist die Quote zwar erheblich tiefer, jedoch nur vorübergehend, wie der markante Wiederanstieg per 2012 1 ST.2014.121

- 7 - auf 62% klar zeigt. Demnach kann aber bei den Einnahmen aus den Managementdienstleistungen für die Tochter und Enkelgesellschaft über die ersten sechs Jahre der Pflichtigen seit ihrer Gründung betrachtet, d.h. bis Ende 2012, nicht von unbedeutenden Einkünften die Rede sein. Vielmehr liegt in dieser Zeit – um mit den Worten der Weisung FD zu sprechen – eine Managementgesellschaft mit Beteiligungen und nicht eine Holdinggesellschaft mit untergeordneten Managementaufgaben vor. Die isolierte Betrachtung nur der Geschäftsjahre 2010 und 2011 ist nicht zulässig. Denn gleich wie nach dem Gesagten bei einer bestehenden Holdinggesellschaft eine Toleranzfrist von drei bis vier Jahren hinzunehmen ist, in denen die Voraussetzungen für die Besteuerung als solche Gesellschaft nicht mehr gegeben sind, kann umgekehrt eine solche Frist von zwei Jahren auch nicht genügen, um bei einer – wie hier – bisher operativ tätigen Gesellschaft für diesen Zeitraum mit Erfolg die Holdingbesteuerung zu beanspruchen. Demnach steht der Pflichtigen das Holdingprivileg in den streitbetroffenen Steuerperioden 2010 und 2011 – wie auch 2012 – nicht zu. Wie es sich ab der Steuerperiode 2013 verhält, muss offen bleiben, da die diesbezüglichen Verhältnisse nicht bekannt sind. Nichts daran zu ändern vermag der Einwand der Pflichtigen im Rekurs, sie habe sich in den letzten Jahren noch in der Phase des Turn-arounds befunden bzw. befinde sich immer noch darin, weshalb es gut möglich sei, dass die Tochtergesellschaften während einiger Jahre keine Dividende hätten ausschütten können, weil zuvor die Interessen der Fremdkapitalgeber hätten befriedigt werden müssen. Denn damit hat die Pflichtige nur die Gründe für die relativ hohen Einnahmen aus Managementdienstleistungen offen gelegt, ohne damit die Höhe dieser Quote am Betriebsertrag selber in Frage zu stellen. Mithin sind die Voraussetzungen für die Besteuerung als Holdinggesellschaft in diesen Jahren noch nicht gegeben und möglicherweise erst später erfüllt. Allerdings ist fraglich, ob die Erfüllung in absehbarer Zeit möglich sein wird, wenn die Pflichtige ausführt, sie bzw. die Gruppe befinde sich nach wie vor in der genannten gewinn-/umsatzarmen Phase des Turn-arounds und damit in derjenigen des fehlenden Beteiligungsertrags. Ist dem Begehren der Pflichtigen schon allein aus diesem Grund nicht stattzugeben, erübrigte es sich der Frage nachzugehen, ob dies auch noch aus den andern, von den Parteien diskutierten Gründen zutrifft. Nur der Vollständigkeit halber sei hierzu in der gebotenen Kürze noch Folgendes auszuführen: 1 ST.2014.121

- 8 - c) Die Pflichtige verbuchte in den Geschäftsjahren 2008 - 2011 folgende Lizenzeneinnahmen: 2008 2009 2010 2011 Fr. 145'638.- 139'543.- 238'165.- 256'634.- vom Ertrag 30% 25% 10% 7%. Im Jahr 2010 hat sie die Einnahmen nach eigenen Berechnungen nur zu 1,5% in der Schweiz und 2011 gänzlich im Ausland erwirtschaftet. Den

entsprechenden Abrechnungen ist jedoch zu entnehmen, dass die in der Schweiz erzielte Quote im Jahr 2010 2,85%, entsprechend Fr. 6'790.18, ausmachte (Fakturen an die FAG). Die übrigen, allesamt von der Enkelgesellschaft H GmbH & Co. KG in I, vereinnahmten Lizenzzerträge gelten nach übereinstimmender Auffassung der Parteien als im Ausland erzielt, obwohl die Pflichtige in I über keine Betriebsstätte verfügt. Sieht man dergestalt vom Betriebsstätteerfordernis ab, erwiesen sich die für die Beurteilung des Holdingprivilegs massgebenden Lizenzeinnahmen in den Steuerperioden 2010 und 2011 damit als unbedeutend bzw. nicht vorhanden, weil die im Ausland erwirtschafteten Zuflüsse nicht zu berücksichtigen sind. Es läge ein zulässiger Nebenzweck vor. d) Allerdings gilt es im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode 2010 in Betracht zu ziehen, dass die Pflichtige aus ihren Managementdienstleistungen für die Tochter- bzw. Enkelgesellschaft schon Einnahmen von 22% erzielt hat und demnach unter Einbezug der im Inland erwirtschafteten Lizenz Einkünfte insgesamt rund 25% des Ertrags mit Nebenzwecken vereinnahmte. Kommt hinzu, dass sie 2010 aus dem Verkauf von Maschinen und Entwicklungen an die FAG unstreitig einen Buchgewinn von Fr. 154'671.45 realisiert hat. Dieser Gewinn entspringt der Ausübung eines Nebenzwecks, gehört die Veräusserung von Maschinen und Entwicklungen an eine Tochtergesellschaft doch nicht zum Hauptzweck einer Holdinggesellschaft bzw. nicht zur Verwaltung des eigenen Vermögens. Dabei ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen im Rekurs unerheblich, dass es sich – wirtschaftlich betrachtet – lediglich um einen ("unechten") Buchgewinn bzw. nur um "wieder eingebrachte Abschreibungen" handelt, da der Zufluss sich buchhalterisch und steuerlich eben gleichwohl als Gewinn und damit ertragswirksam auswirkt. Dadurch erhöht sich die Quote der Einnahmen aus Nebenzwecken pro 2010 aber weiter auf über 27%. Bei einer solch hohen Quote erscheint es als nicht sachgerecht, diese noch als untergeordnet zu bezeichnen. Die Voraussetzung 1 ST.2014.121

- 9 - gen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft wären diesfalls in der Steuerperiode 2010 auch bei isolierter Betrachtung derselben nicht erfüllt. In der Steuerperiode 2011 verfolgte die Pflichtige zwar ebenfalls die Vergabe von Lizenzen, jedoch resultierten daraus keine für die Beurteilung des Holdingprivilegs massgebenden inländischen Einnahmen, sodass – wie erwähnt – von einem zulässigen Nebenzweck auszugehen ist. Als weiterer Nebenzweck in dieser Periode verbleibt damit nur die Erbringung von Managementdienstleistungen. Weil die damit erwirtschafteten Einnahmen nur 10% des Ertrags ausmachen, liegt ebenfalls ein zulässiger Nebenzweck vor. Gleichwohl steht der Pflichtigen das Holdingprivileg aber auch in dieser Periode nicht zu, weil die Voraussetzungen für dessen Gewährung schon in der Folgeperiode 2012 wegen überwiegender Einnahmen aus den Managementdienstleistungen als Nebenzweck erneut nicht erfüllt sind. Eine einzige Steuerperiode, in der das Holdingprivileg gewährt werden könnte, danach aber nicht mehr, reicht nach dem Gesagten nicht aus, um die Privilegierung für diese eine Periode zu gewähren, da der Status als Holdinggesellschaft längerfristig erfüllt sein muss. e) Weiter weist die Pflichtige in den Erfolgsrechnungen 2009 - 2011 aktivierte Entwicklungskosten von Fr. 378'005.- (2009), Fr. 732'736.- (2010) und Fr. 597'904.- (2011) aus und schreibt diese linear über fünf Jahre ab. Dies verträgt sich mit dem Status einer Holdinggesellschaft ebenfalls nicht.

### **E. 3**

Damit ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

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