

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.252 vom 4. November 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-11-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.252

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.252 du 4 novembre 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.252 del 4 novembre 2011

Regeste

Eine deutsche GmbH & Co KG, welche das sehr hohe Vermögen der Kommanditären verwaltet, betreibt nach internem schweizerischen Recht blosser Vermögensverwaltung. Nach DBA-D indessen erfüllt sie die Voraussetzungen einer Unternehmung. Weiter sind die Einrichtungen und Personal der Komplementärin als Betriebsstätte im Sinn des DBA-D zu qualifizieren, weshalb Ertrag und Vermögen nach Deutschland auszuscheiden sind.

Erwägungen

E. 1

ST.2014.252

- 5 -

E. 2

a) Die persönliche Zugehörigkeit gemäss § 3 StG begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Gestützt darauf werden grundsätzlich alle Einkünfte, d.h. das weltweite Einkommen, sowie – bei den Staats- und Gemeindesteuern – das gesamte Vermögen erfasst. Soweit sich die Steuerfaktoren auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb der Schweiz beziehen, sind diese allerdings von der Bemessungsgrundlage auszuscheiden (§ 5 Abs. 1 StG). Dabei handelt es sich um eine unbedingte Steuerbefreiung, die jedoch unter dem Progressionsvorbehalt von § 6 Abs. 1 StG steht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 6 N 5 StG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 3 StG). Aus schweizerischer Sicht sind – gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung – Vermögen und Ertrag der kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaft beim Gesellschafter am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, I. Teil, Band 4, § 8, IV A, 1 Nr. 5 f.; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 11 N 10 f; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 N 77 ff.). Kaufmännischer Natur sind jene Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und mit ihrem Betrieb nach aussen in Erscheinung treten (Höhn/Mäusli, § 11 N 10). Unter Geschäftsbetrieb ist ein von Personen betriebenes Unternehmen zu verstehen, d.h. organisierte Einheiten von Arbeit und Kapital, die selbstständig, gegen aussen sichtbar und planmässig wirtschaftliche Leistungen für Dritte erbringen. Ein Geschäftsbetrieb erfordert feste Anlagen oder Einrichtungen (Peter

Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2011, Art. 4 N 4 ff. DBG). In diesen Fällen ist gestützt auf § 5 Abs. 1 StG eine Ausscheidung vorzunehmen. Beteiligungen samt Ertrag an nichtkaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften begründen am Gesellschaftssitz kein Spezialsteuerdomizil der Gesellschafter. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, deren Tätigkeit sich in der blossen Verwaltung des eigenen Vermögens erschöpft, und die über keine ständigen körperlichen, der Geschäftstätigkeit dienenden Anlagen und Einrichtungen am Gesellschaftssitz verfügen. Die Vermögensverwaltung gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch dann nicht als kaufmännisches Gewerbe, wenn das Vermögen beträchtlich 1 ST.2014.252

- 6 - ist und die Geschäftsführung über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. Mäusli-Allenspach, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 18 N 38). Solche Gesellschaften betreiben kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe und verfügen über keinen Geschäftsbetrieb (Locher, Art. 4 N 12 DBG). Diesfalls sind die Anteile von den einzelnen Gesellschaftern an ihrem eigenen Hauptsteuerdomizil zu versteuern, soweit nicht das Spezialsteuerdomizil des Liegenschaftsorts besteht (BGE 98 Ia 212 E. 3, bestätigt mit BGr, 27. Januar 2000, 2P.126/1998; Höhn/Mäusli, § 11 N 11). Macht der Steuerpflichtige, der seinen Wohnsitz im Kanton hat und damit hier unbeschränkt steuerpflichtig ist, geltend, sein Geschäftsort befinde sich nicht im Wohnsitzkanton bzw. in der Schweiz, weshalb ein Teil des Einkommens und Vermögens nicht der hiesigen Steuerhoheit unterliege, so behauptet er steuermindernde Tatsachen, für die er beweisbelastet ist (VGr, 14. September 1993, SB 93/0003). Er hat deshalb von sich aus die wesentlichen Umstände zu substantizieren und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Insbesondere hat seine Darstellung all jene Umstände zu enthalten, aus welchen sich die Voraussetzungen eines ausserkantonalen bzw. ausländischen Geschäftsorts ergeben, so namentlich, dass sich seine Erwerbstätigkeit dort in ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen abwickelt. Misslingt der Beweis für die behaupteten Tatsachen, so ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, sie hätten sich nicht verwirklicht. b) Zu entscheiden ist die Frage, ob die D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG als kaufmännische oder nicht-kaufmännische Kommanditgesellschaften zu betrachten sind. aa) Der Pflichtige macht geltend, es handle sich um kaufmännische Gesellschaften. Gemäss seiner Sachdarstellung halten und verwalten diese die gesamten gebundenen Finanzreserven der Gründerfamilien. Überschüssige Liquidität des Konzerns werde als zweckgebundene, im Einzelfall zu beschliessende Entnahme abgeschöpft und in die D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG eingelegt. Dort seien sie dem individuellen Zugriff der Familienmitglieder entzogen und könnten bei Bedarf wieder im Konzern eingesetzt werden. Die D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG dienten damit als Eigenversicherung und Haftungsreserven. Die Anlageausschüsse des Konzerns und der D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG würden von denselben Personen geleitet. Die Geschäftsleitung erfolge durch die F GmbH. Diese verfüge 1 ST.2014.252

- 7 - über eigene Büroräumlichkeiten auf dem Konzerngelände; der Mietaufwand betrage EUR 115'000.-, und der Personalaufwand EUR 3,1 Mio. pro Jahr. 2009 seien 14 Mitarbeiter beschäftigt worden. Diese würden D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG über Dienstleistungsverträge zur Verfügung gestellt. Dementsprechend belaste die FGmbH fast alle Kosten D GmbH & Co. KG und E GmbH & Co. KG sowie der C AG & CO. KG. Die einzelnen Gesellschafter hätten über die Vermögensmittel keine Verfügungsmacht, da

diese im Gesamteigentum stünden. Entnahmen seien nur in sehr be- grenztem Rahmen zulässig und bedürften der Zustimmung einer qualifizierten Mehrheit der übrigen Gesellschafter, ebenso die Übertragung von Gesellschaftsanteilen. Weiter führt er aus, für die Qualifikation als feste Geschäftseinrichtungen sei einzig erforderlich, dass eine Büroinfrastruktur vorhanden sei, welche dem Unterneh- men dauernd zur Verfügung stehe; dabei sei es unerheblich, auf wessen Namen diese gemietet worden seien. Damit verfügten die D GmbH & Co. KG und die E GmbH & Co. KG über solche in Deutschland. Sie betrieben zudem keine passive Vermögensverwal- tung, sondern eine aktive Bewirtschaftung ihrer Anlagen und Beteiligungen. Dazu ver- fügten sie über qualifiziertes Personal, welches ihnen im Rahmen des Dienstleistungs- vertrags zur Verfügung stehe. Die Anlagen im Gesamtumfang von mehreren Mrd. EUR erforderten eine professionelle Bewirtschaftung und ein fachkundiges Management. Darüber hinaus erfülle die Tätigkeit der beiden Gesellschaften auch die Voraussetzun- gen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels. Hingegen sei die Stellung des Pflichtigen nicht mit derjenigen eines Investors bei einem Anlagefonds zu vergleichen. In der Replik führten sie weiter aus, die gehaltenen Vermögenswerte überstie- gen diejenigen der Mehrheit der Schweizer Pensionskassen. Als institutionelle Anleger betrieben die beiden Gesellschaften eine aktive Bewirtschaftung ihrer Anlagen und Beteiligungen. Von den angestellten 14 Personen seien 7 Personen nur für sie tätig gewesen. Die entsprechenden Kosten würden ihnen von der F GmbH mit einem Auf- schlag von 2% weiter verrechnet. bb) Gestützt auf die vorliegenden Unterlagen sowie die Sachdarstellung der Pflichtigen ist vorab festzustellen, dass die D GmbH & Co. KG und die E GmbH & Co. KG keine Geschäftstätigkeit betreiben, welche über die Verwaltung des Vermögens der Kommanditäre hinausgeht. 1 ST.2014.252

- 8 - Sowohl die D GmbH & Co. KG als auch die E GmbH & Co. KG bezwecken die Anlage von Finanzmitteln im Geld- oder Kapitalmarkt, den Erwerb von Immobilien, Edelmetallen und anderen Vermögensgegenständen und die Verwaltung dieses Ver- mögens (je § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags. Dementsprechend enthalten ihre Bilanzen denn auch nur Wertschriften und keine eigentlichen Produktionsmittel. Un- streitig bieten sie sich nicht öffentlich für Vermögensverwaltungsdienstleistungen an und erbringen sie auch keine Leistungen wie etwa Managementaufgaben oder Consul- ting. Ihre Tätigkeit ist deshalb als reine private Vermögensverwaltung zu qualifizieren. Daran ändert nichts, dass das verwaltete Vermögen sehr hoch und die Verwaltung mit beträchtlichem Personaleinsatz aktiv und professionell betrieben wird. Gleiches gilt für den Hinweis des Pflichtigen, die Gesellschaften dienten im Rahmen des Konzerns als Eigenversicherung bzw. Haftungsreserve. So räumt er selbst ein, dass keine Vereinba- rungen mit der C AG & CO. KG vorliegen, aus welchen sich irgendwelche Haftungs- verpflichtungen der D GmbH & Co. KG und der E GmbH & Co. KG ergeben würden. Bei dieser Sachlage ist zu schliessen, dass das Bereitstellen von Finanzmitteln zur Absicherung des Konzerns letztlich ebenfalls ein freiwilliger Anlegeentscheid der Kommanditäre darstellt und den Umfang der Vermögensverwaltung nicht überschreitet. Daran ändert nichts, dass unter den beteiligten Kommanditären eine sehr en- ge rechtliche Bindung besteht und der Pflichtige über seinen Anteil nur sehr beschränkt verfügen kann. Dabei handelt es sich um rein interne Vereinbarungen, welche sicher stellen sollen, dass der Konzern im Besitz der (...) Gründer-Familienstämme verblei- ben soll. Es ist nicht einzusehen, inwiefern diese rein privat motivierte Gestaltung der rechtlichen Verhältnisse einen Geschäftsbetrieb begründen soll. c) Handelt es sich demnach bei der Tätigkeit um private Vermögensverwal- tung, so sind die beiden Gesellschaften – aus dem Blickwinkel des internen schweize- rischen

Rechts – als nichtkaufmännische Personengesellschaften zu beurteilen, und kommt der in Deutschland ausgeübten Tätigkeit von vornherein nicht die Qualität eines Geschäftsbetriebs zu. Damit kann von vornherein offen bleiben, ob die ihnen in Form der von der F-GmbH zur Verfügung gestellte Infrastruktur als eigene feste Anlagen und Einrichtungen qualifizieren, da auch eine private Vermögensverwaltung in festen eigenen Anlagen nicht dazu führt, dass die Tätigkeit als kaufmännisch im Sinn der vorstehenden Erwägungen zu qualifizieren wäre. 1 ST.2014.252

- 9 -

E. 3

E (...) keine

E. 4

D + E (...) ca. 10 institutionelle Anl.

E. 5

D + E (...) ca. 10 institutionelle Anl. In Anbetracht des hohen Investitionsvolumens und der Beteiligung der D GmbH & Co. KG + E GMBH & CO. KG an den Anlageentscheiden ist demnach hier von einer aktiven Vermögensverwaltung mit Personaleinsatz auszugehen. Die Verhältnisse präsentieren sich damit in einem entscheidenden Punkt anders als beim verwaltungsgerichtlichen Entscheid vom 25. Juni 2014 (SB.2013.00040/00041, www.vgrzh.ch), wo sich die Aktivitäten der Personengesellschaft auf das passive Halten von Beteiligungen am Konzern selber beschränkten. k) Zusammenfassend sind damit die Voraussetzungen erfüllt, um bei der D GmbH & Co. KG und E GMBH & CO. KG von Unternehmen nach Art. 7 Abs. 1 DBA-D auszugehen, welche ihre Tätigkeit in einer ausländischen Betriebsstätte ausüben. Damit ist sowohl der Ertrag als auch das betreffende Vermögen des Pflichtigen nach Deutschland auszuscheiden (Freistellung mit Progressionsvorbehalt, Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D). Dies ergibt folgende Einschätzung: [...] 1 ST.2014.252

- 18 - 4. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Aufgrund des nahezu vollständigen Obsiegens des Pflichtigen sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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