

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.5 vom 26. Juni 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-06-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.5

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.5 du 26 juin 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.5 del 26 giugno 2014

Regeste

Die von zwei Schwestergesellschaften untereinander vereinbarte Verteilung der Mietzinse für ihre Ladenlokale führen zu einer gleichmässigen Belastung und ist deshalb geschäftsmässig begründet, weshalb keine verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen. Da der statutarische Sitz unstreitig lediglich formeller Natur war, ist auf den tatsächlichen Sitz abzustellen, welcher am Wohnort des Geschäftsführers liegt, da nur dort Büroräume vorhanden sind. Der Vorausanteil ist indessen zu kürzen, da aufgrund der Franchisebeziehung zu einem Grossanbieter der Umfang der verbleibenden Geschäftsführungsaufgaben gering ist.

Erwägungen

E. 1

ST.2014.5

- 12 - auch der von der F AG zu bezahlende Kostenanteil zum Ansatz von 16% des Umsatzes als den Verhältnissen angemessen und besteht auch hier keine Veranlassung für eine Korrektur. cc) Das kantonale Steueramt begründet die Aufrechnung in erster Linie damit, dass im Mietvertrag mit dem Einkaufszentrum Q eine Umsatzmiete von 6,5% vereinbart wurde, und übernimmt diesen Wert als Drittvergleich (Revisionsbericht S. 11). Es verkennt damit bezüglich des Mietobjekts in K indessen, dass die von der Hauptmieterin in Rechnung gestellten Beträge eben gerade nicht auf der Umsatzmiete beruhen, sondern dass die höheren fixen Mindestmieten zu Anwendung gelangen, welche an den Umsätzen der Pflichtigen und der F AG gemessen erheblich höher liegen als 6,5%. Beim Einkaufszentrum Q war demgegenüber die Umsatzmiete höher als die Mindestmiete. Die Umsatzmiete im Einkaufszentrum Q erweist sich damit hinsichtlich der Miete in K als untaugliche Vergleichsgrundlage. Die von der Pflichtigen gewählte Lösung führt demgegenüber zu einer gleichmässigen Kostenverteilung und ist damit geschäftlich gerechtfertigt. Insgesamt erweisen sich damit die Einschätzungen als zu hoch und sind zu korrigieren. Dies führt zur Gutheissung des Rekurses in diesem Punkt. Bezüglich der Miete in L stellt sich die Frage nach der Geschäftsmässigkeit der von der F AG bezahlten Miete angesichts des Umstands, dass die F AG mit 16% ihres Umsatzes mehr bezahlt als die Gesamtmiete am Gesamtumsatz ausmacht, ohnehin nicht und fährt die Pflichtige damit noch gut.

E. 1.1

31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 85'800.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 190'000.- einzuschätzen; eventualiter sei der Fall an die Vorinstanz zur Neueinschätzung zurückzuweisen. Ferner beantragte sie die Zuspreechung einer Parteientschädigung. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Einschätzung nach

pflichtgemäßem Ermessen seien nicht erfüllt gewesen. Die Bedingungen der Untermietverträge seien anlässlich der Revision mit dem Buchprüfer besprochen worden, sodass keine Unklarheit mehr bestanden habe. Das Kantonale Steueramt habe die Höhe der Schätzungen nicht begründet. Schriftliche Mietverträge der Pflichtigen mit der F AG gebe es nicht. Buchungsdifferenzen zwischen der F AG und ihr seien auf die unterschiedliche Art der Verbuchung des Mietzinses zurückzuführen. Eine genauere Analyse ergäbe aber, dass die Mietzinse aus Untermiete jeweils

E. 2

a) Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättkantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 26 N 3 mit Hinweisen). Die den einzelnen Kantonen zustehenden Quoten können aufgrund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfskriterien (indirekte Methode), d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale wie Umsatz, Erwerbsfaktoren etc., bestimmt werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verdient die direkt-quotenmässige Ermittlung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse grundsätzlich den Vorzug. Sie setzt aber voraus, dass für die Betriebsstätten getrennte Buchhaltungen vorliegen und sich in der Betriebsstätte ein vollständiger Handels- oder Fabrikationsbetrieb mit weitgehender Selbständigkeit und 1 ST.2014.5

- 13 - einer eigenen örtlichen Geschäftsleitung befindet (BGr, 31. August 2004, StE 2005 A 24.44.3 Nr. 1 = StR 2005, 107). Die Grundregel der Gewinnausscheidung nach Hilfsfaktoren geht dahin, den Gesamtgewinn der Unternehmung nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) für die Erzielung dieses Gewinns zukommt, auf die Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) aufzuteilen (Höhn/Mäusli, § 26 N 23; BGE 93 I 422 = Pra 57 Nr. 25 = StR 1968, 273). Bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen dient der in den Betriebsstätten und am Hauptsitz erzielte Umsatz als Schlüssel für die Ermittlung der Gewinnsteuerquoten (Höhn/Mäusli, § 26 N 35). Dies kann indessen zu einem Ergebnis führen, welches der Tätigkeit der Zentrale und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, indem die für den Hauptsitz rechnerisch ermittelte Quote, gemessen an dessen Bedeutung für das Gesamtunternehmen, zu niedrig ausfällt. Das trifft namentlich bei der (indirekten) Aufteilung nach Umsätzen zu, weniger dagegen bei der Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren. In diesen Fällen ist der Bedeutung des Hauptsitzes nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durch Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipiums) am Gewinn an den Hauptsitz Rechnung zu tragen. Der Vorausanteil ist somit "ein Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen" (Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Systematische Entscheidungssammlung, § 8, II C, 6 Nr. 27). Zu den zentralen Funktionen, welche mit dem Vorausanteil berücksichtigt werden sollen, gehören nicht nur leitende und koordinierende Tätigkeiten des Sitzes, sondern ebenso weitere zentrale Unternehmensfunktionen wie beispielsweise Wareneinkauf, zentraler Rechtsdienst und zentrale Datenverarbeitung (Teuscher/Lobsiger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 31 N 5). Die Höhe des Vorausanteils ist eine Ermessenfrage. In der Regel wird er auf 10 bis 20% festgesetzt,

wobei bei Handelsunternehmen 20% die Regel sind (Höhn/Mäusli, § 26 N 31b und 38, Teuscher/Lobsiger, § 31 N 36). b) Die Pflichtige führte keine Betriebstätterbuchhaltungen, weshalb das kantonale Steueramt zu Recht gestützt auf das Hilfskriterium Umsatz eine Ausscheidung nach der indirekten Methode vorgenommen hat. Damit stellt sich die Frage eines Vorausanteils für den Hauptsitz. Die Pflichtige hatte bis zum ... Mai 2011 ihren statutari- schen Sitz in H. Die Parteien sind sich einig, dass die per diesen Stichtag erfolgte Sitz- verlegung nach I rein formell war und keinen neuen Gesellschaftssitz begründete. Das 1 ST.2014.5

- 14 - kantonale Steueramt hat deshalb auch für 2011 den Sitz in H beansprucht und dem Kanton Zürich einen Vorausanteil zugewiesen. Die Pflichtige macht dagegen geltend, für die Steuerperiode 2011 sei auf den faktischen Sitz abzustellen, welcher sich am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in E befunden habe, weshalb der Vorausanteil dem Kanton Aargau zuzuweisen sei. aa) Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach dem Ort des Sitzes, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 7 StG). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächli- chen Geschäftsführung abzustellen. Dieser liegt nach der Rechtsprechung des Bun- desgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittel- punkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E 2.2, mit Hinweisen, auch zum Fol- genden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 11 ff. StG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten aus- geübt wird (BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2). Das Bundesgericht grenzt die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit letztere sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Entscheidend ist jener Ort, wo die Fäden der Ge- schäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fal- len. Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. Übersicht in Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Ver- hältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 ff.). Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entschei- dend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 E. 3.1 = ASA 75 S. 294; Athanas/Giglio in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 50 N 12 ff. DBG). Liegt die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesell- schaft aber ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungs- rats, kann auch sein Wohnsitz als Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten gelten, wenn die Handlungen, die im Rahmen der Geschäftsführung und Verwaltung vorge- 1 ST.2014.5

- 15 - nommen werden, auf verschiedene Orte entfallen und die Gesellschaft nicht über feste Einrichtungen und Personal verfügt (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, IB Nr. 11 sowie Heilin- ger/Maute, StR 2008, 757). bb) Nach Sachdarstellung der Pflichtigen wird die Geschäftsführung durch D allein wahrgenommen. Diesem stehe hierzu an seinem Wohnort in E eine Büroinfra- struktur zur Verfügung. Die gesamte Planung, Entscheidungsfindung und Ausführung der

unternehmerischen Entscheide finde dort statt. Auch die anderen Mitglieder des Verwaltungsrats hätten ihren Wohnsitz in E. In H verfüge die Pflichtige demgegenüber über keine Büros; einzig die Buchhaltung werde durch einen beauftragten Treuhänder in H erledigt. Auf Auflage erklärte die Pflichtige mit Eingabe vom 30. April 2014, D nehme folgende Aufgaben wahr: Verarbeitung der Tagesabrechnungen, Vorbereitung der Buchhaltungsunterlagen, Anfertigung der Umsatzstatistiken, Kontrolle der Post- und Bankkonti, Auslösung von Zahlungen, Personalwesen (Ausarbeitung Arbeitsverträge, Führung der Personaldossiers), Erarbeitung und Kontrolle von Umbauprojekten. Er suche die einzelnen Filialen im Durchschnitt zweimal pro Woche auf, wobei er sich jeweils rund 1 ½ Stunden dort aufhalte. Die Leitung der Filialen erfolge durch Filialleiterinnen. Die Bestimmung des Sortiments und die laufende Assortierung der Ware erfolge automatisch datengesteuert über das von der Franchisegeberin J AG zur Verfügung gestellte Kassensystem. Die R werde durch diese erstellt, ebenso die Präsentation der Ware. Die F AG habe in E zwei grosse Räume in einer Scheune von 164,43 m² gemietet, welche diese als Büro, zur Warenanlieferung und als Zwischenlager nutze; diese würden von der Pflichtigen zur Hälfte mitbenützt. D habe einzig dort einen festen Arbeitsplatz. Dort würden auch die wichtigsten Geschäftsunterlagen abgelegt. Die Dauererträge der Rekurrentin erschöpften sich im Franchisevertrag mit der J AG. Aus diesen Ausführungen ergibt sich zunächst, dass die Geschäftsführung in der Person von D konzentriert ist, woraus zu schliessen ist, dass sie dort örtlich verankert ist, wo er üblicherweise tätig ist. Nach dem vorgelegten Mietvertrag verfügt die Pflichtige im Q in H über keine Büroflächen (nur Verkaufsraum und Lagerraum). Mit Bezug auf die Filiale im Einkaufszentrum in L geht die Art der gemieteten Flächen aus den vorgelegten Nachträgen zum Mietvertrag nicht unmittelbar hervor; indessen zeigen die Planskizzen und Fotos keine Büroräume. Fehlt es damit bereits an den örtlichen Voraussetzungen in den genannten Filialen, so spricht dies bereits gegen die Annahme, dass die tatsächliche Geschäftsführung im Kanton Zürich erfolgt ist. Demgegen- 1 ST.2014.5

- 16 - über kann als erwiesen gelten, dass dem Geschäftsführer die von der F AG gemieteten Lagerräumen zur Mitbenutzung zur Verfügung stehen, und dass dort eine Büroinfrastruktur besteht. Es erscheint als naheliegend, dass er in diesen Räumen, welche zudem nahe an seinem Wohnort liegen, auch die administrativen Aufgaben für die Pflichtige erledigte. Dies spricht dafür, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung sich effektiv in E befand. cc) Mit Bezug auf die Höhe des Vorausanteils fällt indessen in Betracht, dass ein Grossteil der Aufgaben, welche üblicherweise am Hauptsitz wahrgenommen werden und den Vorausanteil rechtfertigen, aufgrund der grossen Abhängigkeit der Pflichtigen von der J AG und den resultierenden automatisierten Abläufen gar nicht anfallen. Dies betrifft insbesondere die Auswahl des Sortiments, den Wareneinkauf und Präsentation. Weiter hält sich der Geschäftsführer jeweils zweimal pro Woche rund 1 ½ Stunden in den Filialen auf. Mithin ist der Umfang der verbleibenden Geschäftsführungsaufgaben, welche in E wahrgenommen werden müssen, geringer als sonst üblich. Dies rechtfertigt es, den Vorausanteil zu kürzen und auf 10% festzusetzen. c) Mit Bezug auf die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 ist die Pflichtige demnach antragsgemäss einzuschätzen. Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 ergibt sich folgende Einschätzung: ZH AG OW Gesamt Fr. Fr. Fr. Fr. Ertragsausscheidung nach Umsatz 3'295'791.- 1'941'759.- 0.- 5'237'550.- 62,93% 37,07% 0% 100% Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung 118'144.- Aufrechnung Managementfee (nicht streitig) 52'375.- Reingewinn 170'519.- - Vorausanteil 10% 17'052.- - 17'052.- Rest nach Quoten 96'576.- 56'891.- 0.- 153'467.- steuerbarer Reingewinn 96'576.- 73'943.- 0.-

170'519.- gerundet 96'500.- 73'900.- 170'500.-. 1 ST.2014.5

- 17 -

E. 3

Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres weit überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

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