

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2017.243 vom 2. Juni 2015

ZH Steuerrekursgericht, 2015-06-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2017.243

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2017.243 du 2 juin 2015

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2017.243 del 2 giugno 2015

Regeste

Interkantonale Steuerauscheidung. Ermessenseinschätzung Erstellt, pflegt und vertreibt eine Unternehmung nur eine, auf kundenspezifische Bedürfnisse angepasste Software, so stellt sie keine Handels- oder Dienstleistungsunternehmung dar. Die Aufteilung der Umsätze in Lizenzeinnahmen und Dienstleistungsertrag ist künstlich, da ein Gesamtpaket verkauft wird. Die Steuerauscheidung ist daher – wie bei Fabrikationsunternehmungen – nach den Hilfsfaktoren Miete, Saläre und lokalisierte Aktiven vorzunehmen. Die Ermessenseinschätzung erfolgte mangels zuverlässiger Unterlagen zu Recht. Der Unrichtigkeitsnachweis wurde im Rekursverfahren nicht erbracht.

Erwägungen

E. 2

ST.2017.243

- 7 - b) Vorliegend hat das kantonale Steueramt zunächst mittels Auflage Angaben zu Hilfskriterien verlangt, die für eine zuverlässige Einschätzung der zürcherischen Steuerfaktoren notwendig sind. Nachdem gemäss den Einschätzungsakten die Auflage trotz Mahnung nicht beantwortet worden war, ist das kantonale Steueramt zu Recht zur Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen geschritten. Allerdings war bereits nach damaliger Aktenlage offensichtlich, dass dem Betriebsstätte-Kanton Zürich keinesfalls das gesamte Kapital und der gesamte Gewinn zugewiesen werden konnte. Der Einspracheentscheid weicht deshalb zu Recht vom Einschätzungsentscheid ab. Im Rekurs bringt die Pflichtige erstmals vor, am 1. November 2016 Unterlagen eingereicht zu haben und legte die Kopie dieses Schreibens bei. Nach feststehender bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der allgemeine Grundsatz von Art. 8 ZGB, wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet, auch im Prozessrecht massgebend. So trifft u.a. die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren grundsätzlich diejenige Partei, welche die Handlung vorzunehmen hat (BGr, 9. April 2008, 2C_265/2008, E. 2.2.2; BGr, 4. November 2003, 2P.272/2003, E. 3.2; BGE 92 I 253 E. 3). Der Beweis, dieses Schreiben im Auflageverfahren rechtzeitig eingereicht zu haben, obliegt der Pflichtigen. In den Einschätzungs- und Einspracheakten fehlt dieses Schreiben. Einen Nachweis z.B. der Postaufgabe erbrachte die Pflichtige nicht. Zudem deutet die Aktenlage darauf hin, dass dieses Schreiben nicht beim kantonalen Steueramt eingegangen ist: So weist der Steuerkommissär in der Mahnung vom 22. November 2016 explizit darauf hin, dass trotz Auflage keinerlei Unterlagen eingereicht worden seien. Auf diese Mahnung reagierte die Pflichtige jedoch nicht. In der Einsprache nahm die Pflichtige auch keinen Bezug auf ihr angebliches Schreiben vom 1. November 2016. Aufgrund dessen ist davon auszugehen,

das Schreiben mit den Unterlagen sei gar nie abgeschickt worden.

E. 3

a) Gegen eine Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Abs. 2 Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (Abs. 2 Satz 2). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. § 140 Abs. 2 StG enthält eine Kognitions-

- 8 - beschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstation nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Martin Zweifel, Art. 48 N 49 StHG, auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Martin Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144). 2 ST.2017.243

- 9 - b) Auch nachdem die Pflichtige mit der Einsprache etliche Belege eingereicht hatte, verblieben noch Unsicherheiten bezüglich des Sachverhalts. So liessen sich die Kriterien, nach denen die Pflichtige die handschriftlichen Zuteilungen vorgenommen hatte, höchstens erahnen. Die für eine Plausibilitätsprüfung notwendige Beschreibung der Geschäftstätigkeit am Hauptsitz und in F fehlte jedoch nach wie vor. Kopien oder Auszüge aus den Arbeitsverträgen wurden nicht vorgelegt; die eingereichte Mitarbeiterliste mit Angabe des jeweiligen Arbeitsortes vermag diese verlangten Dokumente nicht vollständig zu ersetzen.

Die Mietverträge für die Geschäftsräumlichkeiten in E und F wurden zwar eingereicht, für die geltend gemachte teilweise Untervermietung fehlten jedoch jegliche Angaben und Unterlagen. Unter diesen Umständen erfolgte das Festhalten an einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch im Einspracheentscheid zu Recht. Daraus folgt, dass die Pflichtige die vorliegende Einschätzung nur aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann (§ 140 Abs. 2 StG). In materieller Hinsicht erklärt die Vorinstanz zunächst die vor der Sitzverlegung an die Steuerverwaltung E gerichtete Ruling-Anfrage vom 10. April 2008 für irrelevant. Sie betraf im Wesentlichen die Einführung einer Mitarbeiterbeteiligung. Eher nebenbei erwähnt die Anfrage, dass nach einer Sitzverlegung der Pflichtigen nach E für die Betriebsstätte F eine separate Buchhaltung geführt werde und die Steuerauscheidung nach der direkten Methode erfolgen solle. Nachdem die Pflichtige unstreitig im Kanton Zürich steuerpflichtig geblieben, die Ruling-Anfrage dem Zürcher Steueramt nie vorgelegt und für die Betriebsstätte F auch nie eine separate Buchhaltung geführt worden war, kann dieser Anfrage, ungeachtet dessen, dass die Steuerverwaltung E ihr zugestimmt hat, vorliegend keine Bedeutung zukommen. c) Die von der Pflichtigen vertretene (und von der Steuerverwaltung des Kantons E akzeptierte) Ausscheidung aufgrund der Umsatzzahlen, die die Pflichtige auf Lizenzentnahmen und Dienstleistungserträge aufteilt, lehnt die Vorinstanz ab. Sie führt an, dass eine objektmässige Zuteilung von Erträgen nur bei betriebsfremden Erträgen vorgenommen werden könne. Die "verlizenzierte" G sei aber nicht betriebsfremd, sondern zur Hauptsache von Personal entwickelt worden, das in der Betriebsstätte F tätig gewesen sei. Die "Verzahnung von Entwicklung und Verlizenzierung" führe dazu, dass die Lizenzentträge Teil des gesamten Betriebsergebnisses und demnach nach Quoten aufzuteilen seien. Der Wertschöpfungsbeitrag der einzelnen Unternehmungsteile sei dabei sachgerecht abzubilden. 2 ST.2017.243

- 10 - Demnach verfährt die Vorinstanz eine Gewinn-Steuerausscheidung nach der indirekten Methode mit Hilfsfaktoren. Sie nimmt deshalb die Ausscheidung aufgrund der Miete (ohne Berücksichtigung einer Untermiete; kapitalisiert mit 6%), der Saläre (kapitalisiert mit 10%) sowie der lokalisierten Aktiven vor. Dabei berücksichtigt sie noch folgende Korrekturen: - Bei den Salären wird die Hälfte der Geschäftsleiter-Saläre F zugeteilt und dafür umgekehrt pauschal Fr. 50'000.- der übrigen Saläre E "gutgeschrieben". - Von den mobilen Konten wird ein Teil (im Verhältnis zu den von der Pflichtigen angegebenen Umsatzzahlen) nach F "transferiert". Das Präzipium für den Sitz E verweigert die Vorinstanz mit der Begründung, dass sowohl die Haupt- als auch Nebentätigkeiten der Pflichtigen hauptsächlich in F ausgeübt würden. Der Sitz werde vorliegend nicht – wie häufig in anderen Fällen – für seine Overhead-Arbeiten ungenügend entschädigt, sondern im Gegenteil weise die Betriebsstätte bei der Gegenüberstellung vom Umsatz mit den Personalkosten und der Miete einen Verlust aus. d) Die Pflichtige hält an der Gewinn-Steuerausscheidung gemäss den von ihr angegebenen Umsatzzahlen fest. Sie begründet dies damit, dass sie in den Jahren 1999 bis 2008 die für die Finanzindustrie bestimmte G "H" entwickelt und diese 2010 in den USA patentieren lassen. Die G sei seit 2008 weitgehend unverändert. Die Wertschöpfung geschehe durch Lizenzierung dieser G sowie das entsprechende Marketing. Daneben würden Nebenleistungen, insbesondere in Form von Updates, Implementation und Integration der G bei den Kunden mit kundenspezifischen Anpassungen sowie in Form von Schulungen erbracht. In D verfüge die Pflichtige über zwei feste Arbeitsplätze, die von den drei Zeichnungsberechtigten benutzt würden. Das in D tätige Management kümmere sich um den Verkauf von Lizenzen und

Dienstleistungen, das Produktdesign sowie die Produkt- und Firmenstrategie. Die Kundenakquirierung sowie die Vertragsverhandlungen und -unterzeichnungen würden ausschliesslich in D vorgenommen. Die Lizenzeinnahmen hätten im Jahr 2014 rund Fr. 2,5 Mio. betragen. In F erfolgten die Nebenleistungen (Produktunterhalt, Kundensupport, Produkt-Implementation) sowie das "Engineering (Produkt-Umsetzung)". Daraus seien 2014 Einnahmen von rund Fr. 800'000.- erzielt worden. Aus dieser Beschreibung schliesst die Pflichtige, dass die Wertschöpfung überwiegend in D erfolge, da die Lizenzeinnahmen dank der dort erfolgten Tätigkeiten erzielt worden seien. Diese Einnahmen stün- 2
ST.2017.243

- 11 - den nicht im direkten Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit in der Betriebsstätte. Umgekehrt könne die Betriebsstätte ohne die Tätigkeiten in D keine Dienstleistungen erbringen. In F werde keine G hergestellt, sondern lediglich unterhalten. Unzutreffend sei auch, dass der Sitz die Betriebsstätte für deren frühere G-Entwicklung zu entschädigen habe. Die Pflichtige verweist im Übrigen auf die rechtskräftigen Einschätzungen früherer Jahre, bei denen der Kanton Zürich sowohl die Ausscheidung nach Umsätzen als auch ein Präzipium von 20% zugunsten des Sitzes akzeptiert habe.

E. 4

a) Der Argumentation der Pflichtigen kann nicht gefolgt werden: Der Bruttogewinn aus dem Verkauf eines Produkts entsteht aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös sowie den Entwicklungs-, Produktions- und Vertriebskosten. Vorliegend "verkauft" die Pflichtige G, die sie in früheren Jahren entwickelt hat und heute noch bearbeitet. Die laufende Pflege sowie die weiteren Dienstleistungen, wie die Anpassung an kundenspezifische Bedürfnisse, der Support und die Schulung sind dabei als Gesamtpaket zu betrachten, selbst wenn dieses Paket von Kunde zu Kunde unterschiedlich zusammengestellt wird. Die Pflichtige verkauft ein einheitliches Produkt, wozu zumindest teilweise (Pflege, Support) zwingend auch die in F erbrachten Dienstleistungen gehören. Die Unterscheidung zwischen Lizenzeinnahmen, die dank den Marketing-Bemühungen entstünden, und den Einnahmen aus den Neben-Dienstleistungen, die sozusagen nur "Abfall-Produkte" seien, erscheint im Hinblick auf die Wertschöpfung künstlich. Da die Pflichtige offensichtlich nicht eine Standard-G anbietet, welche die Kunden lediglich einmalig kaufen und selbstständig einrichten können, ist der Verkauf von Lizenzen untrennbar mit den Dienstleistungen verbunden. Die Umsätze, welche die Pflichtige erzielt, können – zumindest in dieser Höhe – nur dank diesem Gesamtpaket erzielt werden. Es ist auch wenig glaubwürdig, dass das dreiköpfige Management sich fast nur um den Vertrieb kümmern soll und die in der Betriebsstätte tätigen weiteren neun Angestellten praktisch sich selbst überlässt. Vielmehr ist von einer intensiven Zusammenarbeit aller Angestellter auszugehen, was bedingt, dass zumindest ein Teil der Management-Leistung auch der Betriebsstätte gewidmet ist. 2 ST.2017.243

- 12 - Schliesslich ist nicht einzusehen, dass die Management- und Verkaufstätigkeit, die eine gewisse Diskretion bedingt, überwiegend an den zwei in einem unabgetrennten Bürogemieteten Arbeitsplätzen in D stattfinden soll, während in F acht abgetrennte und angeblich teilweise unbenutzte Büros zur Verfügung stehen. b) Die Pflichtige ist eine "gemischte" Unternehmung, indem sie (früher) selbst entwickelte Produkte verkauft und damit zusammenhängende Dienstleistungen erbringt. Die für Handels- und Dienstleistungsunternehmungen praktizierte Ausscheidung nach Umsätzen oder Honorareinnahmen wird der Tätigkeit der Pflichtigen daher nicht gerecht. Vielmehr ist die

Steuerausscheidung, wie bei einer Fabrikationsunternehmung, aufgrund der Hilfsfaktoren Miete, Saläre, lokalisierte Aktiven vorzunehmen. Da die Pflichtige nicht unterschiedliche Produkte anbietet, sondern ein Produkt mit Nebenleistungen verkauft, können auch nicht unterschiedliche Margen berücksichtigt werden. Zwar ist offensichtlich, dass die Pflichtige für ein Produkt, dessen ursprüngliche Entwicklungskosten längst abgeschrieben sind (Bilanzwert Fr. 1.-), beträchtliche (Lizenz-) Einnahmen und damit eine sehr hohe Marge erzielt, während die Kosten der in der Betriebsstätte erbrachten Dienstleistungen von den diesbezüglichen, zusätzlich in Rechnung gestellten Einnahmen nicht gedeckt sind. Indessen ermöglichen die Dienstleistungen eben gerade, dass die G von den Kunden überhaupt noch gekauft bzw. weiterverwendet wird. Die Abhängigkeit ist daher keine einseitige, wie die Pflichtige geltend macht, sondern eine gegenseitige. Ohne die in der Betriebsstätte vorgenommene Pflege der G würden auch die Lizenzeneinnahmen nicht mehr fließen. Lügen unabhängige Betriebszweige vor, müsste die Pflichtige die defizitäre Betriebsstätte schliessen. c) Damit bleibt noch zu prüfen, ob die im angefochtenen Entscheid vorgenommene Einschätzung "offensichtlich unrichtig" ist. Wie in E. 3b dargelegt, nimmt die Vorinstanz die Steuerausscheidung grundsätzlich aufgrund der Hilfsfaktoren vor, wie sie bei Fabrikationsunternehmungen üblicherweise angewendet werden. Dies ist mangels besserer Erkenntnisse vorliegend nicht zu beanstanden. Die vorgenommenen Korrekturen bei den Personalkosten sowie die Zuteilung der mobilen Konti erscheinen plausibel und sind von der Pflichtigen auch nicht substantiiert bestritten worden. Widersprüchlich mag erscheinen, dass bei der Kapitalausscheidung die immateriellen Werte (G, Patent) allein E zugewiesen werden, während sie – wie aufgezeigt – auch F "zugutekommen". Allerdings sind diese mit lediglich Fr. 2.- bewertet, so dass ihnen zahlenmässig keine Bedeutung zukommt. Ferner ist inkonsequent, dass für die Aufteilung 2 ST.2017.243

- 13 - der mobilen Konti die von der Pflichtigen vertretene Umsatzverteilung verwendet wird, die zuvor als für die Ausscheidung nicht relevant bezeichnet worden ist. Im Ergebnis erscheint jedoch richtig, dass ein Teil der mobilen Konti der Betriebsstätte zugewiesen wird. Der Anteil von rund 24% erscheint dabei, in Anbetracht der Bedeutung der Betriebsstätte, als eher zu tief als zu hoch. Korrekt ist im Weiteren, dass dem Sitz ein Präzipuum verweigert wird. In Anbetracht des Umstands, dass dem Sitz die Hälfte der Management-Saläre von total rund Fr. 454'000.- verbleiben (abzüglich Fr. 50'000.- Anteil übrige Personalkosten) sowie rund 76% der mobilen Konti zugewiesen werden, wird er nicht "ungenügend entschädigt", so dass sich eine pauschale Korrektur durch Zuweisung eines Präzipiums nicht rechtfertigt.

E. 5

Demnach ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 500.- ist zu bestätigen, da die Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (§ 21 Abs. 2 VO StG i.V.m. Ziff. 2.1 des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission für Steuerrecht des kantonalen Steueramts). Stossend erscheinen mag, dass die Pflichtige damit einer unzulässigen, interkantonalen Doppelbesteuerung unterworfen wird (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999). Dagegen kann sie sich mit den dafür

vorgesehenen Rechtsmitteln zur Wehr setzen, wobei sie allerdings den kantonalen Instanzenzug durchlaufen muss (Art. 86 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005). Diese Konsequenz kann indessen nicht dazu führen, dass der Kanton des sekundären Steuerdomizils auf das Besteuerungsrecht bezüglich des ihm zustehenden Anteils an Gewinn und Kapital verzichten muss. 2 ST.2017.243

- 14 -

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