

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00002 vom 14. Dezember 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-12-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00002

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00002 du 14 décembre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00002 del 14 dicembre 2011

Regeste

Direkte Bundessteuer 1.1-31.12.2005 und 1.1.-31.12.2006 | Verrechenbarkeit des Verlusts aus einer ausländischen Zweigniederlassung mit dem in der Schweiz steuerbaren Reingewinn. Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften gelten nur bei marktkonformer Gegenleistung als geschäftsmässiger Aufwand (dealing at arm's length"). Vorliegend konnte der Nachweis, dass die konzerninterne Gegenleistung der italienischen Zweigniederlassung einem Drittvergleich standhält, nicht erbracht werden. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Fremdleistungen F srl an CH-E-Branch - detaillierte Leistungsabrechnungen (sämtliche Stundenabrechnungen) pro 2005 und 2006

E. 3

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die Pflichtige den Verlust der Zweigniederlassung in E mit dem in der Schweiz bzw. im Kanton steuerbaren Reingewinn verrechnen könne.

E. 3.1

Die Steuerpflicht juristischer Personen mit Sitz im Kanton ist unbeschränkt; sie erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland bzw. ausserhalb des Kantons (Art. 52 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 50 DBG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG). Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts unterhält die Pflichtige in E eine Betriebsstätte und kommt dafür die quotenmässig-direkte Ausscheidungsmethode zur Anwendung, nach welcher für die Quotenermittlung auf die Buchhaltungsergebnisse abgestellt wird. Nach den zutreffenden Ausführungen des Rekursgerichts werden ausländische Betriebsstättenverluste in Anwendung der quotenmässigen Ausscheidung mit Reingewinnen am Hauptsitz und weiterer Betriebsstätten verrechnet, soweit sie steuerrechtlich zu anerkennen sind. Diese Verlustübernahme steht unter dem Vorbehalt von Art. 52 Abs. 3 Satz 2 f. DBG.

E. 3.2

Es steht gemäss dem Entscheid des Steuerrekursgerichts fest, dass die Pflichtige einen Reinverlust ihrer Betriebsstätte in E grundsätzlich mit steuerbaren Gewinnen verrechnen kann. Umstritten ist indessen, ob in den streitbetroffenen Geschäftsjahren 2005 und 2006 überhaupt solche Verluste angefallen bzw. rechtsgenügend nachgewiesen seien, wie die

Pflichtige unter Berufung auf die Buchhaltungsabschlüsse der Zweigniederlassung behauptet. Nach den Feststellungen des Rekursgerichts hatte die Pflichtige jedoch nicht nachgewiesen, dass der zulasten der Erfolgsrechnung der Betriebsstätte E verbuchte Aufwand vollumfänglich geschäftsmässig begründet sei. Das Rekursgericht kam demgemäss zum Schluss, die geltend gemachten Auslandverluste seien nicht rechtsgenügend nachgewiesen und könnten deshalb nicht steuerwirksam mit Gewinnen im Inland verrechnet werden. Dies wird von der Pflichtigen bestritten.

E. 4.1

Nach den Feststellungen des Revisors wurden der Erfolgsrechnung der Betriebsstätte E unter anderem erhebliche Kosten für Reinigungsdienstleistungen einer der Pflichtigen nahestehenden Konzerngesellschaft in E namens F srl belastet. Gemäss den unbestrittenen Feststellungen des Rekursgerichts belief sich das von der Pflichtigen an die F srl für diese Dienstleistungen bezahlte Entgelt auf umgerechnet Fr. ... (2005) bzw. Fr. ... (2006). Weiter hat die Pflichtige nach den Feststellungen des Rekursgerichts gegenüber dieser Gesellschaft Forderungen per Ende 2006 aus Kontokorrent von umgerechnet Fr. ... und aus Darlehen von umgerechnet Fr. ... ausgewiesen. Dieser Sachverhalt wird von der Pflichtigen nicht bestritten.

E. 4.2

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Anteilshaber bzw. einer dem Anteilshaber nahestehenden Person werden steuerlich anerkannt, wenn und soweit Leistung und Gegenleistung angemessen, d. h. marktkonform sind. Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" gilt, dass eine Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun muss, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2009], 660; BGr 19.11.2003, StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42). Wenn eine Gesellschaft gegenüber Nahestehenden Leistungen erbringt, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde, lässt sich diese Abweichung von den Dritt- bzw. Fremdvergleichskonditionen (Grundsatz des dealing at arm's length) nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Aktionär erklären. Dergestalt nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen werden steuerlich nicht anerkannt (RB 1985 Nr. 42; Zweifel/Hunziker, a.a.O.).

E. 4.3

Gemäss den Feststellungen des Revisors gehört die F srl demselben Konzern wie die Pflichtige an, was Letztere in früheren Eingaben und in der Beschwerdeschrift bestätigt. Bei der Pflichtigen und der F srl handelt es sich somit nach dem unbestrittenen Aktenstand um Gesellschaften, die letztlich vom gleichen Aktionariat beherrscht werden und im steuerrechtlichen Sinn als nahestehende (verbundene) Gesellschaften gelten. Das Rekursgericht ging zwar davon aus, bei der F srl handle es sich um eine Tochtergesellschaft der Pflichtigen, was von der Beschwerdeführerin als unzutreffend gerügt wird: Fakt sei, dass es sich bei der F srl nicht um eine Tochtergesellschaft der Pflichtigen handle, sondern "um eine unabhängige Konzerngesellschaft". Die Pflichtige reichte indessen weder eine grafische Darstellung der Konzernstruktur ein, aus welcher sich die Zuordnung der Beteiligungen ergäbe, noch hat sie anderweitig die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse

an der F srl zu klären versucht. Leistung und Gegenleistung zwischen Konzerngesellschaften müssen einem sog. Dritt- oder Fremdvergleich standhalten, unabhängig davon, ob die Parteien zueinander in einer Mutter-/Tochterbeziehung stehen oder ob sie über andere Beteiligungsstrukturen im Konzern als verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind. In Bezug auf die Überprüfung und den Nachweis der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung im Verhältnis zwischen der Pflichtigen und der F srl ist demzufolge steuerrechtlich nicht entscheidend, ob Letztere eine Tochtergesellschaft oder eine anderweitig verbundene Konzerngesellschaft ist. Entgegen den Ausführungen der Pflichtigen ist nicht erforderlich, dass aufgrund einer direkten, unmittelbaren Beherrschung der nahestehenden Gesellschaft die eine Gesellschaft die Verrechnungspreise frei bestimmen kann, denn ein gemeinsames Konzernverhältnis genügt bereits für die Nahesteheneigenschaft. Das Rekursgericht führt zwar in allgemeiner Hinsicht aus, einer Tochtergesellschaft geleistete übersetzte Entgelte stellten eine verdeckte Kapitaleinlage dar. Nachdem aber gemäss den Feststellungen des Rekursgerichts gänzlich ungewiss geblieben war, ob die Pflichtige der nahestehenden Gesellschaft ein zu hohes oder ein zu tiefes Entgelt bezahlt hatte, waren die Ausführungen zur verdeckten Kapitaleinlage nicht entscheidungswesentlich, weil eine solche nicht erstellt war. Ob es sich bei der F srl nach der Darstellung des Rekursgerichts um eine Tochtergesellschaft handelt oder – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – um eine nicht von der Pflichtigen beherrschte Konzerngesellschaft, ist im vorliegenden Fall für die steuerrechtliche Würdigung der Leistungsbeziehungen nicht relevant und kann deshalb offenbleiben. Eine ergänzende Sachverhaltsuntersuchung ist diesbezüglich nicht erforderlich.

E. 5.1

Die Pflichtige macht in verfahrensmässiger Hinsicht geltend, es sei fraglich, inwieweit die schweizerische Steuerbehörde dafür zuständig sei, Verrechnungspreise von in E steuerpflichtigen Gesellschaften zu überprüfen. Sie übersieht dabei, dass die Pflichtige in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und für ihr gesamtes Geschäftsergebnis deklarationspflichtig ist. Der Umstand, dass ein Teil der Erträge und Aufwendungen in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, schränkt weder den Umfang der Steuererklärungspflicht noch die entsprechende Überprüfungsbefugnis der Steuerbehörden des Sitzstaates ein. Es entspricht dem Wesen der unbeschränkten Steuerpflicht mit quotenmässiger Steuerausscheidung, dass das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich den weltweiten Gesamtertrag als Steuerobjekt feststellt und davon im Rahmen der entsprechenden Betriebsstättenquote einen prozentualen Anteil freistellt. Dass sich deshalb systemgemäss der Untersuchungsgrundsatz und die entsprechenden Verfahrenspflichten der Steuerpflichtigen auch auf die Geschäftsvorfälle in ausländischen Betriebsstätten beziehen, ist offensichtlich zwingend. Dass ausländische Betriebsstätteergebnisse für die schweizerischen Steuerfaktoren von Bedeutung sein können, zeigt sich abgesehen davon gerade im vorliegenden Fall.

E. 5.2

Mit Auflage vom 4. Mai 2009 verlangte der Revisor im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen der Pflichtigen mit der Konzerngesellschaft in E verschiedene Unterlagen. Nachdem der Betriebsstättenbuchhaltung Zahlungen an die F srl belastet worden waren und überdies gegenseitige Kontokorrent- und Darlehensbeziehungen bestanden, war der Revisor nach den zutreffenden Erwägungen des Rekursgerichts im Rahmen der Untersuchungsmaxime grundsätzlich ohne Weiteres berechtigt, die

Leistungsbeziehungen in steuerlicher Hinsicht zu prüfen und entsprechende Unterlagen einzufordern.

E. 5.3

Die Pflichtige macht demgegenüber geltend, sie habe die Gründungsurkunde der F srl, deren Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die amtliche Steuerbescheinigung nicht eingereicht, weil es sich bei der F srl nicht um eine Tochtergesellschaft handle und sie deshalb diese Unterlagen nicht habe einreichen können. Der Umstand allein, dass es sich nicht um eine Tochtergesellschaft gehandelt haben soll, ist allerdings noch keine hinreichende Begründung für eine objektive Unmöglichkeit, die geforderten Dokumente beizubringen. Nur wenn sich die schweizerische Tochtergesellschaft eines ausländischen Konzerns intern darum bemüht, Unterlagen über eine mit ihr im Geschäftsverkehr stehende Konzerngesellschaft zu beschaffen, und ihr die Herausgabe konzernintern verwehrt wird, kann unter Umständen von einer unverschuldeten Unmöglichkeit, die Mitwirkungshandlung vorzunehmen, die Rede sein. Über allfällige ergebnislose Bemühungen der Pflichtigen ist nichts bekannt. Ob bezüglich der erwähnten Dokumente eine unverschuldete Unmöglichkeit vorliegt oder ob die Auflage möglicherweise gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstossen haben könnte, kann jedoch offenbleiben, weil das Fehlen der erwähnten Dokumente für den Entscheid des Rekursgerichts im Ergebnis nicht ausschlaggebend war.

E. 5.4

Für die Sachverhaltsfeststellung und rechtliche Würdigung des Rekursgerichts war wesentlich, dass die Pflichtige weder die Abrechnungen über die Fremdleistungen der F srl noch die im Zusammenhang mit dem Kontokorrent und dem Darlehen eingeforderten Dokumente einreichte. Hierbei handelte es sich um Unterlagen, welche sie aufgrund ihrer Geschäftsbeziehung mit der F srl selber besitzen musste oder andernfalls ohne Weiteres von der Vertragspartnerin hätte beschaffen können. Wie das Rekursgericht zutreffend feststellt, wären die eingeforderten Unterlagen geeignet gewesen zu überprüfen, ob das an die F srl bezahlte Entgelt einem Drittvergleich standhält. Auch die Fremdvergleichskonformität der Kontokorrent- und Darlehensbeziehung wäre voraussichtlich aufgrund der verlangten Dokumente überprüfbar gewesen. Die Einforderung der Unterlagen betreffend Fremdleistungen und Darlehensverhältnisse hält vor dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit ohne Weiteres stand und war gesetzmässig.

E. 6.1

Die Steuerbehörde hat zu untersuchen, ob eine bestimmte Aufwendung vom Geschäftsbetrieb der Gesellschaft aus betrachtet betrieblich begründet gewesen ist oder ob es sich um eine bewusste Vorteilszuwendung zugunsten einer nahestehenden Person gehandelt hat. Dabei obliegt der steuerpflichtigen Gesellschaft der Nachweis, dass der Leistung der Gesellschaft eine Gegenleistung gegenübersteht (Zweifel/Hunziker, a.a.O. S. 677). Die Pflichtige beschränkte sich im Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch zwischen ihrer Betriebsstätte und der nahestehenden Konzerngesellschaft in E darauf, Buchhaltungskonti der Betriebsstätte einzureichen, welchen die Zahlungen an die F srl belastet worden waren. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Rekursgerichts wurden keine Belege dazu eingereicht. Die Pflichtige unterliess es auch, die behaupteten Dienstleistungen rechtsgenügend zu substantzieren und mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen. Indem die Pflichtige wiederholt behauptet, die Betriebsstätteverluste seien

aufgrund der Geschäftsabschlüsse nachgewiesen, verkennt sie, dass er hierbei um den weitergehenden Nachweis im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften geht.

E. 6.2

Nachdem aber die Pflichtige zu den angeblich von der F srl erbrachten Fremdleistungen weder die verlangten detaillierten Leistungsabrechnungen noch andere Dokumente einreichte, welche die tatsächliche Erbringung dieser Leistungen und deren Umfang hätten belegen können, erachtete das Rekursgericht den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen als misslungen. Die Weigerung der Pflichtigen, die mit Auflage eingeforderten Unterlagen einzureichen, habe zur Folge gehabt, dass der Steuerkommissär weder die Angemessenheit des der F srl entrichteten Entgelts habe überprüfen können noch ob es sich dabei überhaupt um eine Entschädigung für erbrachte Dienstleistungen gehandelt habe. Die Belastung der Betriebsstätterechnung mit dem der F srl entrichteten Entgelt sei deshalb mangels Nachweis nicht zu akzeptieren. Weil der Verlust ohne die Belastung für die fraglichen Dienstleistungen im Geschäftsjahr 2006 vollumfänglich wegfielen und im Geschäftsjahr 2005 zwar nicht ganz, aber unter Berücksichtigung der weiteren nicht nachgewiesenen Belastungen der Betriebsstättbuchhaltung im Zusammenhang mit den Forderungen gegenüber der F srl ebenfalls in vollem Umfang entfallen, sei der Verlust zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden. Wie das Rekursgericht zutreffend begründet und worauf verwiesen werden kann, stellen Verluste ausländischer Betriebsstätten steuermindernde Umstände dar, welche vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Nach dem Scheitern dieses Nachweises hat das Rekursgericht den Verlust zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

E. 6.3

Die Pflichtige, die sich zunächst weigerte, die verlangten Unterlagen einzureichen, machte später geltend, sie habe keine weiteren Unterlagen einreichen können, weil die Betriebsstätte in E geschlossen worden sei und sich die Unterlagen auf dem Weg in die Schweiz befunden hätten. Ihr Fristerstreckungsgesuch vom 5. Juni 2009 wurde damit begründet, dass die Unterlagen der Betriebsstätte E unterwegs nach Zürich seien und innerhalb der nächsten 2–3 Wochen bei ihr einträfen. Demnach hätte sie im Zeitpunkt der Erhebung der Einsprache vom 24. Juli 2009 bereits über die Unterlagen der Betriebsstätte verfügen müssen. Nachdem die Pflichtige sich dazu nicht weiter äussert und insbesondere nicht behauptet, die Unterlagen seien nie bei ihr eingetroffen, ist davon auszugehen, dass sich die Unterlagen der Betriebsstätte E rechtzeitig vor Rekuserhebung im Besitz der Pflichtigen befunden hatten und sie – nach den nicht bestrittenen Feststellungen der Rekurskommission – in der Lage gewesen wäre, sachdienliche Dokumente spätestens im Verfahren vor Rekursgericht ins Recht zu legen. Wie das Rekursgericht zudem zu Recht feststellte und begründete, hätte die Pflichtige die im Einschätzungsverfahren verlangten Unterlagen im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren von sich aus nachreichen müssen und war es nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, sie hierzu nochmals anzuhalten. Der Entscheid des Rekursgerichts erweist sich demzufolge als gesetzmässig. Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 und Art. 144 Abs. 4

DBG, je in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

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