

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00089 vom 1. Juni 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-06-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00089

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00089 du 1 juin 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00089 del 1 giugno 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Geschäftsbetrieb, Betriebsstätte, Deutsche Kommanditgesellschaft In der Regel kann innerhalb eines Konzernes die feste Geschäftseinrichtung einer Gesellschaft nicht einer anderen Gesellschaft zugerechnet werden. Dies trifft insbesondere auch auf das Verhältnis Tochtergesellschaft Muttergesellschaft zu. Ausnahmsweise ist die Abhängigkeit einer Gesellschaft von einer anderen Gesellschaft indessen so stark, dass sich eine Zurechnung rechtfertigt. Dies ist anhand einer Einzelfallbetrachtung zu eruieren (E. 4.4). Beteiligungen an Personengesellschaften, deren Veräusserung erschwert ist, werden steuerrechtlich nicht privilegiert (E. 5). Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2015.00089 Urteil der 2. Kammer vom 1. Juni 2016 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Dirk Andres. In Sachen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer , gegen A, vertreten durch die B AG, Beschwerdegegner , betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009, hat sich ergeben: I. A. A liess in seiner Steuererklärung 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. ... sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. ... deklarieren, wobei er unter anderem seine Beteiligungen am Familienunternehmen H offenlegte. Diesem zufolge ist er insbesondere Teilhaber der hier interessierenden Unternehmen C und D. Das kantonale Steueramt schätzte den Pflichtigen am 4. November 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein, wobei es eine Korrektur beim Wertschriftenertrag vornahm. Hiergegen liess der Pflichtige am 6. Dezember 2011 Einsprache erheben, da er irrtümlicherweise eine 2009 neu gegründete Gesellschaft nicht deklariert hatte. In der Folge kam es zu weiteren Untersuchungen durch das kantonale Steueramt, welche im Einspracheentscheid vom 3. September 2014 mündeten. Darin schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) ein. Als Begründung führte das kantonale Steueramt an, C und D würden keine Geschäftsbetriebe bzw. keine Betriebsstätten in Deutschland begründen, weshalb das Besteuerungsrecht betreffend die Anteile des Pflichtigen an den Erträgen und den Vermögenswerten dieser beiden Gesellschaften dem Kanton Zürich zuzuweisen seien. Zudem sei der Sachverhalt vergleichbar mit der Besteuerung von Anteilen an einem Anlagefonds. II. Den dagegen

erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 29. Juni 2015 teilweise gut und schätzte den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) ein. Als Begründung führte es an, C und D würden ausländische Betriebstätten begründen, weshalb die Anteile des Pflichtigen an deren Erträgen und Vermögenswerten nach Deutschland auszuscheiden seien. III. Mit Beschwerde vom 6. August 2015 liess das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben, unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen. Mit Beschwerdeantwort vom 30. September 2015 liess der Pflichtige (nachfolgend der Beschwerdegegner) die Abweisung der Beschwerde beantragen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons Zürich (nachfolgend der Beschwerdeführer). Mit Replik vom 21. Oktober 2015 hielt das kantonale Steueramt an seinem Antrag, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben, fest. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit werden den inländischen Gesellschaftsformen gleichgestellt, denen sie am ähnlichsten sind (vgl. § 54 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]). Bei C und D handelt es sich um Kommanditgesellschaften nach deutschem Recht. Diese sind in ihrer Form der schweizerischen Kommanditgesellschaft am ähnlichsten.

E. 2.1

Gemäss § 8 Abs. 1 StG, wie auch nach deutschem Recht, sind Kommanditgesellschaften als solche nicht steuerpflichtig. Folglich sind C und D nicht selbständige Steuersubjekte. Ihr Einkommen und ihr Vermögen werden ihren Teilhabern, insbesondere dem Beschwerdegegner, anteilmässig zugerechnet.

E. 2.2

C und D können sich als Kommanditgesellschaften nach deutschem Recht nicht auf das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D) berufen (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. d und e DBA-D). Abkommensberechtigt ist hingegen der Beschwerdegegner, da er im Sinn von Art. 4 DBA-D seinen Wohnsitz in der Schweiz hat.

E. 3.1

Natürliche Personen, die im Kanton Zürich wohnen oder hier ihren gesetzlichen Wohnsitz haben, sind laut § 3 Abs. 1 i. V. m. § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton grundsätzlich unbeschränkt für ihr weltweites Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Besitzen solche Personen jedoch Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften ausserhalb des Kantons, so werden nach § 5 Abs. 1 StG diejenigen Teile ihres Einkommens und Vermögens, welche auf diese Werte entfallen, im Kanton nicht besteuert. Da es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handelt, ist der Beschwerdeführer diesbezüglich entsprechend beweisbelastet. Die Steuerausscheidung erfolgt für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften im Verhältnis zum Ausland gemäss § 5 Abs. 3 StG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten kraft § 6 Abs. 1 StG ihre Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem

Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt.

E. 3.2

Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA-D können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übe seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Vorbehalten bleiben nach Art. 7 Abs. 8 DBA-D im Abkommen besonders geregelte Einkünfte, wie insbesondere Dividenden und Zinsen (vgl. Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 DBA-D). Indessen sind auch diese der Betriebsstätte zuzurechnen, falls eine solche vorliegt und falls die Dividenden und Zinsen dieser zugeordnet werden können (vgl. Art. 10 Abs. 5 und Art. 11 Abs. 3 DBA-D). Gleiches gilt diesbezüglich für Einkünfte aus Beteiligungen an einer Personengesellschaft (Art. 7 Abs. 7 DBA-D). Diese werden grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Gesellschafters besteuert, ausser es liege eine Betriebsstätte vor. Analoges gilt für das Vermögen. So können gemäss Art. 22 Abs. 6 DBA-D grundsätzlich alle Vermögenswerte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in diesem besteuert werden, ausser es liege ein Tatbestand nach Art. 22 Abs. 1 bis 5 DBA-D vor. Nach Art. 22 Abs. 2 DBA-D kann bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet.

E. 3.3

Unbestritten ist vorliegend, dass der Beschwerdegegner seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Stadt Zürich hat und deshalb aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Streitig ist hingegen, ob C und D einen Geschäftsbetrieb in Deutschland begründen, womit deren Einkünfte und Aktiven dorthin zugeschrieben werden müssten.

E. 4.1.1

Das Vorliegen eines Geschäftsbetriebes i.S.v. § 5 Abs. 1 StG setzt voraus, dass ein Unternehmen eine geschäftliche Tätigkeit ausübt, wobei ein Betrieb nach kaufmännischer Art in einer festen Anlage oder Einrichtung ausgeführt wird (sog. kaufmännische Kollektivgesellschaft; BGr, 21. August 2015, 2C_738/2015, E. 2.3 m.w.H.). Als feste Geschäftseinrichtung gelten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Anlagen oder Einrichtungen, in denen ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird (vgl. BGE 139 II 78 E. 3.1.1).

E. 4.1.2

Gemäss Art. 5 Abs. 1 DBA-D, der die Voraussetzung der Betriebsstätte, wie sie in Art. 7 Abs. 1 DBA-D vorausgesetzt wird, definiert, ist unter Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff der Betriebsstätte ist im Abkommen definiert, bei seiner Auslegung darf deshalb grundsätzlich nicht auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-D; Maximilian Görl, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Kommentar Doppelbesteuerungsabkommen, 6. A. München 2015 Art. 5 N. 8).

E. 4.1.3

Da sowohl nach kantonalem Recht als auch nach Doppelbesteuerungsabkommen eine feste Geschäftseinrichtung in Deutschland vorliegen muss, damit C und D als Geschäftsbetriebe

in Deutschland qualifiziert werden können, ist zunächst zu prüfen, ob die C und D über solche feste Geschäftseinrichtungen in Deutschland verfügen.

E. 4.2

Der Beschwerdeführer lässt vorbringen, C und D würden in Deutschland keine feste Geschäftseinrichtung zur Verfügung stehen. Insbesondere seien aus den Jahresrechnungen keine Mietaufwände ersichtlich. Zudem hätten C und D überhaupt keinen Bedarf für eine eigene Infrastruktur, da sie kein Personal beschäftigen würden. Dieses sei vielmehr durch die Unternehmung I, welche einerseits eine 100%-ige Tochtergesellschaft der C und andererseits Komplementärin der C und D ist, angestellt. Des Weiteren könne die Geschäftseinrichtung sowie das Personal der I nicht den C - und D - Gesellschaften zugerechnet werden, da dies zu einem uferlosen Betriebsstättenbegriff führen würde. Der Beschwerdegegner hält dem entgegen, C und D würden mit der "Villa E" und ihnen zur Verfügung gestelltem Personal über eine feste Geschäftseinrichtung in Deutschland verfügen. Nicht entscheidend sei, auf wessen Namen die entsprechenden Räumlichkeiten gemietet worden seien, bzw. wer aus rechtlicher Sicht Arbeitgeber des Personals sei. Vielmehr sei die Geschäftseinrichtung der I aufgrund des wirtschaftlichen und rechtlichen Abhängigkeitsverhältnisses C und D zuzurechnen.

E. 4.3

Die eingereichten Unterlagen zeigen in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Vorinstanz und dem Beschwerdeführer, dass C und D nicht unmittelbar über eigene Räume und Personal und somit über eine feste Geschäftseinrichtung in Deutschland verfügen. Die unmittelbare Nutzung der Räumlichkeiten und des Personals erfolgt vielmehr durch die I. So ist in den Jahresabschlüssen der C und D Gesellschaften weder Personal- noch Mietaufwand ersichtlich. Die Jahresrechnung der I weist dagegen einen Aufwandsposten Personal aus. Mietaufwand ist dagegen auch aus der Jahresrechnung der I nicht ersichtlich. Der Vertrag betreffend die Miete der "Villa E" wurde zwischen der I als Mieterin und der "Privatvermögensverwaltung Geschwister F" als Vermieterin abgeschlossen. Den Akten liegt weiter eine Aufstellung der Mitarbeiter der I im Jahr 2009 bei. Direkt bei C und D angestellte Mitarbeiter sind indessen aus den Akten nicht ersichtlich. Zwar kommt es in der Tat nicht darauf an, ob die Einrichtung im Eigentum der C und D Gesellschaften liegt oder lediglich ein Nutzungsrecht daran besteht. Ein minimales Verfügungsrecht über die Einrichtung ist jedoch erforderlich, was vorliegend nicht der Fall ist.

E. 4.4.1

Es fragt sich daher, ob die feste Geschäftseinrichtung der I der C und D zugerechnet werden kann. Diese hier im Rahmen von § 5 Abs. 1 StG bzw. Art. 5 Abs. 1 DBA-D aufgeworfene Frage korreliert gleichsam mit der Zurechnung der Tätigkeit eines Vertreters im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 DBA-D. Sicherlich begründet die bloße Existenz einer Tochtergesellschaft für sich allein noch keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft (Art. 5 Abs. 6 DBA-D). Dies gilt auch dann, wenn mit dem Halten der Anteile an der Tochtergesellschaft ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist. Indessen kann ausnahmsweise eine Zurechnung erfolgen, wenn eine Tochtergesellschaft besonders stark von der Muttergesellschaft abhängig ist. Ob dies der Fall ist, muss an Hand von Indizien im Einzelfall festgestellt werden. Als solche kommen beispielsweise der Grad der Weisungsgebundenheit oder das wirtschaftliche Risiko der Tochtergesellschaft in Betracht (vgl. René Schreiber/Kersten A. Honold/Roger Jann in:

Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 5 Ziff. 114; Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2015 S. 117 ff.; Andreas Kolb/Heiko Kubaile, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Zürich 3. A. 2015, Art. 5 Abs. 6).

E. 4.4.2

Das Argument der Zurechnung überzeugt im vorliegenden Fall nicht. Die I ist vielmehr als eigenständige Gesellschaft innerhalb der H Konzernstruktur zu qualifizieren: Gemäss Dienstleistungsvertrag vom 28. Januar 2008 ist sie sowohl für C als auch für die G, die Konzernmutter des H, als Dienstleisterin tätig, wofür sie entsprechend vergütet wird. Eine entsprechende Vereinbarung zwischen der I und D ist hingegen aus den Akten nicht ersichtlich. Dem Dienstleistungsvertrag vom 28. Januar 2008 und einem undatierten Organigramm kann entnommen werden, dass die I in den Bereichen Controlling und Accounting, Steuern, Recht und Asset Management tätig ist. Das Tagesgeschäft der Vermögensverwaltung für die C und D Gesellschaften wird gemäss den Ausführungen des Beschwerdegegners und den Akten soweit ersichtlich unabhängig von der Einflussnahme anderer Konzerngesellschaften oder der Kommanditäre durch die Mitarbeiter der I geführt. Gemäss Beschwerdeantwort vom 30. September 2015 nehmen die Kommanditäre der C und D einzig insoweit auf die Anlagetätigkeit der I Einfluss, als sie im Rahmen des Anlageausschusses der C und D über die Anlagestrategie für das Vermögen der C und D entscheiden. Aus den vor Verwaltungsgericht eingereichten Unterlagen muss indessen geschlossen werden, dass selbst bei der Festlegung der Anlagestrategie für das Vermögen der C und D der I eine entscheidende Rolle zukommt, indem sie soweit ersichtlich die Vorarbeit für die spätere Entschlussfassung des Anlageausschusses leistet und damit in gewichtiger Weise unabhängig von den Kommanditären auf den Anlageausschuss Einfluss nimmt. Neben ihrer Tätigkeit als Dienstleisterin insbesondere im Vermögensanlagebereich, ist die I gemäss den Gesellschaftsverträgen der C und D zugleich Komplementärin der C und zusammen mit J der D. Damit trägt die I das unbeschränkte Haftungsrisiko der C und D, für welches sie gemäss Gesellschaftsverträgen der C und D vergütet wird, wie dies auch bei einer konzernunabhängigen Vermögensverwaltungsgesellschaft der Fall wäre. Dass die I 100%-ige Tochtergesellschaft der C ist, ändert ebenfalls nichts an der Eigenständigkeit der I. Wäre das Beherrschungsverhältnis ein ausschlaggebendes Kriterium für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebes, so würde der Betriebsstättenbegriff entgegen den bundesgerichtlichen Vorgaben zu weit gedehnt. Es hätte zur Folge, dass in Konzernverhältnissen Muttergesellschaften regelmässig am Sitz bzw. am Ort der Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eine Betriebsstätte begründen würden. Weiter ist die vorliegende Konstellation in der Tat mit derjenigen einer schweizerischen Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK, vgl. Art. 98 ff. des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen [KAG]), wenn auch nicht identisch, so doch zumindest vergleichbar. So verwaltet die I mit der entsprechenden Infrastruktur und dem Personal als eigenständige Gesellschaft und Komplementärin das Vermögen einer geschlossenen Anzahl von Kommanditären, die sich auf den Kreis der Familienangehörigen beschränkt. Unabhängig davon, ob die entsprechenden Kommanditanteile im Privat- oder im Geschäftsvermögen gehalten werden, sind solche Kommanditanteile bzw. die Erträge daraus grundsätzlich am Wohnsitz des Pflichtigen zu versteuern (vgl. § 18 und 20 Abs. 1 lit. e StG).

E. 4.5

Da es bereits an einer festen Geschäftseinrichtung der C und D mangelt - weder verfügen C und D unmittelbar über Geschäftseinrichtungen, noch sind ihnen diejenigen der I zuzurechnen - und aufgrund der nicht vorzunehmenden Zurechnung auch keine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, können die sich im Zusammenhang mit der Tätigkeit der C und D stellenden Fragen offen gelassen werden. Ein Geschäftsbetrieb in Deutschland liegt nicht vor. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Eventualiter bleibt anzumerken, dass auch in Bezug auf die Tätigkeit der C und D entscheidend wäre, ob ihnen die Tätigkeit der I zuzurechnen ist, da soweit aus den Vorbringen und den Akten ersichtlich C und D grundsätzlich unmittelbar keine eigene Tätigkeit aufweisen. Eine solche Zurechnung der Tätigkeit wäre indessen entsprechend den Ausführungen in E. 4.6 zu verneinen.

E. 5

Der Beschwerdegegner lässt eventualiter beantragen, es sei ihm ein Einschlag von 30 % auf dem Eigenkapital zu gewähren. Ein solcher Einschlag rechtfertigt sich indessen im vorliegenden Fall nicht. Dass der Gesetzgeber neben Mitarbeiterbeteiligungen auch weitere Beteiligungen an Gesellschaften, insbesondere Personengesellschaften, deren Veräusserung erschwert ist, privilegieren wollte, ist zu verneinen. Sodann ist bei den Beteiligungen des Beschwerdegegners an C und D auch kein Einschlag aufgrund eines speziellen Unternehmerrisikos zu gewähren, wie dies bei nichtkotierten Aktien unter Umständen der Fall sein kann. Das auf die Beteiligung des Beschwerdegegners fallende Vermögen der C und D wird breit diversifiziert in verschiedene Anlagevehikel weltweit investiert. Entsprechend trägt er das gleiche Risiko wie wenn er sein Vermögen direkt, d.h. ohne C und D, investieren würde.

E. 6

Eventualiter lässt der Beschwerdegegner weiter ein Verständigungsverfahren beantragen. Dies steht ihm offen. Ein entsprechender Antrag ist entweder bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder bei der kantonalen Steuerverwaltung zu stellen (Art. 26 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 lit. i DBA-D; vgl. auch Andreas Kolb/Heiko Kubaile, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, 3. A. 2015, Art. 26).

E. 7

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).

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