

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00095 vom 15. November 2017**

ZH Verwaltungsgericht, 2017-11-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00095](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00095)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00095 du 15 novembre 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00095 del 15 novembre 2017

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2006 | Verlegung des Verlustes des inländischen Stammhauses und Betriebsstätten auf die Gewinne ausländischer Betriebsstätten Die Steuerauscheidung erfolgt gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Bei der interkantonalen Steuerauscheidung werden die objektmässige und die quotenmässige Ausscheidungsmethode verwendet. Dabei kommt der quotenmässig-direkten Ausscheidung auch in Verlustsituationen Vorrang vor der quotenmässig-indirekten Methode zu. Folgt man der Steuerauscheidung für interkantonale Unternehmungen, die § 57 Abs. 3 StG auch in internationalen Verhältnissen für anwendbar erklärt, ist die Ausscheidung nach der quotenmässig-direkten Methode vorzunehmen. Dies bedeutet, dass die selbständigen ausländischen Betriebsstätten der steuerpflichtigen Gesellschaft aus schweizerischer Sicht den Verlust anteilig zu übernehmen haben. Eine abweichende Regel lässt sich weder auf Art. 52 Abs. 3 und 4 DBG noch § 57 Abs. 4 StG stützen. Auch Art. 25 Abs. 2 StHG oder § 70 StG stellen keine gesetzlichen Grundlagen für eine Abweichung dar. Nach unilateralem Aussensteuerrecht der Schweiz ist somit eine Verlustverlagerung auf die Betriebsstätten im Ausland vorzunehmen. Hieran ändern auch die von der Schweiz mit Deutschland und Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nichts: Wohl steht nach Art. 7 Abs. 1 und 2 DBA-D bzw. DBA-A die "direkte Methode" im Vordergrund (im internationalen Verhältnis entspricht die "direkte Methode" der "objektmässig-direkten Methode" nach der Terminologie des interkantonalen Steuerrechts, die "indirekte Methode" der "quotenmässig-indirekten Methode" nach interkantonalem Steuerrecht). Art. 7 Abs. 4 DBA-D bzw. DBA-A lassen indessen die indirekte Ausscheidung ausdrücklich zu, sofern diese in einem Vertragsstaat üblich ist. Unter die "indirekte Methode" muss neben der quotenmässig-indirekten Ausscheidung auch diequotenmässig-direkte Ausscheidung fallen. Gutheissung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2016.00095 Urteil der 2. Kammer vom 15. November 2017 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A Ltd., vertreten durch B SA, Beschwerdegegnerin, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006, hat sich ergeben: I. A. Die A Ltd. mit Sitz im Kanton Zürich bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich ... und alle damit in Zusammenhang stehenden

Nebengeschäfte. Sie unterhält Betriebsstätten in Deutschland, der Schweiz und Österreich. Für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006 deklarierte sie trotz eines positiven Gesamtergebnisses einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ..., da sie Vorjahresverluste des Hauptsitzes und der Betriebsstätte in der Schweiz in der Höhe von Fr. ... zur Verrechnung brachte. Demgegenüber wies die Betriebsstätte in Deutschland für 2005 einen Gewinn von Fr. ... und diejenige in Österreich einen solchen von Fr. ... aus. Einen Einschätzungsvorschlag, gemäss welchem der im Inland erzielte Verlust auf die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten verteilt wurde, lehnte die A Ltd. ab. Am 27. März 2014 wurde sie entsprechend diesem Vorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt. B. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 2. November 2015 ab. II. Mit Entscheid vom 31. August 2016 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen gut und schätzte sie für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (Kapitalsteuersatz 0,75 ‰) ein. Die Kosten wurden dem Staat Zürich auferlegt; dieser wurde ausserdem verpflichtet, der Pflichtigen eine Parteientschädigung von Fr. ... (Mehrwertsteuer inklusive) zu bezahlen. III. Am 4. Oktober 2016 gelangte das kantonale Steueramt mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragte, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 2. November 2015 sei zu bestätigen. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 12. Oktober 2016 auf Vernehmlassung. Die Pflichtige liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149, bestätigt in BGE 131 II 548).

## **E. 2.1**

Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; § 70 Abs. 1 StG). Dadurch wird das in § 83 Abs. 1 StG verankerte Periodizitätsprinzip zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) und dem daraus abgeleiteten Totalgewinnprinzip durchbrochen (vgl. Peter Brülisauer/Oliver Krummenacher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 25 StHG N. 82; vgl. BGr, 29. April 2014, 2C\_696/2013, E. 3.1).

## **E. 2.2**

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 (§ 57 Abs. 1 in Verbindung mit § 55 StG). Die Steuerauscheidung erfolgt gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland – wie auch nach Art. 52 Abs. 3 DBG – nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

### **E. 2.2.1**

Im Gesetz wird nicht umschrieben, was unter diesen Grundsätzen zu verstehen ist. Die Verwendung des Begriffs "Grundsätze" lässt sachlich begründete Einschränkungen bzw. Modifikationen der im interkantonalen Steuerrecht gültigen Prinzipien zu, um den wirtschaftlichen, rechtlichen und sozialen Verhältnissen in internationalen Sachverhalten gerecht zu werden. Die im Hinblick auf das internationale Verhältnis vorzunehmenden Modifikationen dürfen allerdings nicht so weit führen, dass die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts in ihrem Kern bzw. Wesensgehalt angetastet werden. Vielmehr ergibt sich aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts, dass diese auch im internationalen Verhältnis – zumindest in modifizierter Form – zur Anwendung gelangen müssen (Peter Brülisauer, Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz, Zur Bedeutung von Art. 52 Abs. 3 DBG, IFF Forum für Steuerrecht 2003, 3 ff., 8; vgl. auch Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 52 DBG N. 6).

### **E. 2.2.2**

Bei der interkantonalen Steuerauscheidung werden zwei grundsätzlich verschiedene Ausscheidungsmethoden verwendet: die objektmässige Ausscheidung und die quotenmässige Ausscheidung. Bei interkantonalen Unternehmen (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N. 5) ist nach bundesgerichtlicher Praxis eine quotenmässige Steuerauscheidung zwischen Sitz- und Betriebsstättenkantonen vorzunehmen (vgl. z. B. BGr, 10. September 2007, 2P.340/2006, E. 2.2; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 26 N. 3). Dabei werden Kapital und Gewinn des

interkantonalen Unternehmens nach Quoten auf die einzelnen Steuerdomizile aufgeteilt. Teilverluste einzelner Betriebsstätten werden bei positivem Gesamtergebnis der Gesamtunternehmung anteilmässig auf die Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) verlegt (René Matteotti, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 34 N. 4). Die Ermittlung der Quoten kann anhand von Buchhaltungsergebnissen (direkte Methode) oder aber mit Hilfe von Hilfsfaktoren (indirekte Methode) vorgenommen werden (Teuscher/Lobsiger, § 30 N. 16 ff.; Höhn/Mäusli, § 26 N. 6 ff.; BGE 103 Ia 233 E. 3b). Dabei kommt der quotenmässig-direkten Ausscheidung auch in Verlustsituationen Vorrang vor der quotenmässig-indirekten Methode zu. Somit erhalten Betriebsstätten, die einen Verlust ausweisen, eine Quote von 0 % zugewiesen (vgl. Matteotti, § 34 N. 5 ff.; Höhn/Mäusli, § 26 N. 8, 12; Peter Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 2006, 35; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 52 N. 22; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Basel/Genf/München 2000, 176; BGr, 31. August 2004, 2P.326/2003). Ist nicht nur das Teilergebnis einer einzelnen Betriebsstätte, sondern das periodenbezogene Gesamtergebnis einer Unternehmung negativ, spricht man von einem Gesamtverlust. Die noch nicht verrechneten Verluste von Hauptsitz und Betriebsstätten können in den Folgeperioden verrechnet werden (zu den Methoden siehe Matteotti, § 34 N. 40 ff.; ferner Lampert, 196 ff.).

### **E. 2.2.3**

Im internationalen Verhältnis wird von der direkten und von der indirekten Methode gesprochen (Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 7 N. 67). Die quotenmässig-direkte Methode ist eine schweizerische Spezialität. Sie ist im unilateralen Aussensteuerrecht der Schweiz teils in uneingeschränkter Form (z. B. § 57 Abs. 3 StG), teils in eingeschränkter Form (z.B. Art. 52 Abs. 3 DBG) verankert (Brülisauer, Art. 7 N. 75). Nach herrschender Lehre muss daher auch die internationale Abgrenzung primär quotenmässig-direkt nach Steuerbilanz erfolgen, was eine relative Selbständigkeit der Betriebsstätte voraussetzt (Brülisauer, Art. 7 N. 87 m. w. H.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 52 N. 4; Locher, Art. 52 DBG N. 25 m. w. H.; Agner/Jung/Steinmann, Art. 52 DBG N. 8; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00018 und SB.2016.00019, E. 4.1.1; vgl. auch Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 52 DBG N. 12 ff.). Anders als § 57 Abs. 3 StG sehen Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG – zwecks Vermeidung doppelter Verlustverrechnungen bzw. doppelter Nichtbesteuerungen – vor, dass Verluste ausländischer Betriebsstätten nur vom inländischen Stammhaus, nur provisorisch und unter dem Vorbehalt, dass sie im Betriebsstättestaat nicht bereits (mittels Verlustrücktrag) berücksichtigt worden sind, übernommen werden. Schliesslich hält Art. 52 Abs. 4 DBG fest, dass ausländische Unternehmen mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern haben (vgl. auch § 57 Abs. 4 StG), womit in Bezug auf beschränkt steuerpflichtige juristische Personen der objektmässigen Methode gegenüber der quotenmässig-direkten Methode der Vorrang eingeräumt wird (vgl. BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005, E. 4.3; BGr, 15. Januar 2015, 2C\_18/2014, E. 2.2.2). Aufgrund dieser gesetzlichen Konzeption wird von einem Teil der Lehre die Auffassung vertreten, die

Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sei im internationalen Verhältnis sowohl bei beschränkter als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz nach der objektmässig-direkten Methode vorzunehmen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 52 DBG N. 16; Agner/Jung/Steinmann, Art. 52 DBG N. 5 ff.; siehe auch Kreisschreiben ESTV Nr. 8 vom 18. Dezember 2001, Ziff. 4.1; ausführlich Brülisauer, 51 ff.).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Pflichtige gestützt auf § 57 StG i. V. m. § 55 StG aufgrund ihres Sitzes in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Unbestritten ist auch, dass es sich bei den Niederlassungen im Ausland um Betriebsstätten handelt. Weiter werden die Höhe der Gewinne und Verluste der einzelnen Betriebsstätten und des Hauptsitzes nicht bestritten. Umstritten ist hingegen, ob die Pflichtige – wie von ihr in ihrer Steuererklärung 2006 deklariert – den ganzen in der Schweiz im Jahr 2005 erzielten Verlust von Fr. ... vortragen kann, oder ob der im Jahr 2005 erzielte Verlust des Hauptsitzes (Kanton Zürich) sowie der Betriebsstätte in der Schweiz auf die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten zu verlegen ist, sodass nur noch ein Verlustvortrag von Fr. ... verbleibt, der mit dem Gewinn im Jahr 2006 verrechnet werden kann.

### **E. 3.2**

Folgt man der Steuerauscheidung für interkantonale Unternehmungen, die § 57 Abs. 3 StG auch in internationalen Verhältnissen für anwendbar erklärt, ist die Ausscheidung nach der quotenmässig-direkten Methode vorzunehmen (vgl. E. 2.2.2 und 2.2.3). Dies bedeutet, dass die selbständigen ausländischen Betriebsstätten der Pflichtigen – aus schweizerischer Sicht – den Verlust anteilig zu übernehmen haben und nur ein Verlust von Fr. ... vorgetragen werden kann. Nach Auffassung der Vorinstanz widerspricht eine solche Lösung jedoch sowohl dem Wortlaut als auch der Zielsetzung von Art. 25 Abs. 2 StHG und § 70 Abs. 1 StG, zumal weder die deutschen noch die österreichischen Steuerbehörden eine Verlustübernahme zulassen und dies nach den Doppelbesteuerungsabkommen auch nicht müssten (E. 1d des angefochtenen Entscheids).

#### **E. 3.2.1**

Nach welcher Methode die Steuerauscheidung vorzunehmen ist, stellt einen fundamentalen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts dar, der aufgrund des ausdrücklichen gesetzlichen Verweises in seinem Wesenskern auch im internationalen Verhältnis zur Anwendung gelangt (Brülisauer, 59; Höhn/Mäusli, § 26 N. 3; vgl. auch E. 2.2.3). Das Prinzip des interkantonalen Steuerrechts, wonach bei Vorliegen getrennter Betriebsstättebuchhaltungen die Ausscheidung nach den Buchhaltungsergebnissen und damit nach der quotenmässig-direkten Methode vorzunehmen ist (Lampert, 287), kann somit zwar im Hinblick auf die Anwendbarkeit im internationalen Verhältnis modifiziert, nicht aber ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage in seinem Wesenskern angetastet werden (Brülisauer, Internationale Gewinnabgrenzung, 14; vgl. auch E. 2.2.1; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, § 4 III.B.1.c.aa). In diesem Sinn wird die Auffassung vertreten, dass Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG nicht zur Folge haben, dass in Verlustsituationen die objektmässig-direkte Methode zur Anwendung gelange, sondern nur, dass die quotenmässig-direkte Abgrenzung im Rahmen der provisorischen Verlustübernahme eingeschränkt wird (Agner/Jung/Steinmann, Art. 52 DBG N. 5; Brülisauer, Art. 7 N. 88; Locher, Art. 52 N. 26 m. w. H. und 37 ff.; vgl.

auch Oesterhelt/Schreiber, Art. 52 DBG N. 17 f.). Dies kann dadurch untermauert werden, dass nur betreffend ausländische Betriebsstätte-Verluste, nicht aber bezüglich inländischer Stammhaus-Verluste eine Regelung im Gesetz verankert wurde. Eine solche von der quotenmässig-direkten Methode abweichende Regelung könnte darin bestehen, dass Verluste des Stammhauses nicht mehr auf ausländische Betriebsstätten verlagert werden könnten (Brülisauer, Internationale Gewinnabgrenzung, 14 m.w.H.). Ungeachtet dessen, ob dies im internationalen Verhältnis sinnvoll wäre, insbesondere weil andere Staaten die objektmässig-direkte Ausscheidung anwenden, lässt sich die Anwendung der objektmässig-direkten Methode in solchen Fällen nicht auf Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG abstützen. Damit braucht auch nicht geklärt zu werden, ob die in Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG vorgesehene Regel harmonisierungsrechtlich auch im kantonalen Recht, wo sie fehlt (§ 57 Abs. 3 StG), zur Anwendung gelänge, zumal ohnehin kein Fall von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte vorliegt. Ebenso wenig taugt § 57 Abs. 4 StG (bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG) als Grundlage für die Anwendung der objektmässigen Methode, betrifft diese Bestimmung aufgrund ihres eindeutigen Wortlauts doch ausschliesslich Steuerpflichtige mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Ausland, d. h. Fälle beschränkter Steuerpflicht bzw. eines ausländischen Stammhauses. Vorliegend geht es indessen darum, ob Verluste des inländischen Stammhauses und der inländischen Betriebsstätte auf ausländische Betriebsstätten zu verlegen sind. Da unterschiedliche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden dürfen, liegt – wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt – kein Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot vor. Hinzu kommt, dass der Kanton Zürich (im Unterschied zu Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG) ausländische Betriebsstätteverluste und damit auch deren Verlustvorträge im Rahmen der quotenmässig-direkten Ausscheidung zum Abzug zulässt, und zwar auch dann, wenn im Ausland der ganze Verlust ebenfalls in Anwendung der objektmässig-direkten Methode berücksichtigt wird (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 70 N. 15; vgl. auch VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00018 und SB.2016.00019, E. 3.1).

### **E. 3.2.2**

Während sich die Abweichung von der quotenmässig-direkten Steuerausscheidung zugunsten einer objektmässig-direkten oder einer (ingeschränkten) quotenmässig-direkten Steuerausscheidung bei in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen nicht auf Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG und Art. 52 Abs. 4 DBG bzw. § 57 Abs. 4 StG abstützen lässt (vgl. E. 3.2.1), fragt sich, ob hierfür eine genügende gesetzliche Grundlage in Art. 25 Abs. 2 StHG oder § 70 StG gegeben ist. Der Begriff des Verlusts i. S. v. Art. 25 Abs. 2 StHG oder § 70 StG ist nicht im handelsrechtlichen, sondern im steuerrechtlichen Sinn zu verstehen. Der Verlust wird nicht der Handelsbilanz, sondern der Steuerbilanz entnommen (Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67 [1998/1999] 515; Locher, Art. 67 DBG N. 5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 70 StG N. 7). Demzufolge kann, wenn ein positives Ergebnis durch die steuerrechtlichen Vorschriften – z. B. durch die Ausscheidung eines ausserordentlichen Ertrags nach § 64 Abs. 3 StG oder der Vereinsmitgliederbeiträge gemäss § 69 Abs. 1 StG – negativ wird, dieser Verlust ebenfalls verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 70 StG N. 10). Vortragen lassen sich also nur steuerlich anerkannte Verluste, d. h. solche Verluste, die sich auf Basis der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben (Simonek, 515). Zu diesen Gewinnermittlungsvorschriften gehört im weiteren Sinn auch § 57 Abs. 3 StG (bzw. Art. 52

Abs. 3 DBG), regelt diese Norm doch den Umfang der Steuerpflicht und steckt damit sozusagen als Voraussetzung für die Gewinnermittlung den Rahmen der für die Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Faktoren ab. Dies bedeutet aber auch, dass der steuerlich massgebende Gewinn bzw. Verlust in interkantonalen und internationalen Verhältnissen erst nach der Steuerauscheidung feststeht. Die räumliche Verlustverlagerung geniesst somit Vorrang vor der zeitlichen Verlustverrechnung (vgl. Lampert, 173 m. w. H.). Ein Verlustvortrag kommt nur im Fall eines Gesamtverlusts infrage, nicht aber, wenn lediglich einige Betriebsstätten oder/und der Hauptsitz einen Verlust, das gesamte Unternehmen jedoch einen Gewinn verzeichnet (vgl. E. 2.2.2). Etwas anderes kann weder aus Art. 25 StHG noch aus § 70 StG abgeleitet werden. Diese Bestimmungen setzen die Existenz eines steuerrechtlich beachtlichen Verlusts voraus und betreffen lediglich die intertemporale Verlustverrechnung, ohne den Begriff und die Ermittlung eines Verlusts in interkantonalen und internationalen Verhältnissen zu regeln (Brülisauer/Krummenacher, Art. 25 StHG N. 119). Daher widerspricht dieses Ergebnis bzw. die Anwendung der quotenmässig-direkten Methode weder dem Wortlaut noch der Zielsetzung der genannten Bestimmungen. Da aus schweizerischer Sicht bzw. nach schweizerischem Steuerrecht (nach der räumlichen Verlustverlagerung) im vorliegenden Fall nur ein Verlust von Fr. ... besteht, der vorgetragen wird, kann nicht gesagt werden, der Zweck von Art. 25 StHG werde vereitelt. Da die Auslegung des schweizerischen Steuerrechts nicht von Rechtssystemen und Praxen anderer Staaten abhängt, ist es irrelevant, ob Deutschland und Österreich die verlegten Verluste tatsächlich zur Verrechnung bringen (vgl. BGr, 27. August 2015, 2C\_95/2015, E. 4.7; BGr, 26. Juni 2015, 2C\_1154/2013, E. 3.3 und 3.5; BGr, 15. Januar 2015, 2C\_18/2014, E. 4.4.3). Andernfalls würden in der Schweiz steuerpflichtige Personen mit Beziehungen zum Ausland je nach Verlustverrechnungspraxis jenes Staats unterschiedlich behandelt, d. h. dieselben schweizerischen Bestimmungen je nach mitbetroffenem Staat anders ausgelegt. Dies ist weder umsetzbar noch ist es der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit zuträglich.

### **E. 3.2.3**

Nach Ansicht der Vorinstanz würde die räumliche Verlagerung von am schweizerischen Hauptsitz erlittenen Verlusten ins Ausland und die daraus folgende Kürzung des Verlustvortrags zu einer sachlich nicht begründbaren stärkeren Besteuerung von inländischen Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte im Vergleich zu ausschliesslich in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmen mit hiesigen Betriebsstätten führen, womit eine nicht begründbare Schlechterstellung einträte. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung gewährt Art. 127 Abs. 3 BV und damit das darin verankerte Schlechterstellungsverbot nur einen Schutz vor der interkantonalen Doppelbesteuerung (BGE 139 II 78 E. 2.1; BGE 103 Ia 233 E. 2; VGr, 28. September 1994, StE 1995 A 21.12 Nr. 10, E. 2a; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, in: Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., St. Gallen 2014, Art. 127 N. 66), weshalb sich daraus nichts für das internationale Verhältnis ableiten lässt. Es gibt international kein umfassendes Schlechterstellungsverbot, wie es für das interkantonale Recht aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleitet wird. Die Rolle des interkantonalen Schlechterstellungsverbots, das letztlich ein umfassendes Diskriminierungsverbot ist, wird international bloss punktuell durch einzelne Antidiskriminierungsbestimmungen wahrgenommen (Adriano Marantelli/Andrea Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014, ZBJV 152/2016 166 ff., 173). Es sei auf Art. 24 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und die diesem nachgebildeten Bestimmungen in

den hier einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen verwiesen (siehe E. 4.3). Sodann hilft auch der Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht weiter. So wie es bereits im EU-Recht kein allgemeingültiges Leistungsfähigkeitsprinzip gibt (Michael Lang, Die Vorgaben des Unionsrechts für das Steuerrecht, ASA 84 [2015/16] 119 ff., 141 f.), existiert ein solches auch nicht im globalen, grenzüberschreitenden Rahmen (Adriano Marantelli, Bemerkungen zu VGE BE 100.2013.24 vom 6. August 2014, BVR 2015, 423). Somit ist mit der Entscheidung eines Verfassungs- oder eines Steuergesetzgebers für eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit über eine Besteuerung von Auslandssachverhalten noch nichts gesagt (Marantelli/Opel, 173 f. m.w.H.). Ebenso wenig verletzt die Verlustverlagerung ins Ausland das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot, indem Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 132 I 157 E. 4.1; 122 I 18 E. 2b/cc). Zwar kann die Anwendung der quotenmässig-direkten Methode durch die Schweiz unbestrittenermassen zu einer stärkeren Belastung inländischer Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten gegenüber ausschliesslich in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmen führen, sofern der andere Staat – wie hier Deutschland bzw. Österreich – die objektmässig-direkte Methode anwendet und die Verluste im Ausland nicht abgezogen werden können. Eine solche deutsche bzw. österreichische Praxis beschlägt einen Aspekt des unilateralen deutschen bzw. österreichischen Rechts. Sie entfaltet keinen Einfluss auf die schweizerische Sichtweise (BGr, 15. Januar 2015, 2C\_18/2014, E. 4.4.2). Wie erwähnt (E. 3.2.2 i. f.), vermögen Rechtssysteme und Sichtweisen anderer Staaten eine unterschiedliche Behandlung auf Stufe der Rechtsanwendung nicht zu rechtfertigen. Hinzu kommt, dass im umgekehrten Fall (Verlustverlagerung vom Ausland in die Schweiz) internationale Unternehmen von einer doppelten Verrechnungsmöglichkeit – im Ausland und in der Schweiz – profitieren können (vgl. E. 3.2.1). Auf Bundesebene trägt Art. 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 DBG in diesen Konstellationen den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung. Soll die Verlustverlagerung von der Schweiz ins Ausland ebenfalls eingeschränkt oder gar verboten werden, ist mithin der Gesetzgeber gefordert.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass keine gesetzliche Grundlage für ein Abweichen von § 57 Abs. 3 StG (Art. 52 Abs. 3 DBG) bzw. von den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung besteht und die quotenmässig-direkte Ausscheidungsmethode auch nicht gegen höherrangiges Recht verstösst. Demnach kann nach unilateralem Aussensteuerrecht der Schweiz bloss ein Verlust von Fr. ... vorgetragen werden. Im Folgenden zu prüfen ist, ob die zwischen der Schweiz und Deutschland bzw. Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hieran etwas ändern.

### **E. 4.1**

Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen können die im interkantonalen Steuerrecht anwendbaren Grundsätze bzw. Normen des jeweiligen unilateralen (kantonalen oder nationalen) Rechts ausschliessen oder beschränken. Solches Kollisionsrecht entfaltet jedoch nur negative Wirkung, d. h. es vermag weder Steuerpflichten zu begründen, erweitern, materiell zu modifizieren noch eine bestehende Norm auszuweiten (BGr, 15. Januar 2015, 2C\_18/2014, E. 4.4.1; ausführlich dazu BGr, 26. September 2014, 2C\_64/2013 und 2C\_65/2013, E. 2.2.2; BGr, 9. Oktober 2014 2C\_750/2013 und 2C\_796/2013, E. 2.2.2; Brülisauer, Art. 7 N. 21).

#### **E. 4.2.1**

Gemäss Art. 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland vom 11. August 1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der 2006 gültigen Fassung; SR 0.672.913.62; DBA-D) und der identischen Bestimmung im Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich vom 30. Januar 1974 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der 2006 gültigen Fassung; SR 0.672.916.31; DBA-A) können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (Abs. 2). Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schliesst Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu besteuern den Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die Art der angewendeten Gewinnaufteilung muss jedoch so sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt (Abs. 4).

#### **E. 4.2.2**

Nach Art. 7 Abs. 1 und 2 DBA-D bzw. DBA-A steht die Methode der direkten Steuerauscheidung im Vordergrund (vgl. BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005, E. 3.2; BGE 117 Ib 248 E. 4d). Der im Bereich des internationalen Steuerrechts verwendete Begriff der "direkten Methode" entspricht nach der Terminologie des interkantonalen Steuerrechts der "objektmässig-direkten Methode" (zur uneinheitlichen Terminologie, vgl. Teuscher/Lobsiger, § 30 N. 16; Brülisauer, Art. 7 N. 68 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 StG N. 26). Die direkte Methode gilt auch für Art. 7 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens 2008 (OECD-MA; Benjamin J. Fuchs, Transnationaler Verlustausgleich bei internationalen Unternehmungen und Konzernen im Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 54). Art. 7 Abs. 4 DBA-D bzw. DBA-A lässt indessen die indirekte Ausscheidung ausdrücklich zu, sofern diese in einem Vertragsstaat "üblich" ist und das Ergebnis mit den Grundsätzen von Art. 7 übereinstimmt (Locher, § 4 III.B.1.c.aa). Die "indirekte Methode" nach dem Verständnis des internationalen Steuerrechts entspricht dabei der "quotenmässig-indirekten Methode" nach interkantonalem Steuerrecht (vgl. Teuscher/Lobsiger, § 30 N. 16; Brülisauer, Art. 7 N. 69). Die "quotenmässig-direkte" Ausscheidung nach interkantonalem Steuerrecht ist eine Schweizer Spezialität, welche spezifisch für das interkantonale Verhältnis entwickelt wurde (Brülisauer, Art. 7 N. 75).

#### **E. 4.2.3**

Fraglich ist, ob die quotenmässig-direkte Methode auch im Aussensteuerrecht der Schweiz angewandt werden kann bzw. ob unter der "direkten Methode" im Sinn des internationalen Steuerrechts nicht nur die objektmässig-direkte, sondern auch die quotenmässig-direkte

Methode zu verstehen ist. Die (indirekte) Methode der Aufteilung des Gesamtgewinns i. S. v. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA rechnet einen Teil des Gewinns des ganzen Unternehmens entsprechend einem Schlüssel einem Teil des Unternehmens zu. Als solche Schlüssel zählt der OECD-Kommentar 2008 (Rz. 54) die auf Umsatz oder Provision, die auf Löhnen sowie die auf Anteilen am Betriebsvermögen beruhenden Zurechnungsmethoden. Jede Methode müsse darauf abzielen, einen Gewinn zu ermitteln, der dem Betrag möglichst nahe komme, der sich aufgrund einer gesonderten Buchführung ergeben hätte. In der Regel – nach der direkten Methode i. S. v. Art. 7 Abs. 1 und 2 OECD-MA – sei die Ermittlung der Gewinne, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, aufgrund ihrer Buchführung vorzunehmen, wenn sie die tatsächlichen Verhältnisse wiedergebe (Rz. 52). Unter die "indirekte Methode" i. S. v. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA scheinen somit nach schweizerischer Terminologie bloss die quotenmässig-indirekten Ausscheidungsmethoden zu fallen. Denn die quotenmässig-direkte Methode ermittelt die Gewinne ja gerade gestützt auf die Buchhaltungsergebnisse der einzelnen Betriebsstätten. Daher dürfen die Staaten gemäss Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sowohl die objektmässig-direkte als auch die quotenmässig-direkte Methode anwenden (Peter Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, ST 9/2005, 720 ff., 721; zu den Unterschieden zwischen den Methoden vgl. Brülisauer, 38 ff. und 138). Die Gewinnaufteilung nach der quotenmässig-direkten Methode und damit die Verlustverlagerung ins Ausland kann also unter den DBA weitergeführt werden, zumal auch die Anwendung der objektmässig-direkten Methode nicht bedeutet, dass Verlustverlagerungen generell ausgeschlossen wären (ausführlich siehe Brülisauer, 37). Ob das diesbezüglich neu formulierte OECD-MA (2010) und die analog ausgestalteten DBA daran etwas ändern, braucht hier nicht geklärt zu werden, weil sowohl das DBA-D als auch das DBA-A auf einer älteren Version des OECD-MA beruhen und noch nicht angepasst wurden (siehe dazu Oesterhelt/Schreiber, Art. 52 DBG N. 21).

#### **E. 4.3**

Art. 25 DBA-D und Art. 24 DBA-A (in der 2006 gültigen Fassung) normieren den Grundsatz der steuerlichen Nichtdiskriminierung. Die Vorschriften nennen drei Merkmale, die das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nicht zum Ansatzpunkt einer steuerlichen Benachteiligung machen darf: die Staatsangehörigkeit (Abs. 1), das Unterhalten einer Betriebsstätte im Inland (Abs. 2), sowie die Beteiligung von Ausländern an einem inländischen Unternehmen (Abs. 3). Die Diskriminierungsverbote richten sich nur an den Aufnahmestaat und verbieten ihm die Schlechterstellung von Angehörigen des anderen Vertragsstaats gegenüber eigenen Angehörigen, mit Bezug auf die deutsche bzw. österreichische Betriebsstätte somit an Deutschland bzw. Österreich. Sog. outbound-Fälle, d. h. wenn sich – wie im vorliegenden Fall – das Stammhaus im Inland und die betroffene Betriebsstätte im Ausland befinden, sind hingegen nicht erfasst (Alexander Rust, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. A., München 2015, Art. 24 N. 7; vgl. ferner BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005; VGr, 28. September 1994, StE 1995 A 21.12 Nr. 10; Stefan Oesterhelt, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 79 [2010/2011] 269 ff., 282). Zudem stellen die Bestimmungen keine Gleichbehandlungsgebote auf und untersagen nur eine Benachteiligung, nicht auch eine Bevorzugung.

#### **E. 4.4**

Abschliessend kann festgehalten werden, dass sich den einschlägigen DBA keine Einschränkungen der schweizerischen Besteuerung entnehmen lassen. Somit ist die Beschwerde gutzuheissen.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG).

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