

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00071 vom 12. September 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-09-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00071

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00071 du 12 septembre 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00071 del 12 settembre 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.12.2011 | [Das Stammhaus mit Sitz im Ausland ist seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber der schweizerischen Betriebsstätte über Jahre nicht nachgekommen. Umstritten sind die ausserordentlichen Abschreibungen dieser kumulierten Guthaben.] Eine ausserordentliche Abschreibung ist steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn kein hinreichender Zusammenhang mit dem Verlust des ursprünglichen Werts mehr besteht (Periodizitätsprinzips). Die Pflichtige hat mit den Abschreibungen mangels Zusammenhangs mit den ursprünglichen Debitorenforderungen (E. 3.3.3.1) eine Leistung erbracht, die unter unabhängigen Dritten nicht erbracht worden wäre. Eine derartige (Sanierungs-)Leistung vermag einem Drittvergleich nicht standzuhalten (E. 3.3.3.2). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2.1

Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten (Art. 51 Abs. 1 lit. b DBG; § 56 Abs. 1 lit. b StG). Die Steuerpflicht beschränkt sich auf den Gewinn, für den nach Art. 51 DBG bzw. § 56 StG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht (Art. 52 Abs. 2 DBG; § 57 Abs. 2 StG). Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland haben den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern (Art. 52 Abs. 4 DBG; § 57 Abs. 4 StG). Da Abs. 2 und Abs. 4 die Gewinnbesteuerung für beschränkt steuerpflichtige Personen abschliessend regeln, betrifft Abs. 3 nur unbeschränkt Steuerpflichtige. Aufgrund des Wortlauts von Abs. 4 ist die objektmässige Ausscheidung bzw. die direkte Methode für beschränkt steuerpflichtige Personen gesetzlich vorgesehen, während für unbeschränkt Steuerpflichtige in Abs. 3 für die Ausscheidung auf die Grundsätze der interkantonalen Steuerauscheidung verwiesen wird (BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005, E. 4.3; 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. 2, 15 und 61). Dies bedeutet, dass der steuerbare Teil-Gewinn der separaten Betriebsstätte losgelöst vom Gesamt-Ergebnis direkt anhand der separaten Buchhaltung der Betriebsstätte ermittelt wird. Der Betriebsstätte dürfen Gewinne nur dann zugerechnet werden, wenn sie durch die Betriebsstätte nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit verursacht bzw. erzielt werden; Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung sind nach substanzorientierten funktionalen Kriterien vorzunehmen (Funktionsanalyse). Eine Verlustverrechnung von ausländischen Verlusten ist für beschränkt Steuerpflichtige nicht zulässig. Dies ist in Art. 52 Abs. 4 DBG bzw. § 57 Abs. 4 StG klargestellt, wonach

der in der Schweiz erzielte Gewinn nicht durch ausländische Verluste geschmälert werden kann (kein Verlustimport aus dem Ausland; Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 7 N. 97).

E. 2.2

Gemäss Art. 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. Januar 1993 (DBA-LUX) können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Satz 2). Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, 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 (Art. 7 Abs. 2 DBA-LUX). In Art. 7 Abs. 1 DBA-LUX wird die Abgrenzung dem "Grunde nach" – d. h. die Frage, ob im Betriebsstättenstaat überhaupt eine Besteuerung Platz greifen darf oder nicht – geregelt (Brülisauer, Art. 7 N. 218). In Art. 7 Abs. 1 Satz 2 ist das Zurechnungsprinzip verankert. Dieses besagt, dass die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Dealing-at-arm's-length-Prinzip, also nach dem Drittvergleich, vorzunehmen ist. Art. 7 Abs. 1 hat keinen Einfluss auf die Ermittlung der Höhe der Gewinne, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können; er bestätigt lediglich ausdrücklich, dass sich das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats nicht auf Gewinne erstreckt, die das Unternehmen anders als durch die dort gelegene Betriebsstätte erzielt, d. h. es entsteht durch die Existenz einer Betriebsstätte keine "Attraktionskraft" (vgl. OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010, 22. Juli 2010, Rz. 8 und 50). Der Umfang des durch Art. 7 Abs. 1 DBA-LUX erlaubten Besteuerungsrechts – die Abgrenzung der "Höhe nach" – wird alsdann in Art. 7 Abs. 2 DBA-LUX geregelt (Brülisauer, Art. 7 N. 302).

E. 2.3

Art. 7 DBA-LUX entfaltet – wie alle DBA-Bestimmungen – nur negative Wirkung, d. h. es werden dadurch weder Steuerpflichten begründet noch materiell modifiziert, sondern nur eingeschränkt oder belassen (vgl. BGr, 15. Januar 2015, 2C_18/2014, E. 4.4.1; ausführlich dazu BGr, 26. September 2014, 2C_64/2013, E. 2.2.2). Nicht nur die Ausübung der Besteuerungsbefugnis an sich, sondern auch die Art und die Höhe der Besteuerung bleiben in der Regel dem internen Recht überlassen (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 98).

E. 3.1

Unstrittig ist, dass es sich bei der Pflichtigen um eine Betriebsstätte der Unternehmung A i. S. v. Art. 5 DBA-LUX und Art. 51 Abs. 2 DBG handelt (zum Begriff vgl. BGE 139 II 78). Darin, dass Art. 7 DBA-LUX im Einklang mit dem internen Recht (Art. 52 Abs. 2 i. V. m. 4

DBG; § 57 Abs. 2 und 4 StG; vgl. E. 2.1) von einer direkten bzw. objektmässigen Methode ausgeht, sind sich die Parteien grundsätzlich ebenfalls einig. Indem Gewinne betriebsstättebezogen ermittelt werden dürfen, wird die Einheitlichkeit des Einheitsunternehmens durchbrochen. Die Betriebsstätte wird in rechtlicher Hinsicht (fiktiv) vom Stammhaus abgesondert und einer Konzerngesellschaft gleichgestellt. Der Umfang dieser Selbständigkeitsfiktion ist in der Literatur umstritten. Jedenfalls scheint die Schweiz bei inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen von einer uneingeschränkten Selbständigkeit auszugehen (Brülisauer, Art. 7 N. 278 ff., 281 m. w. H.). Ausgangspunkt für die separate Gewinnermittlung bilden die von der Betriebsstätte nach kaufmännischen Grundsätzen ordnungsgemäss geführten Bücher (vgl. E. 2.1 und Alexander Hemmelrath in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. A., München 2015, Art. 7 N. 101).

E. 3.2.1

Im Jahr 2003 wurden die Verwaltung und Verwertung der Immaterialgüterrechte vertraglich vom Stammhaus auf die Zürcher Betriebsstätte übertragen. In der Folge wurden diese Vermögenswerte des Unternehmens im Rahmen der von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen eingesetzt, indem die Pflichtige etwa mit der E S.A.S. am 31. Dezember 2005 ein Franchise Agreement abschloss, in dem sich die E S.A.S. verpflichtete, für die Nutzung der Patente der Unternehmung A eine Lizenzgebühr zu bezahlen. Die von der E S.A.S. bezahlten Franchise Fees bzw. ab 2003 in Verzug der Zahlung der Franchise Fees die entsprechenden Debitorenforderungen, samt Zinsen ab 2008, wurden in den Büchern der Pflichtigen verbucht (vgl. OECD-Bericht, Rz. 18) und der schweizerischen Betriebsstätte zugewiesen. Aufgrund eines Rulings (vgl. Sachverhalt I.) wurde die Pflichtige auf Staats- und Gemeindebesteurebene als gemischte Gesellschaft mit einer Quote von 10 % auf dem Gewinn aus ausländischen Quellen, auf Bundesebene hingegen (mangels Rulings) zu 100 % besteuert.

E. 3.2.2

Wie die Vorinstanz feststellte, bezweckte die Verlegung der Verwaltung und Verwertung der Patente in den Kanton Zürich wohl, die Patenteinnahmen aus dem Ausland der Zürcher Zweigniederlassung zukommen zu lassen, um alsdann die Letztere mit Blick auf die Auslandeinkünfte und eine weitgehend fehlende Geschäftstätigkeit in der Schweiz der – zumindest für die Staats- und Gemeinde Steuern – vorteilhaften hiesigen Besteuerung als gemischte Gesellschaft i. S. v. § 74 Abs. 1 lit. c StG zuzuführen. Aufgrund der in den Akten ausgewiesenen Franchise Fee Amounts kann davon ausgegangen werden, dass vermutlich überhaupt nie eine Zahlung von der E S.A.S. an die Schweizer Betriebsstätte erfolgte, sondern die Beträge von Anfang an auf das Kontokorrent der E S.A.S. kumuliert wurden.

E. 3.2.3

Die Vorinstanz und mit Beschwerdeantwort auch die Pflichtige – im Widerspruch zu ihrer Buchhaltung – stellen infrage, ob die Lizenzerträge in den vergangenen Steuerperioden zu Recht der Schweiz zugewiesen wurden bzw. ob die Überlassung der Verwaltung und Verwertung der Patente sowie der Zuweisung der Einnahmen daraus einem Drittvergleich standhielte. Dabei verkennen sie, dass Prüfungsmassstab beim Fremdvergleichsgrundsatz in Anbetracht der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit gerade nicht ist, ob die Betriebsstätte die Tätigkeit als selbständiges Unternehmen überhaupt oder üblicherweise ausgeübt hätte oder nicht (Brülisauer, Art. 7 N. 283). Zum einen ist die Selbständigkeit der

Betriebsstätte nur eine Fiktion (E. 3.1). Deswegen dürfte dies zum anderen in Konzernen und Einheitsunternehmen häufig gerade nicht der Fall sein, werden doch Teilaufgaben im Rahmen des Wertschöpfungsprozesses aus den unterschiedlichsten Gründen (z. B. Vorhandensein von Fachkräften, politische Lage etc.) auf Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften ausgelagert, ungeachtet des Umstands, ob ein selbständiges Unternehmen diese Tätigkeit ausüben könnte und würde. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist vielmehr grundsätzlich darauf beschränkt zu untersuchen, wie bestimmte Funktionen und Risiken (auf Basis der durch das Unternehmen selbst festgelegten Funktions- und Risikoverteilung) unter fremden Dritten entschädigt werden (Brülisauer, Art. 7 N. 283 f.). Falls rechtlich bzw. vertraglich vereinbarte und tatsächlich gelebte Funktionsverteilung miteinander übereinstimmen, ist es dem Fiskus nicht erlaubt, in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit einzugreifen oder Unternehmenspolitik zu betreiben (Peter Brülisauer/Marco Mühleemann, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 58 DBG, N. 515). Vorliegend waren die Lizenzen in der Betriebsstättenbuchhaltung verbucht, dienten der Tätigkeit der Pflichtigen und waren zur Erzielung der Lizenzeinnahmen unabdingbar. Damit erscheint die Zuordnung zur Pflichtigen unter dem Blickwinkel des Drittvergleichsgrundsatzes gerechtfertigt, wonach der Betriebsstätte diejenigen Wirtschaftsgüter sowie die daraus resultierenden Vor- und Nachteile zuzuordnen sind, welche sie als wirtschaftlich selbständiges Unternehmen für die Ausübung ihrer Tätigkeit am gleichen Ort und unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen benötigen würde (Philipp Betschart, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 22 N. 31; Raoul Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 91 FN 38).

E. 3.3

Einigkeit besteht bezüglich der Zuteilung der Nachteile (z. B. Abschreibungen, Rückstellungen), die dem wirtschaftlichen Eigentümer der entsprechenden Aktiven zuzuteilen sind (Stocker, Ziff. 2.2.1 und Ziff. 2.2.2.1.3). Umstritten ist im vorliegenden Fall jedoch, ob die Abschreibungen im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung dem Stammhaus oder der schweizerischen Betriebsstätte zuzuweisen sind bzw. ob die von der Betriebsstätte vorgenommenen Abschreibungen bei der Betriebsstätte geschäftsmässig begründet sind oder nicht.

E. 3.3.1

Damit werden zwei Fragen vermengt, nämlich die Gewinnabgrenzung und die Gewinnermittlung . Die Gewinnermittlung bezieht sich auf die nationale bzw. unilaterale Ebene. Im Rahmen der Gewinnermittlung werden Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, Zulässigkeit von Abzügen und allfällige Ausnahmen von der Steuerpflicht festgestellt. Die Gewinnabgrenzung bezieht sich auf die internationale bzw. bilaterale Ebene und erschöpft sich darin, einen nach unilateralem Recht bestehenden Steueranspruch einzuschränken oder zu belassen (vgl. E. 2.3). Die Gewinnabgrenzung befasst sich mit der Frage, welche Teile des Unternehmensgewinns welcher Betriebsstätte zuzuordnen sind. Folglich ist im internationalen Verhältnis nur eine übereinstimmende Gewinnabgrenzung, nicht aber eine übereinstimmende Gewinnermittlung geboten (Brülisauer, Art. 7 N. 18 f.).

E. 3.3.2.1

Der steuerbare Reingewinn setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 lit. b StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a und b DBG).

E. 3.3.2.2

Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden. Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Massgeblichkeitsprinzip). Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 24 StHG, § 64 Abs. 1 StG; BGE 141 II 83 E. 3.1 m. w. H.).

E. 3.3.2.3

Gemäss Art. 960 Abs. 2 des Obligationenrechts (OR) können alle Aktiven in der Bilanz höchstens nach dem Wert angesetzt werden, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt. Laut dem Grundsatz der Vorsicht muss die Rechnungslegung in Anbetracht des Unsicherheitsbereichs und der dem Ermessensspielraum gesetzten gesetzlichen Schranken im Zweifel unter der für das Unternehmen ungünstigsten Form vorgelegt werden (BGE 136 II 88 E. 5.3). Das Verlustrisiko auf einer Forderung ergibt sich hauptsächlich aus der zweifelhaften Solvenz des Schuldners (BGE 115 Ib 55 E. 5b). Wenn bei einer Forderung ein Verlustrisiko angenommen wird, muss obligatorisch eine Wertberichtigung in der Buchhaltung vorgenommen werden (BGE 137 II 353 E. 6.2 m. w. H.).

E. 3.3.2.4

Leistung und Gegenleistung zwischen Konzerngesellschaften müssen einem sogenannte Dritt- oder Fremdvergleich standhalten. Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" gilt, dass eine Gesellschaft, welche mit einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun muss, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00018, E. 2.4; VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00005, E. 3.2; 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 [2008/2009], S. 660). Wenn eine Gesellschaft gegenüber nahestehenden Personen 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 erklären. Dergestalt nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen werden steuerlich nicht anerkannt (so schon RB 1985 Nr. 42; grundlegend schon Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S.621 f.) bzw. führen zu Aufrechnungen (BGE 138 II 57 E. 4 und 6; zum Ganzen auch VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 2.4).

E. 3.3.2.5

Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.3).

E. 3.3.3

Dass die Pflichtige die Abschreibungen entsprechend verbucht hat, ist unbestritten. Zu prüfen ist jedoch, ob diese Abschreibungen in den Steuerperioden 2010 und 2011 geschäftsmässig begründet sind. Die Pflichtige machte diesbezüglich geltend, die Forderungen gegenüber der E S.A.S. hätten ihre Werthaltigkeit im Abschreibungszeitpunkt vollständig verloren gehabt. Dies wird vom kantonalen Steueramt nicht ausdrücklich bestritten, weshalb sich Ausführungen hierzu wie auch die Würdigung (neu) eingereichter Belege erübrigen. So hält das kantonale Steueramt in einem Bericht selbst fest, dass aufgrund der Jahresrechnungen der E S.A.S. die Abschreibung (Wertberichtigung) des Guthabens grundsätzlich begründet wäre. Hingegen vertritt es die Auffassung, dass die Forderungen gegenüber der E S.A.S. zufolge Verzichts auf Inkassohandlungen seit 2003 und Verzinsung ab 2008 ihren Charakter als kurzfristige Debitorenforderungen verloren hätten und konkludent zu längerfristigen Darlehensforderungen geworden seien. Der Verzicht auf dieses Darlehen stelle eine Sanierungsmassnahme dar, die Sache der Muttergesellschaft sei und einem Drittvergleich nicht standhalte. Die Pflichtige beschränkt sich unter Verweis auf die Wertlosigkeit der Forderung darauf, das Vorliegen eines Darlehensvertrags zwischen ihr und der E S.A.S. zu bestreiten. Selbst wenn die Forderungen im Abschreibungszeitpunkt wertlos waren, kann daraus – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – nicht ohne Weiteres auf die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibungen in den Steuerperioden 2010 und 2011 geschlossen werden:

E. 3.3.3.1

Erstens stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt der Abschreibungen. Die Umstände, dass seit 2003 nie eine Zahlung erfolgte, auf Inkassobemühungen verzichtet wurde, die Forderung ab 2008 verzinst wurde und die E S.A.S. bereits 2009 ein Minus-Eigenkapital auswies, legen nahe, dass die Forderung schon Jahre früher vom Verlustrisiko bedroht, wenn nicht gar uneinbringlich und somit nicht mehr werthaltig war. Trotzdem unterliess es die Pflichtige, soweit ersichtlich, Wertberichtigungen in der Bilanz vorzunehmen (E. 3.3.2.3). Es liegt zwar im Rahmen des buchhalterischen Ermessensspielraums, die Werthaltigkeit einer Forderung zu beurteilen, sodass eine Abschreibung zwecks Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch in einer späteren Steuerperiode noch steuerwirksam nachgeholt werden kann. Die Beachtung des Periodizitätsprinzips gebietet es aber, die streitigen Abschreibungen steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn sie während derjenigen Periode verbucht wurden, in welcher der Gläubiger gutgläubig annehmen musste, dass die Schuld dauerhaft uneinbringlich geworden sei. Bei Forderungen gegenüber Schuldern mit knapper Liquidität kann es schwierig sein, den genauen Zeitpunkt zu bestimmen, wann eine zweifelhafte Forderung zu einer definitiv uneinbringlichen geworden ist. In solchen Situationen muss der vom Steuerpflichtigen gewählte Zeitpunkt der Abschreibung der Forderung als vertretbar

erscheinen. Eine ausserordentliche Abschreibung ist somit steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn kein hinreichender Zusammenhang mit dem Verlust des ursprünglichen Werts mehr besteht (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.5). Vorliegend bleibt mangels Angaben unklar, ob die von der Pflichtigen gewählten Abschreibungszeitpunkte vertretbar sind. Zum einen ist die Aufteilung der Abschreibung auf die zwei strittigen Steuerperioden nicht nachvollziehbar. So räumte auch die Pflichtige selbst ein, dass sie die Gründe hierfür nicht mehr mit Bestimmtheit sagen könne. Zum anderen ist fraglich, ob ein hinreichender Zusammenhang mit dem Verlust des ursprünglichen Werts besteht.

E. 3.3.3.2

Diese Frage stellt sich zweitens auch bei der Prüfung, ob die Abschreibungen im Licht des Drittvergleichs geschäftsmässig begründet sind. Während die Vorinstanz die direkte Verbindung des Abschreibungsaufwands mit den Lizenzeinnahmen bejahte, verneint das kantonale Steueramt diesen Zusammenhang und macht geltend, die kurzfristigen Debitorenforderungen seien zu längerfristigen Forderungen mit darlehensähnlichem Charakter geworden. Dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliegt bzw. geschlossen wurde sowie dass nie eine Summe Geld (von der Pflichtigen an die E S.A.S.) übertragen worden ist, spricht nicht gegen das Vorliegen eines (grundsätzlich formfrei gültigen) sogenannten Vereinbarungsdarlehens, das durch Umwandlung einer bestehenden Forderung in eine Darlehensforderung entsteht (BGr, 12. Oktober 2011, 4A_436/2011, E. 4.2; Heinz Schärer/Benedikt Maurenbrecher, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., Basel 2015, Art. 312 N. 4 und 46). Die Annahme eines (Vereinbarungs-)Darlehens würde einerseits erklären, weshalb keine Wertberichtigung vorgenommen wurde, sind doch Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen einer Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich (BGr, 12. Februar 2016, 2C_252/2014, E. 4.3). Andererseits wäre damit auch die Verzinsung ab 2008 nachvollziehbarer. Auf welchen Grundlagen die Forderung ab 2008 verzinst wurde, bleibt im Dunkeln. Selbst wenn die Verzinsung – wie von der Pflichtigen behauptet – als Folge der steueramtlichen Revision vorgenommen worden sein sollte, so ist dennoch nicht anzunehmen, dass die Pflichtige die Verzinsung einseitig ohne Entscheid des Stammhauses und/oder Abstimmung mit der E S.A.S. in ihrer Buchhaltung verbuchte. Denn laut eigenen Angaben der Pflichtigen in einem Schreiben vom 25. Juli 2012 erfolgen sämtliche allgemeinen Handlungsanweisungen und konkreten Weisungen der geschäftsleitenden Organe durch die B S.A. Der Zweigniederlassung fehlen eigentliche geschäftsführende Organe sowie ein entsprechender Handlungsspielraum. Nichtsdestotrotz unterliess es die Pflichtige, zu erläutern oder zu belegen, weshalb sie seit 2003 auf Inkassobemühungen verzichtet und die Forderungen gegenüber der E S.A.S. ohne Weiteres (ohne Sicherheiten etc.) und in Abweichung vom Franchisevertrag über Jahre hinweg akkumuliert hat sowie auf welchen Entscheidungen oder Vereinbarungen die Verzinsung der Forderung ab 2008 beruht. Stattdessen beschränkt sich die Pflichtige darauf, die "steueramtliche Behauptung einer Mutation" und die Anwendung der Rechtsprechung zum simulierten Darlehen "in strapazierender Weise" auf den vorliegenden Sachverhalt zu rügen. Dabei verkennt sie, dass der Begriff des geschäftsmässig (nicht) begründeten Aufwands gesetzlich nicht definiert wird und die Aufzählung in lit. b bloss beispielhaft und nicht abschliessend ist (BGE 143 II 8 E. 3; Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 DBG N. 194). Dies bedeutet, dass im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände und unter Berücksichtigung des Periodizitätsprinzips und des Drittvergleichs bestimmt werden muss, ob ein steuerlich abzugsfähiger (vom Steuerpflichtigen hinreichend substantzierter; E. 3.3.2.5) Aufwand vorliegt (Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 DBG N. 182 m. w. H.). Wie

ausgeführt (E. 3.3.3.1), ist vorliegend der Zeitpunkt der Abschreibungen aus dem Blickwinkel des Periodizitätsprinzips nicht nachvollziehbar. In Anbetracht der Umstände, dass die E S.A.S. per Ende 2009 sanierungsbedürftig war, per 2011 und damit im Zeitpunkt der Abschreibungen saniert wurde, kommen diese Abschreibungen einer Sanierungsleistung gleich. Grundsätzlich kann ein Forderungsverzicht (durch einen unabhängigen Dritten) gegenüber einer insolventen Gesellschaft – geschäftlich bedingt in der Hoffnung, dass der Fortbestand eines Geschäftspartners gesichert werden kann – geschäftsmässig begründet sein (BGr, 12. August 2008, 2C_77/2008, E. 3.1). Die Sanierung einer notleidenden Konzerngesellschaft bzw. Betriebsstätte ist indes Sache der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses (vgl. BGr, 12. Februar 2016, 2C_252/2014, E. 4.3; Kreisschreiben Nr. 32, Ziff. 4.1.2.b). Bereits mittels Aufschub des Inkassos trotz Weiternutzung der Patente durch die E S.A.S. hatte die Pflichtige (indirekt) zur Sanierung der E S.A.S. beigetragen. Wie das kantonale Steueramt zu Recht geltend macht, wären im Drittverhältnis irgendwelche Massnahmen (Inkassobemühungen, Sicherheiten etc.) ergriffen oder/und der Vertrag gekündigt und der Gebrauch der Lizenz unterbunden worden. Dass im Fall einer Kündigung – d. h. wenn sich die Pflichtige wie eine unabhängige Drittperson verhalten hätte – die Betriebsstätte im Kanton Zürich schon in einem früheren Zeitpunkt keine Lizenzerträge mehr eingenommen hätte und diese folglich nicht hätten besteuert werden können, würde zwar faktisch zutreffen. Jedenfalls bestätigt es gerade, dass sich die Pflichtige eben nicht wie eine unabhängige Drittperson verhalten hat. Nun geht es aber im vorliegenden Verfahren nicht darum, die Pflichtige rückwirkend – bezüglich nicht streitgegenständlichen Steuerperioden – so zu stellen und besteuern, wie wenn sie sich wie eine unabhängige Dritte verhalten, z. B. den Vertrag gekündigt und in den vergangenen Steuerperioden keine Lizenzgebühren mehr vereinnahmt hätte. Vielmehr gelten das Massgeblichkeitsprinzip und bezüglich Staats- und Gemeindesteuern zudem das Ruling. Dass das kantonale Steueramt die Lizenzerträge in den vergangenen Steuerperioden (gemäss Ruling) besteuert und sich nicht darum gekümmert hat, ob Inkassobemühungen getätigt, Sicherheiten verlangt, eine Kündigung des Vertrags in Erwägung gezogen oder aus welchen Gründen von einer Kündigung abgesehen wurde, vermag daran nichts zu ändern. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe des kantonalen Steueramts, sich in solche unternehmerischen Entscheide einzumischen (vgl. E. 3.2.3). Folglich hat die Pflichtige mit den Abschreibungen mangels Zusammenhangs mit den ursprünglichen Debitorenforderungen aus dem nicht eingehaltenen Franchisevertrag eine Leistung erbracht, die unter unabhängigen Dritten nicht erbracht worden wäre. Eine derartige (Sanierungs-)Leistung vermag einem Drittvergleich nicht standzuhalten.

E. 3.3.4

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Abschreibungen weder periodengerecht erfolgten noch einem Drittvergleich standhalten, weshalb sie bei der Pflichtigen nicht geschäftsmässig begründet i. S. v. Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG und daher nicht zum Abzug zuzulassen sind. Eine Verlustverrechnung von ausländischen Verlusten ist für beschränkt Steuerpflichtige nicht zulässig (E. 2.1). Dass dadurch Art. 127 Abs. 2 BV verletzt würde, wie die Pflichtige rügt, trifft nicht zu. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip i. S. v. Art. 127 Abs. 2 BV wird bei der Gewinnsteuer juristischer Personen nämlich genau dadurch Rechnung getragen, dass (sämtliche) geschäftsmässig begründeten – aber nicht geschäftsmässig nicht begründete – Aufwendungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden können (BGE 143 II 8 E. 7.1). Zudem ist unklar, ob Luxembourg die Abschreibungen anerkannt hat, was zwar von

der Pflichtigen ohne Belege bzw. Nachweis in Abrede gestellt wird, aber zu einem doppelten Abzug führte. Nichts anderes lässt sich ferner aus dem Ruling bzw. dem Vertrauensschutz oder aus der Besteuerung der Lizenzentnahmen in den vergangenen Steuerperioden herleiten. Aus diesen Umständen könnte lediglich etwas für die Abzugsfähigkeit der vorliegenden Abschreibungen abgeleitet werden, wenn es sich dabei auch tatsächlich um eine Wertberichtigung auf der Debitorenforderung aus dem Franchisevertrag handeln würde. Dies ist jedoch gerade nicht der Fall. Insofern trifft auch der Vorwurf, das Steueramt gehe davon aus, dass Guthaben aus Forderungen aus dem Franchisegeschäft zwingend solange dem schweizerischen Betriebsteil zuzuweisen sind, als Steuersubstrat generiert werde, das Ausfallrisiko indes allein dem ausländischen Fiskus anzulasten, nicht zu. Massgebend ist letztlich, was für eine Forderung abgeschrieben wurde, wofür die Steuerpflichtige die Substanziierungs- sowie die Beweislast trägt (E. 3.3.2.5).

E. 3.4

Die Zuweisung der Abschreibungen an das Stammhaus in Luxemburg steht sodann im Einklang mit dem DBA-LUX, insb. mit Art. 7. Ob Abschreibungen von Debitorenforderungen aus dem Franchisegeschäft mit der E.S.A.S. nach Art. 7 DBA-LUX gemäss vorinstanzlicher Entscheidung der Schweiz zuzuweisen wären, kann dabei offengelassen werden, können doch die vorliegend abgeschriebenen Forderungen mangels hinreichenden Zusammenhangs nicht mehr als solche Debitorenforderungen betrachtet werden (vgl. E. 3.3.3.2). An dieser Qualifikation vermag auch das DBA-LUX nichts zu ändern. Denn im Kontext einer Betriebsstätte und ihrer Geschäftsleitung ist es – anders als bei einem Mutterunternehmen und seiner Tochtergesellschaft – das Gesamtunternehmen, das rechtlich das Risiko trägt. Mit dem OECD-MA 2010 hat sich die OECD von der bisher vertretenen eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte (relevant business activity approach) verabschiedet und stellt nun auf die uneingeschränkte Selbstständigkeit der Betriebsstätte ab (functionally separate entity approach). Für DBA wie auch das DBA-LUX, die auf der Grundlage älterer Fassungen des Musterabkommens abgeschlossen worden sind, wird grundsätzlich von dem bisherigen Verständnis der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auszugehen sein (Herzig, S. 623). Bei der Zuordnung von Aufwendungen (und Erträgen) wird nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008 bzw. DBA-LUX auf das Verursachungs- bzw. Veranlassungsprinzip abgestellt. Danach dürfen in einem Land nur diejenigen Gewinne besteuert werden, die im Rahmen der dort ausgeübten Funktionen, dort wahrgenommenen Risiken und der dort zugewiesenen Vermögenswerte erzielt bzw. verursacht worden sind oder hätten erzielt werden können (Brülisauer, Art. 7 N. 295). Die genannten Prinzipien wiederum lassen sich ohne Weiteres auf das Dealing-at-arm's-length-Prinzip abstützen: Sind die Aufwendungen aus Sicht des Gesamtunternehmens geschäftsmässig begründet, ist aus Sicht der Betriebsstätte zu prüfen, ob sie als selbständiges und unabhängiges Unternehmen unter gleichen Verhältnissen bereit gewesen wäre, diese Aufwendungen zu tragen (Brülisauer, Art. 7 N. 231 m. w. H.). Dies ist vorliegend aus den in E. 3.3.3.2 und E. 3.3.4 erwähnten Gründen nicht der Fall. Auch unter dem Gesichtspunkt des Verursachungs- bzw. Veranlassungsprinzips sind die Abschreibungen, die als Sanierungsleistung Sache des Stammhauses wären, Luxemburg zuzuweisen. Diese Zuweisung verstösst auch nicht gegen Art. 24 Abs. 3 DBA-LUX, da die Abschreibungen auch innerschweizerisch dem Stammhaus und nicht der Betriebsstätte zuzuweisen wären.

E. 3.5

Abschliessend kann festgehalten werden, dass sich dem einschlägigen DBA keine Einschränkungen der schweizerischen Besteuerung entnehmen lassen. Somit sind die Beschwerden gutzuheissen.

E. 4.1

Für den Fall der Gutheissung stellte die Pflichtige in ihrer Beschwerdeantwort den Eventualantrag, sämtliche Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften inklusive der in den streitbetroffenen Steuerperioden darauf erhobenen Zinsen seien von der Besteuerung auszunehmen, resp. dem ausländischen Betriebsteil zuzuweisen. Das Verfahren sei an das Kantonale Steueramt Zürich zur Vornahme der entsprechenden Kürzung des steuerbaren Gewinns wie auch des steuerbaren Kapitals zurückzuweisen.

E. 4.2

Die Pflichtige hatte denselben Antrag bereits mit Einsprache und Rekurs gestellt. Da das Steuerrekursgericht die Beschwerde im Hauptantrag der Pflichtigen guthiess, erübrigte sich die Prüfung des Eventualantrags. Unabhängig davon, ob der Eventualantrag vor Verwaltungsgericht, das die Möglichkeit der Anschlussbeschwerde nicht kennt (RB 2001 Nr. 94), im Steuerrecht jedoch gegebenenfalls zugunsten oder zuungunsten der Parteien über deren Begehren hinausgehend entscheiden kann (*reformatio in melius vel in peius*; vgl. § 149 Abs. 2 i. V. m. § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 i. V. m. Art. 145 Abs. 2 DBG; RB 2003 Nr. 98, 2002 Nr. 116 = StE 2003 B 96.22 Nr. 2), überhaupt zulässig wäre, wäre dieser Eventualantrag abzuweisen bzw. ist von einer allfälligen Verböserung abzusehen: Wie erwähnt, wurden mit vorliegendem Entscheid nicht Abschreibungen auf ursprünglichen Debitorenforderungen in der Schweiz als nicht geschäftsmässig begründet nicht zugelassen und der Aufwand dem Stammhaus in Luxemburg zugewiesen, zumal der entsprechende Charakter der Forderungen durch die Pflichtige nicht belegt wurde. Aus der Verweigerung der Abschreibungen im vorliegenden Fall kann somit nicht abgeleitet werden, dass sämtliche Erträge aus dem Franchising sowie Zinserträge auf den Forderungen gegenüber anderen Betriebsstätten in Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip und für die Staats- und Gemeindesteuern vom Ruling sowie in Verletzung der unternehmerischen Freiheit (vgl. E. 3.2.3) und des Drittvergleichsgrundsatzes dem Ausland zuzuweisen wären.

E. 5

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens sowie des Rekurs- und erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung bleibt ihr sowohl für die Verfahren vor Verwaltungsgericht als auch vor Steuerrekursgericht versagt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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