

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00100 vom 7. Dezember 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-12-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00100

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00100 du 7 décembre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00100 del 7 dicembre 2016

Regeste

Direkte Bundessteuer 1.4.2009-31.3.2010 und 1.4.2010-31.3.2011 (2. Rechtsgang) | Bindungswirkung bei Rückweisungsentscheiden. Weist das Verwaltungsgericht die Streitsache zu neuer Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück, so sind sowohl diese als auch das Verwaltungsgericht selbst an die rechtlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheids gebunden (E. 1.3). Das Verwaltungsgericht hat bereits im ersten Rechtsgang endgültig über die Höhe der für die Berechnung von geldwerten Leistungen der Pflichtigen massgebenden Zinssätze entschieden und ist im zweiten Rechtsgang an diesen Entscheid gebunden. Auf den Antrag der ESTV, die massgebenden Zinssätze einem ESTV-Rundschreiben anzupassen, ist damit nicht einzutreten (E. 5). Selbst bei einem Eintreten auf den Antrag der ESTV wäre dieser abzuweisen gewesen, sind die im jährlichen Rundschreiben der ESTV publizierten Zinssätze für die Justizbehörden nicht verbindlich und hat die Pflichtige bereits im ersten Rechtsgang ein marktmässiges Verhalten im Rahmen eines individuellen Drittvergleichs nachgewiesen (E. 6.4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 7). Nichteintreten.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00100 Beschluss der 2. Kammer vom 12. September 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Recht der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer etc., Beschwerdeführerin, gegen A GmbH, vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 1.4.2009–31.3.2010 und 1.4.2010–31.3.2011, (2. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. Die A GmbH (nachfolgend: die Pflichtige) mit Sitz in Zürich ist eine Gruppengesellschaft des hauptsächlich im Bereich der Unterhaltungselektronik weltweit tätigen D-Konzerns mit Hauptsitz im Land E. Die Pflichtige bezweckt im Wesentlichen den Erwerb von Auswertungsrechten an ... und sonstige damit zusammenhängende Tätigkeiten. Zum D-Konzern gehört auch die Unternehmen F in G, Land H, die für die globale Tresorerie und für das Cashpooling der D-Gruppe zuständig ist. Am 1. Dezember 2008 hatte die Pflichtige mit dem Unternehmen F eine Vereinbarung über die kurzfristige Deponierung überschüssiger Liquidität und den kurzfristigen Bezug von Krediten abgeschlossen. Gemäss der Vereinbarung werden der Pflichtigen bei einem Saldo zu ihren Gunsten Zinsen basierend auf der Einmonats-LIBID (London Interbank Bid-Rate) abzüglich 6,25 Basispunkte, mindestens aber 0,05 % gutgeschrieben. Anlässlich einer in Bezug auf die Steuerperioden vom 1.4.2009–31.3.2010 und 1.4.2010–31.3.2011

durchgeführten Bücherrevision stellte sich der steueramtliche Revisor auf den Standpunkt, dass das Cashpool-Guthaben einen Anteil an langfristigen Darlehen an das Unternehmen F enthalte und insoweit der (nach den Konditionen für kurzfristige Guthaben festgelegte) Zins im Drittvergleich zu tief sei. Weil während der beiden Geschäftsjahre ein Mindestguthaben von Fr. ... bzw. ... nie unterschritten worden sei, gelte dieser Sockelbetrag als langfristiges Darlehen, das zu höheren Sätzen zu verzinsen sei. Nachdem darüber keine Einigung zustande kam, veranlagte der Steuerkommissär die Pflichtige am 26. Mai 2014 dementsprechend und rechnete infolge ungenügender Verzinsung verdeckte Gewinnausschüttungen auf, indem er sich an den LIBOR-Zinssätzen orientierte. Im Einspracheverfahren zeigte er eine Höherveranlagung an. Diese wurde mit einem abweisenden Einspracheentscheid vom 8. April 2015 vorgenommen, mit welchem unter Berücksichtigung der verbuchten Zinsen Aufrechnungen von Fr. ... bzw. Fr. ... vorgenommen und die Steuerrückstellungen entsprechend angepasst wurden. II. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wurde vom Steuerrekursgericht am 25. November 2016 hinsichtlich der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2009/10 abgewiesen und hinsichtlich der Bundessteuerperiode 2010/11 teilweise gutgeheissen. Die teilweise Guttheissung erfolgte, weil das Rekursgericht den massgebenden Zinssatz für 2011 von 2,25 % auf 2,0 % herabsetzte, was eine Reduktion der verdeckten Gewinnausschüttung zur Folge hatte. Die Pflichtige wurde für die direkte Bundessteuer vom 1.4.2009–31.3.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und für die Periode vom 1.4.2010–31.3.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... veranlagt. III. Das Verwaltungsgericht hiess die von der Pflichtigen gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts erhobene Beschwerde mit Urteil vom 7. Dezember 2016 (SB.2016.00008) teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurück. Es erwog, derjenige Teil der im Cashpool angelegten Liquidität, der als längerfristiges Guthaben zu qualifizieren sei, müsse von der Vorinstanz im Sinn der Erwägungen neu ermittelt werden. Aufgrund der von der Pflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Sachdarstellung und der eingereichten Beweismittel kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, die im D-Konzern für längerfristige Darlehen an das Unternehmen F geltenden Zinssätze entsprächen den Marktverhältnissen, weshalb diese im konkreten Fall für die Verzinsung der als längerfristig zu qualifizierenden Guthaben massgebend seien. Ferner war die Steuerrückstellung anzupassen. IV. Das Steuerrekursgericht hiess die Beschwerde im zweiten Rechtsgang mit Entscheid vom 25. Juli 2017 teilweise gut und veranlagte die Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer vom 1.4.2009–31.3.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und für die Periode vom 1.4.2010–31.3.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. V. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 29. August 2017 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) namens der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei unter Kostenfolge aufzuheben und der steuerbare Reingewinn sei hinsichtlich der direkten Bundessteuer vom 1.4.2009–31.3.2010 auf Fr. ... und für die Steuerperiode vom 1.4.2010–31.3.2011 auf Fr. ... festzusetzen. Mit Beschwerdeantwort vom 21. September 2017 beantragte die Pflichtige Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, soweit darauf einzutreten sei. Das kantonale Steueramt beantragte Guttheissung der Beschwerde, während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete. Die Eidgenössische Steuerverwaltung nahm zudem mit spontaner Replik vom 3. Oktober 2017 Stellung zur Beschwerdeantwort der Pflichtigen, zu welcher die Pflichtige am 17. Oktober 2017 Stellung nahm. Die Kammer

erwägt: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). 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 (vgl. RB 1999 Nr. 147).

1.2 Die vom Gesetzgeber offenkundig gewollte Aufgabenteilung von erster und zweiter Beschwerdeinstanz lässt es ebenfalls als sachgerecht erscheinen, neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bei der Anfechtung des gerichtlichen Entscheids des Steuerrekursgerichts nur zuzulassen, wenn es sich um echte Noven handelt, namentlich um neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548). Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren müssen schliesslich allgemein zulässig sein, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (vgl. RB 1999 Nr. 149).

1.3 Weist das Verwaltungsgericht die Streitsache zu neuer Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück, so ist diese an die rechtlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheids gebunden. Wegen der Bindungswirkung ist es den Parteien verwehrt, im Fall einer erneuten Anrufung des Verwaltungsgerichts der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder gar nicht in Erwägung gezogen worden sind. Diese Selbstbindung der rückweisenden Gerichtsinstanz an ihre Rechtsauffassung entspricht im Übrigen auch der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts im Hinblick auf seine eigenen Rückweisungsentscheide (vgl. BGE 135 III 334 E. 2.1). Sie ist sachgerecht, weil die fehlende Bindung letztlich dazu führt, dass der im ersten Rechtsgang unterliegenden Partei faktisch eine doppelte Beschwerdemöglichkeit und ein Recht auf Wiedererwägung eingeräumt werden. Immerhin steht die Selbstbindung des Verwaltungsgerichts unter dem Vorbehalt, dass die Entscheidungsgrundlagen dieselben geblieben sind. Liegt etwa aufgrund der durch den Rückweisungsentscheid geforderten

Erhebungen oder weil neue Tatsachen oder Beweismittel zulässigerweise in das Verfahren eingebracht worden sind, ein veränderter Sachverhalt vor oder ist in der Zwischenzeit eine Rechts- oder Praxisänderung erfolgt, so kann dies zu einer abweichenden Beurteilung führen (vgl. zum Ganzen VGr, 13. Juli 2016, SB.2015.00128, E. 1.3).

E. 2.1

Im ersten Rechtsgang war unter anderem umstritten, für welchen Teil der Guthaben auf Zinssätze für längerfristige Anlagen im Rahmen des Drittvergleichs abzustellen sei. Das Steuerrekursgericht hatte auf den nie unterschrittenen Mindestbetrag der Guthaben im Verlauf des Geschäftsjahrs – auch als Sockelbetrag bezeichnet – abgestellt. Demgegenüber stellte das Verwaltungsgericht fest, dass ein Unternehmen in seiner Planung in einem gewissen Rahmen mit einem höheren Bedarf an liquiden Mitteln rechnen dürfe, als es in der Folge dann tatsächlich brauche. Die Schätzungsmethode habe deshalb eine Bandbreite zwecks Berücksichtigung der Planungsunsicherheit vorzusehen. Zur Bestimmung des im Sinn der Erwägungen als längerfristiges Darlehen zu qualifizierenden Teil des Guthabens wurde die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

E. 2.2

Das Steuerrekursgericht stellte zunächst fest, in der Regel werde die Mindestliquidität im Zusammenhang mit dem Umsatz festgestellt. Werde von einem Monatsumsatz ausgegangen, ergäbe dies eine Mindestliquidität von rund Fr. ... und Fr. ... Im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Erwägungen ermittelte das Rekursgericht weiter die Durchschnittsbestände des Cashpool-Guthabens mit rund Fr. ... und Fr. Darüber hinaus untersuchte es die Schwankungen im Verlaufe der Geschäftsjahre und stellte fest, dass der stärkste Rückgang über mehrere Tage im Geschäftsjahr 2009/10 rund Fr. und 2010/11 rund Fr. ... betrug. Aufgrund dieser Feststellungen kam das Steuerrekursgericht zum Schluss, die Pflichtige habe jederzeit höchstens mit einem kurzfristigen maximalen Abfluss von rund Fr. ... zu rechnen gehabt, weshalb eine Mindestliquidität von einem Monatsumsatz zu knapp sei. Das Steuerrekursgericht kam aufgrund der vorgenannten Zahlen zum Schluss, dass über den gesamten Zeitraum eine jederzeitige Liquiditätsreserve von Fr. ... angemessen sei.

E. 2.3

Ausgehend von den jeweiligen Mindestsaldi des Cashpool-Guthabens ermittelte das Steuerrekursgericht nach Abzug der vorgenannten Mindestliquidität einen als langfristig zu qualifizierenden Sockelbetrag von Fr. ... für das Geschäftsjahr 2009/10 und von Fr. ... für das Geschäftsjahr 2010/11, was als gesetzmässig erscheint. Die Beschwerdeführerin stimmt der Berechnungsmethode und den von der Vorinstanz ermittelten, als längerfristige Guthaben zu qualifizierenden Beträgen ausdrücklich zu. Es steht demzufolge als unbestritten fest, dass die vorgenannten, vom Steuerrekursgericht ermittelten Darlehensbeträge trotz kurzfristiger Verfügbarkeit faktisch den Charakter von längerfristigen Guthaben aufweisen. Es ist auch nicht bestritten, dass diesbezüglich im Rahmen des Drittvergleichs auf Zinssätze für vergleichbare längerfristige Guthaben abzustellen ist.

E. 3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die vom Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang für die Ermittlung der geldwerten Leistungen verwendeten Zinssätze seien zu tief und lägen ausserhalb der Bandbreite einer marktkonformen Verzinsung. Sie beantragt deshalb die

Anwendung eines Zinssatzes von 2,50 % für das Jahr 2009 und von 2,25 % für die Jahre 2010 und 2011.

E. 3.1

Die Rückweisung mit Urteil vom 7. Dezember 2016 erfolgte ausschliesslich zwecks Neufestsetzung des Betrags der längerfristigen Darlehen sowie zum Abzug der erforderlichen Steuerrückstellung, was beides von der Beschwerdeführerin nicht angefochten wird und somit unbestritten ist. Das Verwaltungsgericht hat im ersten Rechtsgang über die für die Berechnung der geldwerten Leistung massgebenden Zinssätze endgültig und in für das Steuerrekursgericht verbindlicher Weise entschieden. Das Urteil im ersten Rechtsgang stellt demzufolge im Ergebnis einen das Rechtsbegehren abweisenden materiellen Entscheid in der Sache selber dar, soweit es um die Frage der für längerfristige Guthaben anwendbaren Zinssätze geht. Dem Steuerrekursgericht verblieb aufgrund der verbindlichen verwaltungsgerichtlichen Erwägungen diesbezüglich kein Entscheidungsspielraum mehr. Es hat die Vorgaben des verwaltungsgerichtlichen Entscheids im zweiten Rechtsgang im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Erwägungen vollzogen und die in der ergänzenden Untersuchung festgestellten Beträge der als längerfristig zu qualifizierenden Guthaben mit den vom Verwaltungsgericht verbindlich festgesetzten Zinssätzen rechnerisch richtig umgesetzt.

E. 3.2

Das Verwaltungsgericht ist – wie einleitend begründet – an seine im Rückweisungsentscheid vom 7. Dezember 2016 (SB.2016.00008) vorgenommene rechtliche und tatsächliche Würdigung gebunden. Erschöpfen sich die Rügen in der Beschwerde in Kritik am verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheid vom 7. Dezember 2016, kann darauf wegen der Bindungswirkung nicht eingetreten werden. Der Beschwerdeführerin ist es verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder gar nicht in Erwägung gezogen worden sind, sofern die Entscheidungsgrundlagen dieselben geblieben sind, was vorliegend der Fall ist. Die massgeblichen Erwägungen werden daher in der nachfolgenden Erwägung (E. 4) wiedergegeben.

E. 4

"4.3 Wie das Rekursgericht zutreffend feststellt, sind die von der ESTV publizierten Zinssätze für die Steuerpflichtigen nicht verbindlich. Ob bei Abweichung von den Rundschreiben eine steuerbare geldwerte Leistung vorliegt, ist im konkreten Fall im Rahmen eines individuellen Drittvergleichs zu prüfen. Beim Drittvergleich sind alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und der nahestehenden Gegenpartei abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise auch mit einem unabhängigen Dritten abgeschlossen worden wäre. Der Nachweis des Drittvergleichs setzt voraus, dass die hinsichtlich des infrage stehenden Leistungsaustausches massgebenden Sachverhaltselemente gegenüber den Steuerbehörden offengelegt werden, damit die Vergleichbarkeit der konkreten wirtschaftlichen Situation mit anderen Referenzgrössen beurteilt werden kann (BGE 140 II 88 E. 7.1.1.). In multinationalen Konzernen ist es nicht unüblich, dass interne Regeln über die optimale Verwendung der liquiden Mittel der Konzerngesellschaften aufgestellt werden und dass in diesem Zusammenhang

konzernintern einheitliche Richtlinien für die Darlehensgewährung und die Verzinsung unter Konzerngesellschaften erlassen werden. Diese Regeln im internen Finanzverkehr sind nicht nur im Interesse der Konzernobergesellschaft, sondern können durchaus auch im unternehmerischen Interesse der einzelnen Konzerngesellschaft stehen (vgl. Jagmetti, a.a.O. S. 143 ff.). Es ist dabei in Anbetracht der länderübergreifenden Wirkung solcher Regelungen grundsätzlich nachvollziehbar, dass nicht alle nationalen steuerlichen Besonderheiten verschiedener Sitzstaaten von Tochtergesellschaften berücksichtigt werden können. Eine über verschiedene Staaten hinweg einheitlich Anwendung findende Konzernregelung kann unter Umständen durchaus sachlich begründet und aufgrund der Gesamtumstände drittvergleichskonform sein (VGr. 25.06.2014, SB.2013.0008, E. 3.6).

E. 4.4

Die Pflichtige hat im Veranlagungs- und Rekursverfahren den Sachverhalt im Zusammenhang mit den Guthaben beim Unternehmen F ausführlich substantiiert und die zum Nachweis der Sachdarstellung erforderlichen Beweismittel eingereicht bzw. offeriert. Danach stehen u.a. die Identität und konzerninterne Funktion der Schuldnerin sowie auch die konkreten Vertragskonditionen für Einlage, Rückzug und Verzinsung der Guthaben beim Unternehmen F und für Kreditbezüge aus dem Cashpool fest. Nach der unbestrittenen Sachdarstellung der Pflichtigen handelt es sich beim RAS-Agreement und den darin vorgesehenen Zinssätzen um eine generelle Vereinbarung, die für alle am Cashpool teilnehmenden Konzerngesellschaften in gleicher Weise gilt. Die Vertragsgestaltung ist deshalb nicht darauf ausgerichtet, einzelne Gruppengesellschaften gegenüber andern zu bevorzugen oder zu benachteiligen. Ein weltweites Cashpooling-System kann im Interesse des Konzerns seinen wirtschaftlichen Zweck am besten erfüllen, wenn es möglichst in allen Staaten, in welchen dem Pool angeschlossene Ländergesellschaften ihren Sitz haben, von den Steuerbehörden akzeptiert wird. Dies setzt voraus, dass es die international anerkannten Standards bezüglich steuerlicher Angemessenheit von Verrechnungspreisen unter verbundenen Unternehmen erfüllt. Die Pflichtige macht geltend, das RAS-Agreement entspreche den OECD Transfer Pricing Guidelines und sei drittvergleichskonform, was auch in einem Advance Pricing Agreement (APA) vom Sitzstaat des Unternehmens F und einem anderen involvierten, grossen OECD-Staat bestätigt worden sei. Ein von ausländischen Staaten genehmigtes APA ist für die Schweizer Steuerbehörden zwar nicht verbindlich. Verfügt jedoch ein multinationales Unternehmen über ein international anwendbares, konzernweites Cashpooling-Konzept, das generell für alle Teilnehmer am Cashpool gilt und das von andern Staaten, die wie die Schweiz bezüglich Art. 9 des OECD-Musterabkommens auch den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen folgen, nach den Vorbringen der Pflichtigen (gemäss ihrem Kenntnisstand) in keinem andern Staat steuerlich beanstandet worden sei, ist dies zumindest ein Indiz dafür, dass die Konditionen dem Grundsatz des 'dealing at arm's length' entsprechen. Neben andern ins Recht gelegten Nachweisen zur Marktkonformität der Verzinsung beruft sich die Pflichtige auch auf diesen Umstand.

E. 4.5

Das Rekursgericht stellt die Marktkonformität des RAS-Agreements nicht infrage. Auch das kantonale Steueramt bestätigt in der Beschwerdeantwort, dass es einen Teil des Guthabens als eigentliches Kontokorrentguthaben anerkennt, weshalb es diesbezüglich die Verzinsung im Veranlagungsverfahren nicht beanstandete. Im Ergebnis sind daher – abgesehen vom nachfolgend zu prüfenden Sockelbetrag – die in den streitbetroffenen

Geschäftsjahren vertraglich vereinbarten und verbuchten Zinsen auf den Guthaben gegenüber dem Unternehmen F steuerrechtlich nicht umstritten. Der Entscheid des Rekursgerichts, wonach auf dem betreffenden Teil der Guthaben der in der Erfolgsrechnung verbuchte und als Teil des Gewinns deklariert Mindestzins von 0,05 % zur Besteuerung kommt, erweist sich als gesetzmässig. (...)

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der obsiegenden Pflichtigen steht antragsgemäss eine angemessene Parteientschädigung zu (Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 7.1

Das Rekursgericht geht von der Annahme aus, die Pflichtige habe über einen erheblichen Spielraum zur langfristigen und lukrativeren Anlage der kurzfristig nicht benötigten Mittel verfügt. Allerdings entspricht es einer Grundregel der Einkommensbesteuerung, dass nicht eine erzielbare, sondern nur eine effektiv erzielte Bereicherung besteuert werden darf. Einer Gesellschaft darf deshalb steuerlich nicht jener Ertrag angerechnet werden, den sie bei kaufmännisch richtiger Gestaltung ihrer Verhältnisse hätte erzielen können, sondern es ist auf den wirklich erzielten Gewinn abzustellen (ASA 51 [1982/83], S. 541). Deshalb ist es den Steuerbehörden verwehrt, über unternehmerische Entscheide zu urteilen und zu entscheiden, welche Massnahmen ein Unternehmen hätte tätigen sollen, um mehr Ertrag zu erzielen oder einen Verlust zu vermeiden. Es ist einer Unternehmung unbenommen, ihre Finanzmittel in schlechter rentierende oder gar verlustreiche Anlagen zu investieren, sofern dieses Anlageverhalten nicht die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Es ist deshalb aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die Pflichtige den längerfristigen Sockelbetrag nicht in andere Aktiven als Darlehen anlegte, bei denen u.U. mit einer höheren Rendite zu rechnen war. Insoweit aber auf längerfristigen Darlehensguthaben im Drittvergleich ein höherer Zins zu erzielen gewesen wäre, liegt in der Zinsdifferenz wie dargelegt eine geldwerte Leistung.

E. 7.2

Nach den Angaben der Pflichtigen hätte der Zinssatz bei einem Darlehen an das Unternehmen F mit einer Kündigungsfrist von bis zu 12 Monaten dem LIBOR der entsprechenden Währung und Laufzeit abzüglich 12,5 Basispunkten (bei längeren Laufzeiten abzüglich 25 Basispunkten) entsprochen. Gemäss der nicht bestrittenen Sachdarstellung der Pflichtigen hätte sie bei Abschluss eines Darlehensvertrages mit dem Unternehmen F für eine längerfristige Anlage mit einer Laufzeit bis 12 Monate einen durchschnittlichen Zins von 0,59589581 % für 2009/10 und 0,404346245 % für 2010/11 erzielt. Wie sie weiter geltend macht und im Rekursverfahren mit entsprechenden Bankbestätigungen nachgewiesen hat, hätte der Zins auf Festgeld mit einer Laufzeit von 12 Monaten bei der Bank J ab dem 01.04.2009 0,64% und ab dem 01.04.2010 0,42% betragen. Bei der Bank K hätte der Festgeldzins im Geschäftsjahr 2009/10 zwischen 0,84 % und 0,62 % und im Folgejahr zwischen 0,62 % und 0,50 % betragen. Der Unterschied zwischen der Verzinsung der Festgelder und der Darlehen des Unternehmens F ist offenbar dadurch begründet, dass der beim Festgeld zu Beginn fixierte Zins für die Laufzeit unverändert bleibt, während er beim Darlehen der LIBOR-Entwicklung folgt. Weil die Marktzinsen –

wie allgemein bekannt und durch die erwähnte Festgeldzinsentwicklung bestätigt – in den Jahren 2009 bis 2011 stark sanken, hat die variable Verzinsungsregelung beim Darlehen einen tieferen Durchschnittszins zur Folge. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die vom Unternehmen F offerierten Zinsen ausserhalb des Marktpreisrahmens für gleichartige Darlehen gewesen wären. Über beide Jahre betrachtet lagen sie nur geringfügig unter den nachgewiesenen Festgeldzinsen der Geschäftsbanken. Das kantonale Steueramt hat diesbezüglich kein offensichtliches Missverhältnis nachgewiesen, weshalb davon auszugehen ist, dass die vom Unternehmen F für Darlehen offerierten Zinsen marktkonform sind. Insofern besteht ein wesentlicher Unterschied zum Sachverhalt, der vom Verwaltungsgericht im Urteil vom 25.06.2014 (SB.2013.00008) zu beurteilen war. Damals waren von der Pflichtigen weder die massgebenden tatsächlichen Verhältnisse rechtsgenügend substantiiert noch war geltend gemacht worden, die Schuldnerin hätte für längerfristige Guthaben bestimmte höhere Zinsen bezahlt. Zudem war kein direkter Nachweis marktkonformer Zinsen angetreten worden. Im vorliegenden Fall ergibt sich, dass die Pflichtige gegenüber dem Unternehmen F insofern eine geldwerte Leistung erbrachte, als sie der ihr nahestehenden Gesellschaft den Sockelbetrag des Guthabens abzüglich eines von der Vorinstanz festzustellenden Einschlags (vgl. E. 6.3) zu einem Zins von 0.05 % überliess, anstatt dafür den für längerfristige Darlehen massgebenden Zins von 0.59589581 % bzw. 0.404346245 % zu verlangen. Diese Zinsdifferenz ist als steuerbarer Gewinn aufzurechnen." 5. Das Verwaltungsgericht hatte damit im ersten Rechtsgang entschieden, dass die Pflichtige die Drittvergleichskonformität der für längerfristige konzerninterne Darlehen geltenden Verzinsungsregelung rechtsgenügend substantiiert und nachgewiesen hatte, wogegen dem kantonalen Steueramt der Nachweis nicht gelungen war, dass diese Verzinsung – wie behauptet – ausserhalb der Marktbandbreite für vergleichbare Guthaben liegt. Aufgrund des damaligen Aktenstandes und unter Berücksichtigung der Beweislastverteilung wurde der Antrag des kantonalen Steueramts, auf die als "safe harbour rule" geltenden Zinssätze gemäss ESTV-Rundschreiben abzustellen, abgewiesen. Dem entsprechend entschied das Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang endgültig über die Höhe der für die Berechnung der geldwerten Leistung massgebenden Zinssätze. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens könnten nach dem Gesagten lediglich noch die im Rückweisungsentscheid des Verwaltungsgerichts offen gelassenen Fragen bezüglich der Höhe der als längerfristig zu qualifizierenden Guthaben und der Steuerrückstellung bilden. Beides wird von der Beschwerdeführerin jedoch nicht angefochten. Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, die für Verzinsung massgebenden Zinssätze auf 2,50 % bzw. 2,25 % festzusetzen, kann wegen der Bindungswirkung des Urteils vom 7. Dezember 2016 (SB.2016.00008) nicht eingetreten werden (vgl. E. 1.3). 6. 6.1 Selbst wenn aber auf den Antrag der Beschwerdeführerin eingetreten werden könnte, wäre er abzuweisen. Gemäss dem Urteil des Steuerrekursgerichts ist der – nicht mehr umstrittene – Betrag der als längerfristige Darlehen zu qualifizierenden Guthaben mit 0,59589581 % bzw. 0,404346245 % zu verzinsen. Bei diesen Zinssätzen handelt es sich unbestrittenermassen um diejenige Verzinsung, welche die Pflichtige beim Abschluss eines längerfristigen Darlehensvertrages mit dem Unternehmen F erhalten hätte. Das kantonale Steueramt selbst hatte den konkreten Konditionen in den Veranlagungsverfügungen vom 26. Mai 2014 – zumindest teilweise – Rechnung getragen und ursprünglich Zinssätze von 0,8 % (2009/10) bzw. 0,554 % (2010/11) als marktkonform und angemessen erachtet. Es entschloss sich erst im Einspracheverfahren zu einer Höherschätzung, indem es sich neu auf den Standpunkt stellte, es sei für die Berechnung der geldwerten Leistung auf die Zinssätze gemäss

ESTV-Rundschreiben abzustellen. 6.2 Wie bereits im ersten Rechtsgang festgestellt, hatte das kantonale Steueramt nicht rechtsgenügend begründet und nachgewiesen, weshalb die von der Pflichtigen – im Einspracheverfahren und im Verfahren vor Steuerrekursgericht – substantiiert geltend gemachten und mit Beweismitteln untermauerten Drittvergleichszinsen unmassgeblich sein sollen und aus welchen Gründen die letztlich vom Verwaltungsgericht im Urteil vom 7. Dezember 2016 (SB.2016.00008) bestätigten Zinssätze ausserhalb der Marktbandbreite für vergleichbare Guthaben liegen sollen. Das kantonale Steueramt selbst hatte in seiner Stellungnahme an das Steuerrekursgericht vom 20. Juni 2017 grundsätzlich auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 7. Dezember 2016 verwiesen und die Höhe der darin verbindlich festgelegten Zinssätze nicht mehr infrage gestellt. Ob es diese als im Rahmen der Marktbandbreite liegend erachtete, weil sie lediglich rund 0,2 % bzw. 0,15 % tiefer lagen als die von der Steuerbehörde in den ursprünglichen Veranlagungen vom 26. Mai 2014 selbst als marktkonform erachteten und zur Anwendung gebrachten Zinssätze, kann hier offenbleiben. Die Zinssatzdifferenz erscheint in der Tat als relativ geringfügig. Das kantonale Steueramt begründet in der Beschwerdeantwort vom 15. September 2017 nicht, weshalb es – entgegen dem noch in der Eingabe vom 20. Juni 2017 vor Steuerrekursgericht vertretenen Standpunkt – nun die Gutheissung der Beschwerde beantragt. 6.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die in den ESTV-Rundschreiben festgehaltenen Zinssätze basierten auf Renditen von Anleihen in Schweizer Franken am Kapitalmarkt, konkret auf längerfristige Renditen eines Index über den inländischen Obligationenmarkt, der Rendite von öffentlichen Anleihen und Renditen von Anleihen der Banken/Industrie. Diese Feststellung hilft hier jedoch nicht weiter. Wie das Steuerrekursgericht bereits im Entscheid vom 25. November 2015 festgestellt hatte, weicht der von der ESTV für 2011 festgesetzte Zinssatz erheblich von den zugrunde liegenden Werten ab, weshalb nicht darauf abgestellt werden könne. Weder das kantonale Steueramt noch die Beschwerdeführerin haben sich mit diesen Feststellungen des Steuerrekursgericht rechtsgenügend auseinandergesetzt. Auch wurde der Gegenbeweis nicht geleistet, dass die Zinssätze des Unternehmens F für längerfristige konzerninterne Darlehen unter Berücksichtigung der von der Pflichtigen nachgewiesenen Tatsachen ausserhalb der Marktbandbreite liegen. Die Pflichtige machte demgegenüber mit ausführlicher Begründung geltend, beim individuellen Drittvergleich könne in casu nicht auf Zinsen von Anleiheoptionen abgestellt werden, weil sich die Verhältnisse in rechtlich relevanter Weise unterschieden. Weiter stellte sie auch die von der Beschwerdeführerin behauptete enge Bandbreite der marktkonformen Zinsen infrage. Beides kann hier in Anbetracht des Ausgangs des Verfahrens offenbleiben. 6.4 Wie das Steuerrekursgericht bereits im Entscheid vom 25. November 2015 zutreffend festgestellt hatte, haben die jährlichen Rundschreiben der ESTV über die Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen keinen Gesetzescharakter, sondern gelten als Verwaltungsverordnungen bzw. administrative Weisungen an die kantonalen Steuerverwaltungen für die Veranlagung der direkten Bundessteuer. Für die Justizbehörden sind sie nicht verbindlich. Die vom Bundesgericht als "safe harbour rule" bezeichneten Rundschreiben bieten den Steuerpflichtigen insofern einen rechtssicheren Bereich, als nach der Praxis der Steuerbehörden keine aus steuerlicher Sicht unangemessene Leistung vorliegt, wenn diese Zinssätze eingehalten sind (BGE 140 II 88 E. 7). Steuerpflichtige, die von den in den Rundschreiben der ESTV vorgegebenen Zinssätzen abweichen, haben jederzeit die Möglichkeit, das marktmässige Verhalten im Rahmen eines individuellen Drittvergleichs nachzuweisen. Diesen Nachweis hatte die Pflichtige bereits im ersten Rechtsgang geleistet,

weshalb das Verwaltungsgericht die anwendbaren Zinssätze endgültig festgesetzt hatte. 6.5 Die Behauptungen der Beschwerdeführerin über die Bandbreite der marktkonformen Verzinsung von Darlehen bzw. Anleihen in Schweizer Franken im Kapitalmarkt findet keine Stütze in den Feststellungen der Vorinstanz. Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin sind weitgehend appellatorischer Natur, die im Rahmen der Rechtskontrolle selbst dann nicht zu prüfen wären, wenn es an der Bindungswirkung fehlen würde. Nachdem die Pflichtige den Drittvergleich mit substantzierter Sachdarstellung und Beweismitteln geleistet hatte, hätte es der Steuerbehörde obliegen, rechtzeitig den Gegenbeweis zu leisten, was nicht erfolgte. Die in den ESTV-Rundschreiben allgemein – ohne Berücksichtigung der Konditionen im individuellen Fall – festgesetzten Zinssätze haben keinen Beweiswert, wenn es um die Widerlegung des von der Pflichtigen erbrachten Nachweises der Drittvergleichskonformität im Einzelfall geht. Nach dem Gesagten ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

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