

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00068 vom 9. Januar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-01-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00068

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00068 du 9 janvier 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00068 del 9 gennaio 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2014 | Interkantonale Steuerauscheidung Die pflichtige AG ist eine interkantonale Unternehmung mit Hauptsitz im Kt. Zug und einer Betriebsstätte im Kt. Zürich. Umstritten ist, nach welchen Kriterien die interkantonale Steuerauscheidung zu erfolgen hat, da die Pflichtige keine separate Betriebsstättebuchhaltung führte. Die Voraussetzungen der Vornahme einer Ermessenstaxation sind vorliegend erfüllt (E. 3.1). Die Ermessenstaxation hält zudem einer Willkürprüfung stand: Indem die Pflichtige ein Softwareprodukt sowohl vermarktet und verkauft als auch die Wartung des Produkts für die Kunden durchführt, handelt es sich um ein gemischtes Unternehmen. Die Steuerauscheidung nur nach Umsatz würde der Tätigkeit der Pflichtigen nicht gerecht, weshalb die Steuerauscheidung nach der indirekten Methode bzw. anhand unterschiedlicher Hilfsfaktoren durchzuführen ist. Ein Präzipium (Vorausanteil) ist dem Sitzkanton nicht zuzuweisen (E. 3.2). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

StG). Der Steuerpflichtige hat den Unrichtigkeitsnachweis dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweis auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62).

E. 2.1

Juristische Personen mit Sitz in anderen Kantonen oder im Ausland sind gemäss Art. 21. Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bzw. § 56 Abs. 1 lit. b StG im Kanton Zürich für diejenigen Teile ihres Ertrags und Kapitals steuerpflichtig, welche unter anderem auf die im Kanton befindlichen Betriebsstätten entfallen. Dabei ist laut § 57 Abs. 3 StG die Steuerauscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung vorzunehmen.

E. 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 Betriebsstättkantone 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. 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 den Vorrang vor der quotenmässig-indirekten Methode zu (Teuscher/Lobsiger, § 30 N. 32 mit Hinweisen). Kommt eine Quotenfestlegung mittels Buchhaltungsergebnissen nicht infrage, sei es, weil am Sitz und den Betriebsstätten keine getrennten Buchhaltungen geführt werden, sei es, weil die aufgrund der Buchhaltungsergebnisse vorgenommene Quotenermittlung nicht der Realität entspricht, kommt die indirekte Methode zur Anwendung (Teuscher/Lobsiger, § 30 N. 33).

E. 2.3

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG). Eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige – nebst der Möglichkeit einer Revision – nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs.

E. 3.1

Die Pflichtige ist unbestrittenermassen eine interkantonale Unternehmung mit Hauptsitz im Kanton D und einer, allerdings nicht im Handelsregister eingetragenen, Betriebsstätte in Zürich. Damit ist das kantonale Steueramt Zürich zu Recht davon ausgegangen, dass eine Ausscheidung hinsichtlich Gewinn und Kapital zwischen den beiden Kantonen im Sinn der vorstehenden Ausführungen (vgl. E. 2.1 vorne) zu erfolgen hat. Daraus ergibt sich weiter, dass die Auflage vom 9. September 2016 bzw. die Mahnung vom 22. November 2016 ebenso rechtens erfolgten, mit welchen das kantonale Steueramt die Grundlagen zur Vornahme der Steuerauscheidung untersuchte. Erst im Einspracheverfahren reichte die Pflichtige eine Reihe von Unterlagen zu den Akten, nicht jedoch eine Betriebsstättenbuchhaltung. Die Einsprachebehörde und die Vorinstanz halten übereinstimmend fest, dass trotz dieser Akten der Sachverhalt ungewiss geblieben sei: So fehlten nach wie vor eine detaillierte Beschreibung der Geschäftstätigkeit am Hauptsitz wie auch die Arbeitsverträge der Mitarbeiter. Zu den zwar eingereichten Mietverträgen seien die Untermietverhältnisse nicht offengelegt. Daher hielten die Vorinstanzen an einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Diese Feststellungen der Vorinstanzen und die daraus gezogene Schlussfolgerung werden von der Pflichtigen nicht substantiiert

bestritten. Auch das Verwaltungsgericht geht daher für das Folgende davon aus, dass zu Recht eine Ermessenstaxation vorgenommen wurde.

E. 3.2

Damit ist einzig zu prüfen, ob die Ermessenstaxation hinsichtlich der Höhe einer Willkürprüfung standhält (E. 2.3 vorne):

E. 3.2.1

Die Pflichtige verfiel die Gewinnsteuerausscheidung nach Umsatzzahlen. Demgegenüber haben die Vorinstanzen als Grundlage für die Gewinnausscheidung die indirekte Methode mit Hilfsfaktoren Miete, Saläre und lokalisierte Aktiven angewandt und die Pflichtige als "gemischte" Unternehmung bezeichnet. Ein Präzipuum für den Kanton D haben sie nicht ausgeschieden.

E. 3.2.2

In der Praxis der interkantonalen Steuerausscheidung wird je nach Unternehmensart auf unterschiedliche Hilfsfaktoren abgestellt. So steht bei Fabrikationsunternehmen die Aufteilung nach der indirekten Methode im Vordergrund. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis der Erwerbsfaktoren (Produktionsfaktoren) auf die Betriebsstätten aufgeteilt. Die Erwerbsfaktoren sind die Summe der Faktoren Kapital (einschliesslich der mit 6 % kapitalisierten Mieten) und Arbeit. Für den Erwerbsfaktor Arbeit werden die Löhne für die in den Betriebsstätten verrichtete Arbeit mit 10 % kapitalisiert. Dabei wird auf den Ort der Arbeitsnutzung, und nicht auf den Ort der Ausführung beziehungsweise die Zahlstelle abgestellt (Teuscher/Lobsiger, § 31 N. 22 ff.). Massgebend ist damit, wo die Arbeit Wirkung entfaltet. Bei Handelsunternehmen wird demgegenüber in der Praxis – bei Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode – der Gewinn mit Hilfe der Umsatzzahlen auf die Betriebsstätten verteilt, wobei der Sitz in der Regel ein Präzipuum (Vorausanteil) zugeteilt erhält. Der erzielte Umsatz ist demnach der Schlüssel für die Ermittlung der Gewinnsteuerquote. Falls der Umsatz hingegen keine angemessene Verteilung ergibt und auch die direkte Methode nicht angewendet werden kann, erfolgt die Quotenbestimmung nach Ermessen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N. 32 ff.). Ähnlich ist auch bei Dienstleistungsunternehmen eine Ausscheidung basierend auf den Honorareinnahmen vorzunehmen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N. 40 f.). Bei gemischten Unternehmen (Handel und Fabrikation) kann die Gewinnaufteilung nach unterschiedlichen Hilfsfaktoren erfolgen, indem Erwerbsfaktoren und Umsatz einbezogen werden, sofern die direkte Methode mangels separater Betriebsstättenbuchhaltung nicht zur Anwendung gelangen kann (Höhn/Mäusli, § 26 N. 73 f.; Teuscher/Lobsiger, § 31 N. 45 f.).

E. 3.2.3

Die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen besteht in der Vermarktung eines von ihr selbst in den Jahren 1999 bis 2008 entwickelten Softwareprodukts für die Finanzindustrie, welches von ihr weiterhin gepflegt und auf die spezifischen Kundenbedürfnisse angepasst wird. Weiter bietet die Pflichtige im Zusammenhang mit der Produktlizenzierung notwendige Zusatzdienstleistungen (Integration des Produkts in die EDV des Kunden, Schulung, Vornahme Upgrades etc.) an. Heute wird der Umsatz massgeblich über Lizenzeinnahmen erzielt (rund Fr. ... im Jahr 2014), während die Zusatzdienstleistungen einen Umsatz von rund Fr. ... p. a. ergeben. Die Pflichtige verkauft damit ein von ihr selbst entwickeltes Produkt mit einer Reihe von Zusatzdienstleistungen, welche die Nutzung beim Kunden erst ermöglichen. Die heute anfallenden Lizenzerträge basieren damit auf der Entwicklung des

Produkts, dessen Entwicklungskosten auch nach Darstellung der Pflichtigen im Kanton Zürich angefallen sind bzw. im Zusammenhang mit den genannten Zusatzdienstleistungen weiter anfallen. Wenn die Vorinstanz bei dieser Sachlage ausführt, eine Steuerauscheidung nur nach Umsatz – wie bei einem Handels- und Dienstleistungsbetrieb – werde der Tätigkeit der Pflichtigen nicht gerecht, sondern die Steuerauscheidung sei anhand verschiedener Hilfsfaktoren vorzunehmen, hält dies vor dem Gesetz stand und ist nicht willkürlich: Einzig dies ermöglicht über die Hilfsfaktoren eine angemessene Berücksichtigung der (früher angefallenen und heutigen) Kosten der Betriebsstätte Zürich. Ob bei einer vollständigen Aufgabe der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen in Zürich bzw. bei einem Einbringen der Lizenz in eine eigene Verwertungsgesellschaft ein anderer Entscheid zu treffen wäre, kann offenbleiben, da sich der Sachverhalt nicht auf diese Weise präsentiert. Ebenso wenig ist die Verweigerung eines Präzipiums willkürlich, verbleiben doch dem Hauptsitz u. a. die Hälfte der Managementsaläre. Dass damit die Hauptsitzfunktionen ungenügend abgedeckt wären, widerlegen die Pflichtigen mit dem blossen Hinweis auf Administrations-, Management- und Marketingleistungen sowie Verkaufsaktivitäten nicht. Wiederum nicht von Bedeutung für dieses Urteil ist, dass der Beschwerdegegner im Steuerjahr 2009 ein Präzipuum von 20 % akzeptierte. Auch ist nicht von Bedeutung, dass die Steuerverwaltung des Kantons D die interkantonale Steuerauscheidung gemäss Selbstdeklaration der Pflichtigen akzeptiert hat oder dass die Pflichtige mit dem Kanton D offenbar ein Ruling abgeschlossen hat.

E. 3.2.4

Bei dieser Sachlage ist auch die von der Vorinstanz bestätigte Kapitalzuweisung zu stützen: Umstritten ist gemäss der Beschwerde an das Verwaltungsgericht die Zuweisung der flüssigen Mittel. Angesichts deren Bedeutung ist eine Zuweisung von rund 24 % der flüssigen Mittel an die Betriebsstätte Zürich durchaus sachgerecht, jedenfalls nicht willkürlich. Tatsächlich wäre auch eine weitere Aufteilung der immateriellen Werte auf den Kanton Zürich denkbar.

E. 3.2.5

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Die resultierende Doppelbesteuerung kann durch den Kanton Zürich nicht korrigiert werden (vgl. den zutreffenden Hinweis in E. 5 des angefochtenen Entscheids).

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] 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.