

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00060 vom 4. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00060

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00060 du 4 octobre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00060 del 4 ottobre 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-30.09.2011 (2. Rechtsgang) | Drittvergleichskonforme Gegenleistung für die Funktionsverlagerung bzw. Funktionsrückstufung bei Übertragung des Betriebsvermögens auf Schwestergesellschaft? [Im 1. Rechtsgang (SB.2020.00011, SB.2020.00012, SB.2020.00014 und SB.2020.00015) war die Höhe der von der Pflichtigen erhaltenen Entschädigungen für die Veräusserung sämtlicher Intellectual Property Rights und Non-Viral Contracts an eine ausländische Konzerngesellschaft strittig. Gegenstand des 2. Rechtsgangs ist die Drittvergleichskonformität einer allfälligen Entschädigung für eine Funktionsverlagerung bzw. Funktionsrückstufung.] Bindung an den Rückweisungsentscheid (E. 3.2) und Wiedergabe der massgeblichen Erwägungen des 1. Rechtsgangs (E. 4.1-5.9). Dass eine Funktionsverlagerung auf andere Konzerngesellschaften stattgefunden hatte, wurde bereits im 1. Rechtsgang festgestellt (E. 6.1). Dabei kam das Verwaltungsgericht anders als das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass allfällige Entschädigungsansprüche der Steuerperiode vom 1.1.-30.9.2011 zuzuordnen seien (E. 6.2). Wiedergabe der massgeblichen Erwägungen des 1. Rechtsgangs (E. 6.3-6.7). Mit der Neufassung von Art. 61b Abs. 2 DBG und Art. 24d Abs. 2 StHG wurden Bestimmungen zu Funktionsverlagerungen ins Ausland geschaffen, welche am 1.1.2020 in Kraft getreten sind. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, Funktionsverlagerungen seien zuvor generell nicht entschädigungspflichtig gewesen (E. 7.7). Werden mit Wertschöpfungspotential verbundene Funktionen unter steuerrechtlich nahestehenden Unternehmen übertragen, so hat dieser Vorgang gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG fremdvergleichskonform zu sein (E. 7.9). Vorliegend wurde für die Übertragung des noch verbliebenen Betriebsvermögens und die in diesem Zeitpunkt noch bei der Pflichtigen angestellten Mitarbeitenden auf die Schwestergesellschaft eine Entschädigung vereinbart. Weil die übertragenen Vermögenswerte jedoch buchwertmässig einen Passivenüberschuss aufwiesen, erhielt die Pflichtige dafür nichts, sondern musste der Schwestergesellschaft zusätzlich eine Entschädigung ausrichten. Ein Goodwill wurde dabei nicht berücksichtigt. Das Steuerrekursgericht hat deshalb zu Recht die drittvergleichskonforme Bewertung der Funktionsverlagerungen geprüft (E. 7.10). Der Rückschluss auf den Gesamtwert des Goodwills einer Unternehmung, ausgehend vom Kaufpreis für die Beteiligung abzüglich buchmässigem Substanzwert ist methodisch gesetzmässig (E. 7.11). In casu wurde der Betrag für die drittvergleichskonforme Gegenleistung ausgehend vom bezahlten Aktienpreis ermittelt, von welchem der Wert der veräusserten und im 1. Rechtsgang bestätigten identifizierbaren immateriellen Werte in Abzug kam. Weiter wurde der verbleibende Unternehmenswert in Abzug gebracht und ein als Rundung bezeichneter Betrag zum übertragenen Goodwill gerechnet (E. 8.1). Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung der Gewinnaufrechnungen und Scheitern des Unrichtigkeitsnachweises (E. 8). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 8.1

Die verdeckte Gewinnausschüttung infolge Verzichts auf eine drittvergleichskonforme Gegenleistung für die Funktionsverlagerungen und -rückstufungen wurde im Einspracheverfahren nach pflichtgemäßem Ermessen mit insgesamt Fr. ... geschätzt, was von der Vorinstanz geschützt wurde. Dieser Betrag wurde ausgehend vom bezahlten Aktienpreis ermittelt, von welchem der Wert der veräusserten (und im ersten Rechtsgang bestätigten) identifizierbaren immateriellen Werte in Abzug kam. Weiter wurde der verbleibende Unternehmenswert in Abzug gebracht und ein als Rundung bezeichneter Betrag von Fr. ... zum übertragenen Goodwill gerechnet. Diese Gewinnaufrechnungen wurden im Rahmen einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung vorgenommen.

E. 8.2

Das Steuerrekursgericht hat die Zulässigkeit und Höhe dieser Ermessenseinschätzung überprüft. Es kam zum Schluss, die Pflichtige habe auch in Bezug auf die im zweiten Rechtsgang noch zu beurteilenden Sachverhalte ihre Mitwirkungspflicht verletzt und der Sachverhalt sei diesbezüglich nach wie vor unvollständig geblieben, weshalb das kantonale Steueramt zu Recht die Bewertung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen habe.

E. 8.3

Die Pflichtige behauptet dagegen, die Voraussetzungen für Ermessensveranlagungen seien nicht erfüllt gewesen, insbesondere weil es an einer Mahnung gefehlt habe (Rz. 205 ff.). Es wurde allerdings bereits im ersten Rechtsgang festgestellt, dass der steueramtliche Revisor u. a. mit förmlicher Auflage vom 7. Juli 2014 und mit Mahnung vom 30. Januar 2015 Informationen und sachdienliche Dokumente einverlangt hatte. Er verlangte zudem das Ausfüllen eines vorbereiteten Formulars sowie die Zurverfügungstellung der bei der Purchase Price Allocation (PPA) gemäss Konzernrechnung der E Inc. verwendeten vollständigen Bewertungsmodelle als Excel-Tabellen. Die Auflage und Mahnung zielten klarerweise darauf ab, die Aufteilung des gesamten Goodwills auf die einzelnen Betriebsteile bzw. Funktionen festzustellen und nicht bloss den Anteil, der auf die an die ausländische Konzerngesellschaft veräusserten immateriellen Vermögenswerte entfiel. Das kantonale Steueramt erliess sodann am 20. Mai 2016 eine weitere Auflage im Einspracheverfahren, mit welcher es insbesondere Bewertungsmodelle für die in der Schweiz verbleibenden Teilbetriebe der Pflichtigen und der E-Schweiz AG per 30. September 2011 und vier Folgejahre verlangt wurden. Am 24. März 2017 verlangte das kantonale Steueramt mit einer weiteren Auflage zusätzliche Angaben zur PPA sowie zur Aufschlüsselung des gesamten, aus dem Aktienpreis abgeleiteten Goodwills in die einzelnen Komponenten sowie den Nachweis, in welcher Gruppengesellschaft das entsprechende Gewinnpotenzial nach der Reorganisation per 30. September 2011 angefallen sei. Am 18. Dezember 2017 wurde die Erfüllung der Auflage gemahnt. Bereits den Veranlagungsverfügungen vom 4. September 2015 waren demnach Auflage und Mahnung vorangegangen, ohne dass der Sachverhalt bezüglich der Goodwillkomponenten damit geklärt werden konnte. Auch im Einspracheverfahren wurde ordnungsgemäss gemahnt. Dass der relevante Sachverhalt diesbezüglich weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren geklärt worden war und kein Widerruf der Mahnung erfolgt war, musste der Pflichtigen bzw. deren Vertreter aufgrund der wiederholten Klärungsversuche des Revisors und des Steuerkommissärs klar gewesen sein. Im Übrigen kann auf die

diesbezüglichen Ausführungen im ersten Rechtsgang verwiesen werden (vgl. E. 5.5 f.). Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung im Veranlagungsverfahren waren erfüllt. Ferner behauptet die Pflichtige schliesslich erneut, die Auflagen und Mahnungen seien unstrukturiert, unübersichtlich und für die Beantwortung der relevanten Steuerfragen ungeeignet gewesen (Rz. 216 f.). Dass die im Veranlagungsverfahren ergangenen Auflagen und Mahnungen gesetzmässig gewesen waren, wurde vom Verwaltungsgericht bereits im ersten Rechtsgang festgestellt (VGr, 29. September 2021, SB 2020.00011/12, SB 2020.00014/15, E. 5.5 ff.). Auf diese Rüge ist deshalb nicht weiter einzugehen. Der verkappte Vorwurf einer rechtswidrigen "fishing expedition" ist fehl am Platz, denn wie der Pflichtigen sehr wohl bekannt ist, bezogen sich die Untersuchungshandlungen im Wesentlichen stets auf die Frage, wohin und in welcher Höhe der anlässlich des Beteiligungserwerbs vorhanden gewesene Goodwill abgeflossen war. Das Vorgehen des Beschwerdegegners und auch die diesbezügliche Beurteilung des Steuerrekursgerichts sind gesetzmässig.

E. 8.4

Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (vgl. E. 5.1 ff.). Der Unrichtigkeitsnachweis ist spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht zu leisten, wobei dem Gericht im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt sind. Für die Bewertung des übertragenen Goodwills ging das kantonale Steueramt vom bezahlten Aktienpreis aus, was vom Steuerrekursgericht zu Recht nicht beanstandet wurde (vgl. E. 7.11). Der nach der Reorganisation verbliebene Unternehmenswert bzw. die zukünftigen Erträge wurden mangels Finanzplänen gestützt auf Kostenaufschläge geschätzt, die sich aus den Vereinbarungen mit der Schwestergesellschaft ergaben, was vom Steuerrekursgericht zu Recht als sachlich begründet erachtet wurde. Der infolge der Funktionsverlagerungen erfolgte Abbau der operativen Betriebsmittel sowie des Personals wurde anhand der vorangegangenen Jahresergebnisse geschätzt, was schliesslich den verbleibenden Unternehmenswert von Fr. ... ergab. Daraus hatte das kantonale Steueramt verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von Fr. ... (vor Anpassung der Steuerrückstellung) abgeleitet.

E. 8.5

Die Pflichtige macht demgegenüber einerseits geltend, der Unternehmenswert habe im Zeitpunkt des Beteiligungskaufs lediglich Fr. ... betragen (Rz. 292). Andererseits hätten sich die nach der Reorganisation verbliebenen Vermögenswerte auf Fr. ... belaufen (Rz. 294). Den hohen Aktienkaufpreis begründet sie mit Synergieeffekten für die E-Gruppe. Infolge des Novenverbots ist für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht (vgl. E. 1.3). Auf allfällige neue Tatsachenbehauptungen oder Beweismittel ist deshalb nicht einzutreten. Wie bereits ausgeführt, ging es in den Auflagen und Mahnungen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren hauptsächlich um die Erhellung des Sachverhalts im Zusammenhang mit der Aufschlüsselung des Aktienkaufpreises und die Zuordnung der Goodwillkomponenten. Die Pflichtige hat es versäumt, diesbezügliche Behauptungen im Veranlagungsverfahren oder spätestens vor dem Steuerrekursgericht rechtsgenügend zu substantiieren und dafür Beweismittel einzureichen oder anzubieten. Die Ableitung des Goodwills aus dem bezahlten Aktienpreis ist entgegen der Annahme der Pflichtige durchaus gesetzmässig, auch wenn – ohne dies rechtsgenügend zu substantiieren – behauptet wird, der objektive Wert einer Aktie liege

unter dem bezahlten Aktienpreis (vgl. dazu BGr, 13. Oktober 2008, 2C_335/2008, E. 3.3.2). Die Unrichtigkeit der Schätzung des verbliebenen Unternehmenswerts ist nach den zutreffenden Feststellungen des Steuerrekursgerichts nicht nachgewiesen.

E. 8.6

Die Pflichtige macht weiter geltend, die Höhe der ermessensweisen Schätzung der verdeckten Gewinnausschüttung sei willkürlich ausgefallen (Rz. 273). Dies begründet sie insbesondere damit, dass als Ausgangsbetrag ein Verkehrswert der übertragenen Vermögenswerte von exakt Fr. ... angenommen wurde, von welchem die erhaltene Gegenleistung und die Zuweisung an die Steuerrückstellung in Abzug kamen. Das Steuerrekursgericht hatte hierzu festgehalten, dass es sich bei den Aufrechnungen um eine Schätzung der Summe aller geldwerten Leistungen handle, ohne dass diese im Einzelnen aufgeschlüsselt wurden, wie es später in der Begründung des Einspracheentscheids erfolgte. Darin wurde eine sogenannte Rundungsdifferenz von Fr. ..., also etwa 3,8 % des gesamten geschätzten Werts, zulasten der Pflichtigen aufgeführt, was aber am in den angefochtenen Veranlagungen festgesetzten Betrag nichts änderte. Bereits in den ursprünglichen Ermessensveranlagungen vom 4. September 2015 wurde der Verkehrswert der veräusserten Vermögenswerte pauschal mit Fr. ... geschätzt. Diese ausdrücklich alle veräusserten materiellen und immateriellen Vermögenswerte einschliesslich Goodwill umfassende, ermessensweise Schätzung erscheint mit Blick auf den Aktienkaufpreis von umgerechnet rund Fr. ... und einem vom Steueramt geschätzten verbleibenden Unternehmenswert nach Reorganisation von rund Fr. ... nicht als willkürlich. Dass in der Begründung des Einspracheentscheid versucht wurde, den Gesamtbetrag der verdeckten Gewinnausschüttung auf verschiedene Positionen aufzuschlüsseln, was in Anbetracht der ungenügenden Mitwirkung der Pflichtigen von vornherein nur mittels Schätzungen möglich war und letztlich eine Differenz in Höhe von 3,8 % nicht klar zugeordnet werden konnte, sondern als Rundungsdifferenz bezeichnet wurde, lässt die Schätzungen nicht als willkürlich erscheinen. Zwar mag die Bezeichnung als Rundungsdifferenz diskutabel sein, aber aus dem Einspracheentscheid ergibt sich klar, dass es sich hierbei um einen Teil der gesamten verdeckten Gewinnausschüttung handelte, was für die Pflichtige ohne weiteres erkennbar war.

E. 9.1

Die Pflichtige wirft der Vorinstanz u. a. auch deshalb Willkür vor, weil diese zwar festhielt, im Einspracheverfahren sei das rechtliche Gehör verletzt worden, das Gericht jedoch zum Schluss kam, in Anbetracht der uneingeschränkten Überprüfungsbefugnis, von welcher es Gebrauch gemacht habe, sei die Gehörsverweigerung geheilt worden (Rz. 275). Ob die Annahme einer Gehörsverletzung im Einspracheverfahren überhaupt zutrifft, ist allerdings fraglich. Bereits in der Auflage vom 7. Juli 2014 hatte der steueramtliche Revisor detaillierte zahlenmässige Angaben gefordert, u. a. zu konzerninternen Verrechnungen in den Jahren 2009 und 2010, zum Personalaufwand im Zeitraum vom 1.1. bis 30.9.2011 sowie nach dem 30.9. bis 31.12.2011, mit Angabe zu den angestellten Personen und den Arbeitgebern vor und nach Reorganisation, zur Aufschlüsselung des Werts der immateriellen Anlagen gemäss PPA im Gesamtbetrag von USD ... bis und nach dem 30. September 2011, u. a. auch umfassend die Position Customer Relationships, sowie detaillierte Angaben zu stillen Reserven und Carve-out P&L Statement der Geschäftsjahre 2010 sowie 2011 (bis 30. September). In einer Aufstellung wies er u. a. darauf hin, dass in Anlehnung an den 45-prozentigen Abbau der Belegschaft der Goodwill gemäss PPA um

45 % zu kürzen und den identifizierbaren immateriellen Werten gutzuschreiben sei. Es musste auch der damaligen Vertreterin durchaus klar gewesen sein, dass die steueramtlichen Untersuchungshandlungen eindeutig darauf abzielten, den Wert von auf andere Gruppengesellschaften überführten stillen Reserven festzustellen. Dies war auch Gegenstand diverser Verhandlungen und E-Mail-Korrespondenzen im Veranlagungsverfahren.

E. 9.2

Dass der unmittelbare Zusammenhang mit dem Verkauf von immateriellen Rechten an die E-Company einerseits, aber andererseits auch mit der Verlagerung von bisherigen Funktionen der Pflichtigen innerhalb der E-Gruppe der Vertreterin der Pflichtigen bekannt war, ergibt sich u. a. aus deren Schreiben vom 27. Februar und 26. Mai 2015. In der Ermessenseinschätzung wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet, die mit der nach Ansicht der Steuerbehörde zu tiefen Gegenleistung für die – an die Konzerngesellschaft im Land U – verkauften immateriellen Vermögenswerte begründet wurde. Mittels Auflage vom 24. Februar 2017 im Einspracheverfahren wurde u. a. erneut verlangt, die nach der Reorganisation zurückgebliebenen Goodwillkomponenten substantiiert nachzuweisen und detaillierte Mehrjahresfinanzpläne der Pflichtigen sowie der E-Schweiz AG für den Zeitraum nach der Reorganisation einzureichen. Weiter wurden eine Kopie des Entscheids der Geschäfts- bzw. Konzernleitung bezüglich Übernahme, Reorganisation und weiterer Strategie der Pflichtigen und ihrer schweizerischen Schwestergesellschaft und Budget- und Ist-Vergleiche für beide Gesellschaften für die Geschäftsjahre 2011 bis 2014 mit Erläuterungen zu den Abweichungen gefordert. Mit Auflage vom 24. März 2017 wurde ausdrücklich unter Bezugnahme auf eine Goodwillposition von EUR ... deren Aufschlüsselung und der Nachweis verlangt, in welcher Gruppengesellschaft das entsprechende Gewinnpotenzial nach der Reorganisation angefallen sei. Diese Untersuchungshandlungen wurden offensichtlich aufgrund der Annahme getroffen, neben dem unterpreislichen Verkauf der immateriellen Vermögenswerte an die Gesellschaft im Land U seien infolge der Reorganisation und der Funktionsverlagerungen auch weitere Goodwillkomponenten auf andere Konzerngesellschaften – u. a. auf die schweizerische Schwestergesellschaft – übertragen worden. Am bereits in den Veranlagungsverfügungen ermessensweise geschätzten Gesamtbetrag änderte dies nichts. Die Pflichtige war im Einspracheverfahren durch Steuerexperten einer grossen, international tätigen Beratungsgesellschaft vertreten. Diese hätten vor diesem Hintergrund durchaus Anlass und auch die Möglichkeit gehabt, die geforderten Auskünfte und Nachweise rechtzeitig im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren oder spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu leisten und die wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Konsequenzen der ihnen bekannten Funktionsverlagerungen aus ihrer Sicht zu erläutern. Stattdessen beschränkten sie sich auf die Behauptung, es hätten keine (entschädigungspflichtigen) Funktionsverlagerungen stattgefunden. Es war für die Vertreterin der Pflichtigen bereits im Einspracheverfahren voraussehbar, dass die rechtliche Begründung der angefochtenen Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung unter Umständen erweitert werden könnte und Goodwillkomponenten, die infolge der Funktionsverschiebungen auf andere Konzerngesellschaft übertragen worden waren, entsprechend berücksichtigt werden könnten. Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs ergibt sich keine allgemeine Pflicht der Behörde, ihre Rechtsauffassung vor Fällung des Entscheids bekannt zu geben (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 124 N. 8).

Selbst wenn aber eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorgelegen hätte, wäre sie durch die Untersuchungen des über uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis verfügenden Steuerrekursgerichts und die im vorinstanzlichen Verfahren vorhandene Möglichkeit der Pflichtigen zur rechtlichen Stellungnahme und Einreichung von Beweismitteln geheilt worden, wie das Steuerrekursgericht insoweit zutreffend feststellt.

E. 9.3

Weiter wirft die Pflichtige dem Steuerrekursgericht vor, es habe sich über die Anweisungen im Rückweisungsentscheid hinweggesetzt, weil es den Sachverhalt nicht ergänzend untersucht habe (Rz. 136 f.). Allerdings hat das Steuerrekursgericht das Vorliegen von Funktionsverlagerungen und -rückstufungen ausdrücklich festgestellt. Das Gericht war nicht gehalten, einen neuen Schriftenwechsel anzuordnen, weil dazu bereits im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vertiefte Untersuchungen durchgeführt worden waren und sich das Steuerrekursgericht für die ergänzende Untersuchung auf den vorliegenden Aktenstand abstützen konnte. Dieses Vorgehen war gesetzmässig.

E. 9.4

Der Schluss des Steuerrekursgerichts, die Pflichtige sei für die Funktionsverlagerungen ungenügend entschädigt worden, die Voraussetzungen der Ermessensveranlagungen seien auch diesbezüglich erfüllt gewesen, die ermessensweise Schätzung sei rechtmässig ausgefallen und die Pflichtige habe die Unrichtigkeit nicht nachgewiesen, erweist sich nach den vorangegangenen Ausführungen als gesetzmässig. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten ist.

E. 10

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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