

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00079 vom 17. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00079

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00079 du 17 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00079 del 17 luglio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2014 und 01.01. - 31.12.2015 (Wiederaufnahme SB.2021.00056) | Das Bundesgericht hat eine BöA des kantonalen Steueramts mit Urteil vom 17. Juli 2024 (9C_690/2022) teilweise gutgeheissen, weil einem Steuerpflichtigen, der sich nicht an die in den ESTV-Rundschreiben festgelegten "safe harbour"-Zinssätze halte, der Nachweis der Drittvergleichskonformität nicht gelinge, wobei es diesfalls Aufgabe der Steuerbehörde sei, den marktüblichen, konkret anwendbaren Zins festzulegen. Dabei wies es das Verwaltungsgericht an, sich zur Frage der vom kantonalen Steueramt zu den Fremdkapitalkosten zusätzlich hinzugerechneten "Marge" zu äussern. Diesbezüglich erweist sich der Sachverhalt jedoch als nicht hinreichend erstellt, weshalb die Sache zur Abklärung des Sachverhalts und zur Vermeidung eines Instanzverlusts an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00079 Urteil der 2. Kammer vom 16. Oktober 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen DA AG, vertreten durch RA B und/oder RA C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2014 und 1.1.–31.12.2015 (Wiederaufnahme SB.2021.00056), hat sich ergeben: I. Die am 12. Juli 2012 gegründete DA AG (nachfolgend: die Pflichtige) ist eine Tochtergesellschaft der spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft "D AG" (nachfolgend: D AG) und im Kanton Zürich aufgrund ihrer Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtig. Die D AG hatte am 26. Juni 2013 ihren Immobiliengeschäftsbereich im Rahmen einer Ausgliederung als Sacheinlage gegen Ausgabe von 99'900 neuen Aktien à Fr. ... Nennwert in die Pflichtige eingebracht. Das Agio von Fr. ... wurde den Kapitalreserven gutgeschrieben. Gleichentags gliederte die D AG weitere Geschäftsbereiche in die DE AG und in die DF AG aus. Danach brachte sie 80 % der Aktien der Pflichtigen in die DF AG und 20 % in die DE AG ein. Im Herbst 2013 kaufte die D AG die von der DE AG gehaltene 20%-Beteiligung zurück. Am 29. November 2013 hatte die ausserordentliche Generalversammlung der Pflichtigen eine Substanzausschüttung aus Kapitalreserven von Fr. ... beschlossen. Zwecks entsprechender Fremdfinanzierung des Anlagevermögens schloss die Pflichtige mit der D AG einen Rahmenkreditvertrag vom 30. Oktober 2013 ab, mit welchem ihr die D AG eine Kreditlimite von maximal Fr. ... abzüglich aller Darlehen gemäss Anhang II zum Rahmenkreditvertrag einräumte. Der Sollzinssatz wurde auf 3 % p. a. festgelegt, mit einseitiger Anpassungsmöglichkeit durch die Gläubigerin. Gemäss

Anhang II zum Rahmenkreditvertrag wurde der Pflichtigen ein Blankokredit in Form eines festen Vorschusses von Fr. ... für die Zeit vom 1. Dezember 2013 bis 31. Dezember 2018 zu einem fixen Zinssatz von 2,5 % p. a. gewährt. Das kantonale Steueramt Zürich untersuchte im Veranlagungsverfahren für die streitbetroffenen Steuerperioden die Höhe der Kreditverzinsung. Nach Auflage vom 9. Juli 2018, Mahnung vom 23. Oktober 2018 und diversen Verhandlungen setzte das kantonale Steueramt den Zins für den festen Vorschuss und den Kontokorrentkredit nach pflichtgemäßem Ermessen auf 1 % p. a. fest und schätzte die Pflichtige mit Einschätzungsentscheiden vom 29. Mai 2019 mit entsprechenden Gewinnaufrechnungen ein. Die dagegen gerichtete Einsprache wurde mit Entscheid vom 22. November 2019 teilweise gutgeheissen und der zulässige (marktkonforme) Zins auf 1,08 % festgesetzt. Für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2014 wurde der im Kanton Zürich steuerbare Reingewinn auf Fr. ... (Gesamtreingewinn Fr. ...) und für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2015 auf Fr. ... (Gesamtreingewinn Fr. ...) festgesetzt. Das im Kanton Zürich steuerbare Kapital wurde mit Fr. ... (2014) bzw. Fr. ... (2015) eingeschätzt. II. Der am 23. Dezember 2019 gegen den Einspracheentscheid erhobene Rekurs mit dem Antrag auf vollumfängliche steuerrechtliche Anerkennung der verbuchten Zinsen wurde vom Steuerrekursgericht am 10. März 2021 abgewiesen. III. Mit Urteil vom 25. Mai 2022 hiess das Verwaltungsgericht die durch die DA AG gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts erhobene Beschwerde teilweise gut. Es erblickte eine geldwerte Leistung nicht in der Differenz zwischen den vereinbarten Zinssätzen (2,5 % bzw. 3 %) und demjenigen von 1,08 % gemäss Einspracheentscheid und Entscheid des Steuerrekursgerichts, sondern nur noch im Unterschied zu den Maximalzinssätzen für Liegenschaftskredite von 2 % für 2014 und 1,5 % für 2015 gemäss den massgebenden ESTV-Rundschreiben ("Steuerlich anerkannte Zinssätze 2014 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" vom 30. Januar 2014; "Steuerlich anerkannte Zinssätze 2015 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" vom 12. Februar 2015; Kategorie "Für Vorschüsse von Beteiligten oder nahe stehenden Dritten [in CHF]"). Dementsprechend wies es die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurück, wobei es anordnete, dass – wie vom kantonalen Steueramt Zürich beantragt – zusätzliche Steuerrückstellungen in der Höhe von Fr. ... für 2014 bzw. Fr. ... für 2015 zu berücksichtigen seien. IV. Die hiergegen vom kantonalen Steueramt erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hiess das Bundesgericht mit Urteil vom 17. Juli 2024 (9C_690/2022) teilweise gut, soweit es darauf eintrat, hob das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 25. Mai 2022 auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurück. Die Kammer erwägt: 1. Nachdem das Bundesgericht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern vom 1.01.–31.12.2014 und vom 1.01.–31.12.2015 teilweise gutgeheissen hat, ist das Verfahren SB.2021.00056 unter der Verfahrensnummer SB.2024.00079 wieder aufzunehmen. Dabei sind die bundesgerichtlichen Erwägungen für das Verwaltungsgericht verbindlich (vgl. BGr, 24. Januar 2008, 1C_176/2007 und 1C_177/2007, E. 3.2).

E. 2.1

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass die ESTV-Rundschreiben betreffend die steuerlich anerkannten Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken auch im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern anwendbar seien (BGr, 17. Juli 2022, 9C_690/2022, E. 6.1). Halte sich ein Steuerpflichtiger jedoch nicht an die in den ESTV-Rundschreiben festgelegten "safe harbour"-Zinssätze und gelinge ihm der Nachweis

der Drittvergleichskonformität des vereinbarten Zinses nicht, sei auch die Steuerbehörde ihrerseits berechtigt, einen – allenfalls unterhalb des maximal zulässigen "safe harbour"-Zinssatzes liegenden – marktkonformen Zins festzulegen und dessen Drittvergleichskonformität nachzuweisen (BGr, 17. Juli 2022, 9C_690/2022, E. 6.2). Es sei Aufgabe der Steuerbehörde, den marktüblichen, konkret anwendbaren Zins festzulegen. Im konkreten Fall basiere der seitens des Beschwerdegegners und des Steuerrekursgerichts steuerlich anerkannte Zins einerseits auf den tatsächlichen durchschnittlichen Fremdkapitalkosten von 0,83 %, welche die D AG (als Darlehensgeberin) in den streitbetroffenen Jahren habe tragen müssen. Andererseits werde eine zusätzliche "Marge" berücksichtigt. Diese sei gestützt auf entsprechende Rundschreiben der ESTV (Kategorie "Vorschüsse an Beteiligte oder nahestehende Dritte") mit 0,25 % seitens des Beschwerdegegners behauptet und seitens des Steuerrekursgerichts bestätigt worden. Indessen stünden – so das Bundesgericht weiter – vorliegend nicht "Vorschüsse an Beteiligte oder nahestehende Dritte" zur Diskussion, sondern solche von Beteiligten bzw. nahestehenden Dritten. Zudem gehe es im Kern einzig um die Feststellung, welcher Zinssatz aus Sicht der Darlehensnehmerin marktüblich wäre (vgl. zum Ganzen BGr, 17. Juli 2022, 9C_690/2022, E. 7).

E. 2.2

Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil vom 10. März 2021 den vom kantonalen Steueramt Zürich verfochtenen maximal zulässigen Zins von 1,08 % bestätigt: Sie hat zunächst die Fremdkapitalkosten von 0,83 % im Licht der Verzinsung der von der D AG vorgenommenen Privatplatzierungen übernommen (vorinstanzliches Urteil E. 4b [S. 20 f.]). Wie eine weiter von ihr berücksichtigte Marge angesetzt wurde, ergibt sich aus dem angefochtenen Urteil nur indirekt: Die Vorinstanz führt hierzu zunächst den seitens des kantonalen Steueramts Zürich geltend gemachten Zuschlag von 0,25 % an, wobei sich das kantonale Steueramt hierfür auf die Rundschreiben ESTV, Kategorie "Vorschüsse an Beteiligte oder nahestehende Dritte" gestützt hat (vorinstanzliches Urteil E. 2a, S. 9). Wohl enthält das vorinstanzliche Urteil weitere Überlegungen zum Drittvergleich, zur Risikoallokation, zur administrativen Abwicklung des konkreten Kreditgeschäfts und zum Hypothekarmarkt im Allgemeinen. Im Resultat übernimmt jedoch das vorinstanzliche Urteil ohne weitere eigene Feststellungen zur angemessenen Marge bzw. umfassend zum marktüblichen Zinssatz aus Sicht der Darlehensnehmerin die steueramtliche Sicht. So erachtet die Vorinstanz denn die gesamthaft vom kantonalen Steueramt zugelassene Verzinsung von 1,08 % als steuerlich anerkannt ("... liegt der vom Steueramt als marktkonform behauptete Zinssatz von 1,08 % im Bereich der hier mit zwei Methoden ermittelten Verrechnungspreise und insbesondere auch innerhalb der safe harbour-Zinssätze" [vorinstanzliches Urteil E. 4b, S. 22]). Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid hierzu indessen festgehalten, dass die seitens des kantonalen Steueramts gegebene Begründung für die von ihm berücksichtigte und im Resultat wie dargelegt vom Steuerrekursgericht übernommene Marge unzutreffend sei. Die ESTV-Rundschreiben äusserten sich zu einer anderen Konstellation (vgl. E. 2.1 vorstehend). Zu entscheiden sei vielmehr die Frage der Marktüblichkeit des Darlehenszinses aus Sicht der Darlehensnehmerin. Die Pflichtige hat sich bereits im Verfahren vor Steuerrekursgericht mit ähnlicher Begründung gegen die Anwendbarkeit der entsprechenden ESTV-Rundschreiben ausgesprochen. Damit erweist sich der Sachverhalt diesbezüglich als nicht hinreichend erstellt. Zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zur Vermeidung eines Instanzverlusts ist die Sache daher an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese hat

weitere Untersuchungen des marktüblichen Zinses aus Sicht der Darlehensnehmerin im Sinn der Ausführungen des Bundesgerichts vorzunehmen und neu zu entscheiden. Weiter sind die zu berücksichtigenden Steuerrückstellungen gegebenenfalls anzupassen.

E. 2.3

Damit ist das ursprüngliche Rechtsbegehren der Pflichtigen an das Verwaltungsgericht teilweise gutzuheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen des Bundesgerichts an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 3

Bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Verfahrens SB.2021.00056 gilt Folgendes:

E. 3.1

Die nun erfolgte Rückweisung erweist sich – im Gegensatz zu jener im ersten Rechtsgang – als solche mit gänzlich offenem Ausgang und gilt daher als Obsiegen der Beschwerdeführerin (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3). Demnach sind die vollständigen Gerichtskosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1997 [StG]) und steht der obsiegenden Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 3.2

Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte oder b) ihre Rechtsbegehren oder angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren. Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäsem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt.

E. 3.3

Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt, wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann (VGr, 15. November 2023, SB.2023.00063, E. 4.2.3 [betreffend Grundstückgewinnsteuer]; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361). Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.- (inklusive Mehrwertsteuer) zuzusprechen.

E. 3.4

Über die Kostenverteilung und die Entschädigungsfolgen des Rekursverfahrens im ersten Rechtsgang hat das Steuerrekursgericht im Neuentcheid zu befinden.

E. 4

Die Gerichtskosten dieses Verfahrens sind auf die Gerichtskasse zu nehmen.

E. 5

Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 mit Hinweisen).

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