

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2011.130 - 132

Entscheid

27. September 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG in Liquidation,
vormals B AG,

vertreten durch Gyseler Consulting AG,
Sihlbruggstrasse 105, 6340 Baar,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2004,
1.1. - 31.12.2005 und 1.1. - 31.12.2006**

hat sich ergeben:

A. Die A AG in Liquidation (nachfolgend die Pflichtige) firmierte ursprünglich als C GmbH und wurde rückwirkend per 1. Januar 2006 in die B AG umgewandelt. Am 30. Oktober 2009 verlegte sie ihren Sitz nach D, wo sie gleichzeitig ihren Namen (in A) änderte, am 11. Januar 2010 aufgelöst wurde und nun in Liquidation steht. Bis zu ihrer Umwandlung in die B AG bestand ihr Zweck im Entwerfen und Erstellen von Homepages für das Internet sowie Erbringen von entsprechenden Dienstleistungen und danach (allgemein) im Bereich Marketing, Management und Consulting.

In den Steuererklärungen 2004 - 2007 beantragte die Pflichtige erstmals, als Domizilgesellschaft bzw. so genannte gemischte Gesellschaft im Sinn von § 74 Abs. 1 bzw. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (in der Fassung vom 11. September 2000, StG) besteuert zu werden. Nach Durchführung einer steueramtlichen Buchprüfung und der Unterbreitung von Einschätzungsvorschlägen, die von der Pflichtigen abgelehnt wurden, traf der Steuerkommissär am 16. Juni 2010 folgende Einschätzungen:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn Fr.	Satz	steuerbares Eigenkapital Fr.	Satz
1.1. - 31.12.2004	392'100.-	10%	413'000.-	1,5‰
1.1. - 31.12.2005	1'386'000.-	8%	599'000.-	0,75‰
1.1. - 31.12.2006	890'500.-	8%	1'134'000.-	0,75‰
1.1. - 31.12.2007	265'400.-	8%	777'000.-	0,75‰ .

Dabei wies er das Begehren um Besteuerung als Domizilgesellschaft bzw. gemischte Gesellschaft mangels Erfüllung der Voraussetzungen ab und rechnete beim steuerbaren Reingewinn der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2006 sowie 1.1. - 31.12.2007 verdeckte Gewinnausschüttungen auf.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 26./30. August 2010 Einsprache erheben mit dem Antrag, sie für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2004 und 1.1. - 31.12.2005 als gemischte Gesellschaft und für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 als Domizilgesell-

schaft zu besteuern. Bei der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 sei zudem von der Aufrechnung eines Teils der verdeckten Gewinnausschüttungen abzusehen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 6. April 2011 zwar grundsätzlich ab, setzte den Satz des steuerbaren Reingewinns für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2004 jedoch irrtümlicherweise auf 8% (statt 10%) fest.

C. Mit Rekurs vom 6. Mai 2011 liess die Pflichtige die Besteuerung als gemischte Gesellschaft hinsichtlich der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2004, 1.1. - 31.12.2005 und 1.1. - 31.12.2006 beantragen. Die Aufrechnung beim steuerbaren Reingewinn 1.1. - 31.12.2006 sowie die Einschätzung 1.1. - 31.12.2007 blieben unangetroffen.

Das kantonale Steueramt schloss am 9. Juni 2011 auf Abweisung des Rekurses.

Auf Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels hin hielten die Pflichtige mit Replik vom 7. Juli 2011 und das kantonale Steueramt mit Duplik vom 27. Juli 2011 an ihren Anträgen fest.

Am 7. September 2011 wurde den Parteien hinsichtlich der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2004 die Festsetzung des Gewinnsteuersatzes auf 10% angezeigt. Diese liessen sich hierzu jedoch nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Im vorliegenden Verfahren ist allein noch streitig, ob die Pflichtige erstmals die privilegierte Besteuerung als gemischte Gesellschaft im Sinn von § 74 Abs. 2 StG beanspruchen kann. Dies verlangt sie zudem nur für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2004, 1.1. - 31.12.2005 und 1.1. - 31.12.2006, da sie die ordentliche Besteuerung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 gemäss § 71 bzw. § 82 Abs. 1 StG

ausdrücklich anerkennt. Sie beansprucht im Übrigen auch nicht mehr die Besteuerung als Domizilgesellschaft nach § 74 Abs. 1 StG.

2. a) Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform I wurden die im bisherigen Art. 28 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) aufgeführten Fälle der ermässigten Besteuerung juristischer Personen hinsichtlich des Reingewinns erweitert. So sieht die am 1. Januar 1999 in Kraft getretene revidierte Bestimmung von Art. 28 StHG in Abs. 4 neu vor, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, die Gewinnsteuer gemäss Abs. 3, d.h. wie reine Domizilgesellschaften, entrichten. Davon ausgenommen sind lediglich die übrigen Einkünfte gemäss Abs. 3 lit. c, d.h. die neben den Erträgen aus Beteiligungen anfallenden Einkünfte aus dem Ausland. Diese sind nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit (statt der Verwaltungstätigkeit) in der Schweiz zu besteuern.

§ 74 Abs. 2 StG ist identisch mit Art. 28 Abs. 4 StHG und wurde auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt. Mithin ist diese Bestimmung gleich auszulegen und anzuwenden wie die letztere, harmonisierungsrechtliche Vorschrift.

b) Art. 28 Abs. 4 StHG verwendet für die unter diese Bestimmung fallenden Steuersubjekte den Begriff "Gesellschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben". Dieser Begriff ist unbestimmter Natur, sodass an sich unklar ist, was darunter zu verstehen ist (Duss/von Ah/Rutishauser, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band 1/1, 2.A., 2002, Art. 28 N 128 und 160 StHG, auch zum Folgenden). Die Kriterien der überwiegenden bzw. untergeordneten Geschäftstätigkeit sind jedoch zwangsläufig in Bezug zur gesamten Geschäftstätigkeit zu setzen. Die Konferenz staatlicher Steuerbeamter (SSK) hat sodann bei der Gesetzesberatung darauf hingewiesen, dass einerseits die Erträge überwiegend aus ausländischen Quellen stammen müssen und andererseits die Leistungen überwiegend auch im Ausland zu erbringen sind. Zulässig erscheinen damit grundsätzlich Bestimmungen, die auf der Ertrags- und der Aufwandseite einen Mindestauslandanteil voraussetzen (so genannte zweidimensionale Betrachtungsweise, welche von einer Mehrzahl von Kantonen angewandt wird, so u.a. vom Kanton Zürich, vgl. nachfolgend E. 2.c). Einigkeit herrscht sodann auch

darüber, dass eine untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz eine quotenmäßige Obergrenze bedingt, unklar ist jedoch, wo diese anzusetzen ist. Ein Angebot von Waren und Dienstleistungen auf dem schweizerischen Markt, das nachhaltig einen Anteil an der ganzen Geschäftstätigkeit von 30% übersteigt, dürfte allerdings den Rahmen der untergeordneten Geschäftstätigkeit sprengen (Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 161 StHG).

c) Die Finanzdirektion hat am 17. Oktober 2000 eine Weisung über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften bei den Staats- und Gemeindesteuern erlassen (nachfolgend Weisung, ZStB I Nr. 26/051). Sie ist für die vorliegend streitbetroffene Steuerperiode (noch) anwendbar (ab der im Kalenderjahr 2011 endenden Steuerperiode gilt die neue Weisung vom 12. November 2010 [Lit. F., ZStB I Nr. 26/052]).

Nach Lit. E. Ziff. I. der anwendbaren Weisung ist die Geschäftstätigkeit von Gesellschaften mit überwiegender Auslandstätigkeit (so genannte gemischte Gesellschaften) dann eine solche Tätigkeit, wenn mindestens 80% des Bruttoertrags aus ausländischen Quellen stammen und gleichzeitig, d.h. kumulativ, auch (mindestens) 80% des Aufwands für die eigene oder durch Dritte erfolgte Leistungserstellung im Ausland anfällt. Dabei wird auf den Sitz oder Wohnsitz des Rechnungsstellers abgestellt. Als Beitrag zur Leistungserstellung gelten alle Aktivitäten, die als Geschäfts- und nicht als Verwaltungstätigkeit qualifizieren.

Mit dieser Begriffsbestimmung des erforderlichen Auslandanteils trifft die Finanzdirektion in quantitativer Hinsicht eine zulässige Auslegung der massgeblichen Bestimmung von Art. 28 Abs. 4 StHG bzw. § 74 Abs. 2 StG, auch wenn sie die von einem Teil der Lehre als obere Grenze der in der Schweiz anfallenden Geschäftstätigkeit von 30% nicht erreicht. Die Ausdehnung auf die Ertrags- und Aufwandseite (Anwendung der zweidimensionalen Betrachtungsweise) ist zudem sachgerecht, vertretbar und wird von einer Mehrzahl der Kantone praktiziert sowie von der SSK unterstützt. Die Weisung ist daher im vorliegenden Fall anzuwenden.

d) Der Nachweis dafür, dass sowohl der Auslandanteil des Bruttoertrags als auch derjenige des Aufwands für die Leistungserstellung mindestens die erwähnte Auslandsquote von 80% ausmacht, ist vom steuerpflichtigen Unternehmen zu erbringen, da es sich dabei um einen steuermindernden Umstand handelt.

3. a) Die Pflichtige weist in den streitbetroffenen Geschäftsjahren 2004 - 2006 gemäss Abschluss folgende Ertrag- und Aufwandszahlen aus:

Geschäftsjahr	Bruttoertrag	Aufwand	Aufwand (nur Betrieb)
	Fr.	Fr.	Fr.
2004	435'400.-	43'264.-	4'990.-
2005	1'513'200.-	127'180.-	32'050.-
2006	3'003'351.-	2'162'768.-	222'454.-

Dabei ist unbestritten, dass beim Ertrag aller Steuerperioden die 80%-Auslandsquote für die Besteuerung als gemischte Gesellschaft ohne Weiteres erfüllt ist (Revisionsbericht). Zu prüfen bleibt, wie es sich beim Aufwand verhält, da auch bei diesem die fragliche Quote erreicht sein muss.

b) Geschäftsjahre 2004 und 2005

aa) Stellt man bei diesen Geschäftsjahren nur auf den verbuchten Aufwand bzw. den Betriebsaufwand von Fr. 4'990.- bzw. Fr. 32'050.- ab, ergibt sich, dass dieser auch nach dem Dafürhalten der Pflichtigen vollumfänglich in der Schweiz angefallen ist. Dass er sich im Verhältnis zum erzielten Bruttoertrag nur marginal ausnimmt, wie die Pflichtige im Rekurs einwendet, ändert daran an sich nichts. Demnach sind die Voraussetzungen für die Besteuerung als gemischte Gesellschaft in den Steuerperioden 1.1. - 31.12.2004 und 1.1. - 31.12.2005 nicht erfüllt.

bb) Beim Aufwand 2004 und 2005 fällt allerdings – wie erwähnt – auf, dass er im Verhältnis zum erzielten Ertrag sehr gering ausfällt, d.h. die Nettogewinnmarge entsprechend sehr hoch ist.

Diese Kostenstruktur hat seinen Grund ganz offenkundig darin, dass die für die Pflichtige einzig handelnden zwei Personen E und F als damalige (wirtschaftliche) Anteilseigner ihre Dienstleistungen gemäss eigenen Angaben der Pflichtigen "unterpreislich" erbracht haben (Schreiben der früheren Vertreterin, G ag vom 29. Januar 2007). "Unterpreislich" bedeutet dabei hinsichtlich der Geschäftsjahre 2004 und 2005 aber nicht etwa, dass ein im Drittvergleich zu tiefes Entgelt ausgerichtet worden wäre, sondern vielmehr, dass E und F überhaupt keine Entschädigung bezogen haben.

Denn die Pflichtige verbuchte in diesen Jahren keinerlei Personalaufwand und auch keine Fremdleistungen.

cc) Geht es darum zu beurteilen, welcher Teil des Aufwands für die betriebliche Leistungserstellung der Pflichtigen in der Schweiz bzw. im Ausland angefallen ist, muss der von E und F entschädigungslos erbrachte Aufwand mitberücksichtigt werden, ansonsten die Aufwandzuordnung Schweiz/Ausland verzerrt wird und nicht sachgerecht ausfällt.

aaa) Es wäre Sache der Pflichtigen gewesen, die von E und F erbrachten Leistungen inhaltlich sowie betraglich zu spezifizieren und sie der Schweiz bzw. dem Ausland zuzuordnen. Sie hat es jedoch unterlassen, spätestens im Rekursverfahren diesbezügliche Angaben zu liefern. Zwar bringt sie im Rekurs (S. 4) bezüglich des Geschäftsjahres 2006 allgemein vor, es sei bei den Projekten im Wesentlichen um Dokumentationen, Planung und Konzepte einer Feriendestination auf den H gegangen, welche unmöglich von der Schweiz aus hätten betreut werden können. Indessen hat sie diese Behauptung nicht näher substantiiert und insbesondere die von E und F dabei geleisteten Arbeiten in keiner Art und Weise beziffert. Zudem ist sie jeglichen Nachweis für ihre Behauptung schuldig geblieben und bezieht sich diese ohnehin nur auf das Geschäftsjahr 2006.

bbb) Das kantonale Steueramt brachte im Einspracheentscheid und in der Rekursantwort sodann vor, die Pflichtige sei von E und F von I aus geleitet worden, beide hätten ihren Wohnsitz in I gehabt – F bei seiner hier ansässigen Ehefrau samt Sohn – und für ihre Tätigkeit keine Entschädigung bezogen. Auch die übrige Leistungserstellung der Pflichtigen (Beratung) sei 2004 und 2005 von der Schweiz aus erfolgt (Dienstleistungsexport).

Die Pflichtige hält dem in der Replik lediglich entgegen, F sei Angestellter der J GmbH in K gewesen und habe seinen Lebensmittelpunkt in dieser Zeit in L gehabt. Zwar habe er auch in I über eine Wohnung verfügt, hier jedoch nur wenige Wochenenden verbracht. Mit diesen Vorbringen macht die Pflichtige keine Aussage darüber, von wo aus denn F zusammen mit E die Leitung der Gesellschaft tatsächlich ausgeübt und seine weiteren Dienstleistungen erbracht hat. Die Vermutung drängt sich auf, die Geschäftsleitung habe in I stattgefunden, da die Pflichtige hier nicht nur ihren Sitz hatte sondern auch ihr Sekretariat führte (vgl. Zeitungsinserat im M vom ... für eine Privat-

sekretärin der Pflichtigen). Selbst wenn F schwergewichtig im Ausland (z.B. L) tätig gewesen sein sollte, bliebe ungewiss, welchen Anteil seine Arbeiten an der Gesamtleistungserstellung der Pflichtigen ausmacht und ob dergestalt 80% dieser Gesamtleistung dem Ausland zuzuordnen wäre. Von E behauptet die Pflichtige jedenfalls nicht, dass dieser seine Dienstleistungen im Ausland erbracht hat.

dd) Damit bleibt in den Geschäftsjahren 2004 und 2005 unklar, wie hoch der Auslandsanteil an der Leistungserbringung war. Als Folge davon steht der insofern beweisbelasteten Pflichtigen die verlangte Besteuerung als gemischte Gesellschaft im Sinn von § 74 Abs. 2 StG für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2004 und 1.1. - 31.12.2005 nicht zu, da die massgebliche Quote von 80% kumulativ sowohl auf der Ertrags- als auch auf der Aufwandseite erreicht sein muss.

c) Geschäftsjahr 2006

Der Aufwand 2006 fällt mit Fr. 2'162'768.- im Verhältnis zum Bruttoerlös von Fr. 3'003'351.- zwar weitaus höher als in den beiden Vorjahren aus, sodass die Nettogewinnmarge hier wesentlich tiefer ist und insofern keine Auffälligkeiten zeigt. Bei näherer Betrachtung des Aufwands ist indessen gleichwohl Folgendes festzustellen:

Die Pflichtige weist für dieses Jahr im Unterschied zu den vorangegangenen zwei Perioden wohl einen Personalaufwand von Fr. 58'469.- aus, jedoch betrifft dieser lediglich die Tätigkeit E als Geschäftsführer ab 1. Juni 2006 (Lohnkonto und Lohnausweis). Von Januar bis Mai 2006 war E – wie bisher – auch schon für die Pflichtige tätig, ohne indes eine Entschädigung hierfür zu erhalten. F bezog sodann überhaupt kein Entgelt, obwohl auch er unstreitig für die Pflichtige nach wie vor Leistungen erbrachte. Die Pflichtige hat es wiederum unterlassen, die unentgeltliche Mitarbeit von E und F näher zu bezeichnen und zu beziffern, sodass eine Zuordnung des um diese Entschädigungen vermehrten Aufwands zur Schweiz bzw. zum Ausland erneut nicht möglich ist. Lediglich das Salär E kann der Schweiz zugeordnet werden, da es sich dabei um die Entschädigung für seine Geschäftsführertätigkeit handelt (vgl. Bezeichnung im Lohnausweis).

Die Pflichtige belastete der Erfolgsrechnung 2006 Fremdleistungen von Fr. 1'773'788.-. Gemäss dem entsprechenden Kontoauszug (3040) setzt sich dieser Betrag aus insgesamt 18 Positionen zusammen. Für 11 Positionen von insgesamt Fr. 856'614.- fehlen allerdings die Rechnungsbelege (im Kontoauszug orange markiert, vgl. die Belege hierzu). Es kann daher nicht überprüft werden, woher die Rechnungssteller stammen. Dies wurde der Pflichtigen im Einspracheentscheid vorgehalten, ohne dass diese im Rekurs die Unklarheit behoben hätte. Eine Zuordnung dieser Fremdleistungen zur Schweiz bzw. zum Ausland fällt daher ausser Betracht.

Die nicht lokalisierbaren Fremdleistungen von Fr. 856'614.- machen rund 40% des Gesamtaufwands aus. Mithin ist der Pflichtigen schon aus diesem Grund auch für das Geschäftsjahr 2006 der Nachweis nicht gelungen, dass der Auslandsanteil beim Aufwand mindestens 80% beträgt. Hinzu kommt die Unklarheit bei der Zuordnung der Leistungserbringung durch E und F. Die Besteuerung als gemischte Gesellschaft steht der Pflichtigen daher auch für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 nicht zu.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses (Höhereinschätzung in der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2004). Ausgangsgemäss sind die Rekurskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Die Rekurrentin wird wie folgt eingeschätzt (Besteuerung gemäss §§ 71 und 82 StG):

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn Fr.	Satz	steuerbares Eigenkapital Fr.	Satz
1.1. - 31.12.2004	392'100.-	10%	413'000.-	1,5‰
1.1. - 31.12.2005	1'386'000.-	8%	599'000.-	0,75‰
1.1. - 31.12.2006	890'500.-	8%	1'134'000.-	0,75‰

[...]