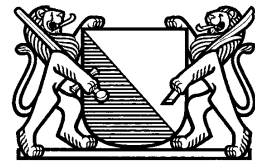


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2011.226

Entscheid

26. Oktober 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch B

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 26.01. - 31.12.2009

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) wurde am 26. Januar 2009 gegründet und bezweckt gemäss Handelsregister das Verwerten und Verwalten von Immaterialgüterrechten sowie das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich von Risiko- und Sicherheitsanalysen, Kontrollen und [...]. Anteilsinhaber und einziger Geschäftsführer ist H. In der Steuererklärung für die Steuerperiode 26.01. – 31.12.2009 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 100'814.- und ein Eigenkapital von Fr. 120'814.-. Darin stellte sie den Antrag auf die Besteuerung als Domizilgesellschaft nach § 74 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

Der Steuerkommissär führte mit Auflage vom 1. April 2011 eine Untersuchung über die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen durch. Am 4. Mai 2011 schätzte er sie für die Staats- und Gemeindesteuern 26.01. – 31.12.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 100'800.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 120'000.- ein. Den Antrag auf Besteuerung als Domizilgesellschaft wies er ab, da H seinen Wohnsitz in der Schweiz habe und demnach die Pflichtige nicht – wie vorausgesetzt – nach Instruktionen aus dem Ausland tätig sei.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 3. Juni 2011 Einsprache erheben und beantragen, ihr den Status als Domizilgesellschaft zu gewähren. Der Wohnsitz von H befinde sich in I. Am 14. Juni 2011 reichte H eine ergänzende Eingabe ein, worin er der Sachdarstellung der Vertreterin widersprach und seinen persönlichen Wohnsitz in der Schweiz geltend machte. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 13. Juli 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 15. August 2011 beantragte die Pflichtige, sie als Domizilgesellschaft, eventualiter als gemischte Gesellschaft nach § 74 Abs. 2 StG zu besteuern, subeventualiter sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners. H sei Professor für J an der Universität K in I, habe aber seinen Wohnsitz in der Schweiz. Er habe die Pflichtige gegründet, um das an der Universität K gebildete Know-How zu vermarkten. Die

Wertschöpfung erfolge vor allem durch Studierende an der Universität im Rahmen von Forschungsprojekten, welche von Wirtschaftsunternehmen in Auftrag gegeben würden. H weile vor allem an den Wochenenden in der Schweiz und verfüge hier über ein spärlich eingerichtetes Büro, wo er die Rechnungen ausstelle und wo die Buchhaltung geführt werde. Die Instruktionen würden – soweit es solche gebe – von H als Universitätsprofessor in I erteilt.

Das kantonale Steueramt schloss am 1. September 2011 auf Abweisung des Rechtsmittels. Am 20. September 2011 reichte die Pflichtige eine Replik ein; darin hielt sie an den bisherigen Anträgen fest.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform I wurde in Art. 28 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), in Kraft ab 1. Januar 1999, für juristische Personen mit Geschäftstätigkeit im Ausland eine ermässigte Besteuerung des Reingewinns eingeführt. Das Gesetz unterscheidet hierzu juristische Personen ohne Geschäftstätigkeit in der Schweiz in Abs. 3 (Domizilgesellschaften) sowie juristische Personen mit untergeordneter Geschäftstätigkeit in der Schweiz in Abs. 4. In § 74 Abs. 1 und 2 StG wurde die Regelung von Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG wörtlich übernommen und auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt. Mithin ist diese Bestimmung gleich auszulegen und anzuwenden wie die harmonisierungsrechtliche Vorschrift.

bb) Die Finanzdirektion hat am 17. Oktober 2000 eine Weisung über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- 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). In Ziff. 41 ff. wird die Gesellschaft ohne Geschäftstätigkeit in der Schweiz (Domizilgesellschaft) näher definiert:

Als Verwaltungstätigkeit gilt zunächst die Verwaltung des eigenen Vermögens, d.h. des Vermögens, welches die Gesellschaft bereits besitzt und welches sie ohne aktive kommerzielle Tätigkeit dazu erwirbt. Hilfstätigkeiten wie die Verwertung immaterieller Rechte, Vermittlung von Know-how sowie Fakturierung und Inkasso gelten ebenfalls als Verwaltungstätigkeit, sofern sie keinen eigentlichen Bürobetrieb und keinen grösseren Personaleinsatz in der Schweiz erfordern. Dagegen erscheinen Akquisitionen, Marktuntersuchungen, Handels- und Agententätigkeiten sowie die Ausübung von Beratungs- und Werbefunktionen in der Schweiz als Geschäftstätigkeit (Ziff. 42). Auf eine Geschäftstätigkeit im Ausland bzw. auf eine Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ist jedoch auch dann zu schliessen, wenn im Rahmen von Anweisungen aus dem Ausland und ohne wesentlichen Bezug zum schweizerischen Markt sogenannte Ausland-Ausland Geschäfte (Handelstätigkeit mit Einkauf und Verkauf im Ausland) getätigt werden (Ziff. 43). Als Anweisungen im Sinn des vorstehenden Absatzes gelten allgemeine Handlungsanweisungen oder konkrete Weisungen der geschäftsleitenden Organe oder übergeordneter Leitungsorgane bei Konzerngesellschaften (Ziff. 44).

cc) Bei der Weisung handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung (vgl. BGr, 20. Juli 1994, StE 1995 A 21.2 Nr. 2). Eine solche stellt für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie wird vom Richter berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt (StRK II, 26. September 2000, 2 ST.2000.209).

dd) Bei der Konkretisierung der Begriffe der Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit geniessen die Kantone grossen Spielraum (Duss/von Ah/Ruthishauser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 28 N 137 StHG). Von Bundesrechts wegen ist zu berücksichtigen, dass für die Gewährung des Status als Verwaltungsgesellschaft eine ausländische Beherrschung nicht vorausgesetzt werden darf (Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 135 StHG). Das StHG orientiert sich ferner am sogenannten Wirkungsraumprinzip. Nach diesem ist massgebend, dass nicht am wirtschaftlichen Verkehr in der Schweiz teilgenommen wird, welches Erfordernis erfüllt ist, wenn Güter und Dienstleistungen nur in ausländischen Märkten eingekauft, produziert und angeboten werden. Abgelehnt wird demnach in Bezug auf Verwaltungsgesellschaften das Ursprungsraumprinzip bzw. Ursprungsortprinzip, welches auf den Ort der Nutzung der Infrastruktur abstellt und deshalb für die Annahme einer Geschäftstä-

tigkeit im Ausland eine dortige Betriebsstätte voraussetzt (Duss/von Ah/Ruthishauser, Art. 28 N 140 StHG).

ee) Bei den Voraussetzungen für den Status als Verwaltungsgesellschaft ohne Geschäftstätigkeit handelt es sich um steuermindernde Umstände. Solche sind vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1975 Nr. 64, auch zum Folgenden). Die Beweisleistung setzt in erster Linie und in jedem Fall eine spätestens vor Rekursgericht zu erbringende substantiierte Sachdarstellung voraus, wobei die fehlende Substanziierung nicht in einem Beweisverfahren nachgeholt werden kann (RB 1980 Nr. 69). Für die von ihm verfochtene Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 54).

b) Es stellt sich damit die Frage, ob die Pflichtige eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausübt.

aa) Auf operativer Ebene kann als gesichert gelten, dass sie 2009 in der Schweiz keiner Geschäftstätigkeit nachging. Sie befasste sich mit der Ausführung und Vermarktung von Projekten, welche von Studierenden an der Universität K in I unter der Aufsicht von H als Professor entwickelt wurden. Die Wertschöpfung erfolgte in erster Linie durch die Studierenden, während die Aufträge von L Unternehmen stammten. Entsprechend verzeichnete die Pflichtige 2009 auch nur Zahlungseingänge einer L Gesellschaft. Die Pflichtige erbringt demnach Dienstleistungen im Ausland, welche sie auch im Ausland eingekauft hat. Ein Bezug zum schweizerischen Markt ist nicht ersichtlich.

bb) Zu prüfen ist, ob nicht die von H als alleinigem Gesellschafter und Geschäftsführer in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen der noch zulässigen Verwaltungstätigkeiten hinausgeht.

Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen verfügt sie hier lediglich über ein Büro in der Form einer Arbeitsecke in der Privatwohnung von H, von wo aus er als einziger Angestellter Rechnung stellt und das Inkasso macht; die Buchhaltung werde durch eine externe Treuhänderin geführt. Instruktionen – soweit es überhaupt solche gebe – erteile er als Universitätsprofessor in I. Strategische Unternehmensentschei-

dungen im eigentlichen Sinne gebe es keine zu fällen bzw. würden am Arbeitsplatz in I getroffen, und operative Handlungsanweisungen ergäben sich aus den Aufträgen der L Geschäftspartner. Er halte sich an Werktagen hauptsächlich in I auf.

Die aufgezählten, in der hiesigen Privatwohnung ausgeführten Arbeiten (Rechnungsstellung und Inkasso) fallen ohne weiteres unter die Kategorie der zulässigen Hilfstätigkeiten. Zudem kann in Anbetracht der geschilderten Büroverhältnisse weder von einem eigentlichen Bürobetrieb noch einem grösseren Personaleinsatz in der Schweiz ausgegangen werden, handelt es sich doch um eine blosser Einzimmerwohnung, sodass der entsprechende Vorbehalt in der Weisung nicht greift. Damit verbleiben als einziger Anknüpfungspunkt für eine hiesige Geschäftstätigkeit die sonstigen Aktivitäten von H. Nach Sachdarstellung der Pflichtigen verfügt er an der Universität K über ein Büro, wo er auch die Studenten empfängt. Mithin erfolgt der Kontakt mit seinen Leistungserbringern als auch Auftraggebern in I. Daraus ist ohne weiteres zu schliessen, dass auch die operativen Leitentscheidungen jeweils vor Ort getroffen werden, soweit bei einer Einmann-GmbH mit einem derart begrenzten Tätigkeitsbereich wie die Pflichtige die Abgrenzung der operativen Weisungsebene vom Tagesgeschäft nicht ohnehin als überspannt erscheint. Gestützt auf die Aktenlage und die Sachdarstellung der Pflichtigen ist deshalb zu schliessen, dass keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz stattfindet.

Damit stellt sich aber die Frage, ob die Pflichtige auf Anweisung aus dem Ausland tätig ist, von vornherein nicht.

cc) Die Vorinstanz wendet dagegen ein, aufgrund des Wohnsitzes von H in M sei praxisgemäss davon auszugehen, dass die geschäftlichen Grundsatzentscheidungen als an seinem Wohnort gefällt betrachtet werden müssen. Eine solche rein schematische Betrachtungsweise ist indessen abzulehnen. Vielmehr ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, welche vom von der Vorinstanz vorausgesetzten Regelfall erheblich abweichen können. Im vorliegenden Fall drängt sich aufgrund der dargestellten Ausrichtung der Pflichtigen auf den L Markt, der Abhängigkeit des Geschäfts von der Universität K und der dortigen örtlichen Verankerung von H als Professor vielmehr der Schluss auf, dass der Sitz der Pflichtigen in M lediglich formeller Natur ist, d.h. die tatsächliche Verwaltung sich nicht hier befindet. Es erscheint deshalb mehr als fraglich, ob die hiesige Steuerhoheit überhaupt mit Erfolg gegen den L Staat vertei-

diget werden könnte, stellt doch Art. 3 Ziff. 1 lit. d i.V.m. Art. 4 Ziff. 3 und Art. 7 Ziff. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens mit I vom 7. Mai 1965 für Unternehmungen auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab, welcher sich nach der Sachdarstellung der Pflichtigen selbst in I befindet. Hinzu kommt, dass auch der steuerliche Wohnsitz von H in der Einzimmerwohnung in M nie Gegenstand einer Untersuchung war, hatte doch bisher keine Partei überhaupt ein Interesse daran, dessen Vorhandensein zu bestreiten. Auch deshalb erscheint es als nicht sachgerecht, seinem steuerrechtlichen Wohnsitz ein solches Gewicht beizumessen.

c) Insgesamt erfüllt demnach die Pflichtige die Voraussetzungen einer Verwaltungsgesellschaft gemäss § 74 StG.

2. Das Rekursgericht kann ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Mangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 143 N 31 ff StG). Das Unterlassen einer Untersuchung stellt einen solchen schwerwiegenden Mangel dar, der sich somit im Rekursverfahren nicht heilen lässt (VGr, 22. November 2000, SB.2000.00062, www.vgrzh.ch).

Da die Höhe des steuerbaren Reingewinns noch nicht Gegenstand des Einschätzungsverfahrens war, ist darüber auch noch kein materieller Entscheid ergangen. Damit erscheint es als nicht sachgerecht, dem Entscheid über die Durchführung einer Untersuchung und dessen Ergebnis bereits an dieser Stelle vorzugreifen. Die Sache ist deshalb an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen.

3. Damit ist der Rekurs im Eventualantrag gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Er hat ausserdem die Rekurrentin für die ihr durch das vorliegende Verfahren entstandenen notwendigen und verhältnismässigen Kosten zu entschädigen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2011 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]