



Entscheid

27. Februar 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,

vertreten durch lic.iur. Stefan Weber,
Probst & Partner AG, Bahnhofplatz 18, 8401 Winterthur,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.9.2009 - 31.12.2010 und 1.1.2011 - 31.12.2011

hat sich ergeben:

A. Die A AG mit Sitz in Gemeinde B (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich Vermögensverwaltung, Finanzberatung, Risikomanagement und Derivate, und die Entwicklung von Finanzprodukten aller Art. Sie wurde am 1. September 2009 im Handelsregister eingetragen. Die Aktien sind im Eigentum der C Ltd. (C AG), Gemeinde B, deren Inhaber zugleich Geschäftsführer der Pflichtigen ist. Mit der Steuererklärung 1.9.2009 - 31.12.2010 (überjähriges erstes Geschäftsjahr) stellte die Pflichtige den Antrag auf Besteuerung als gemischte Gesellschaft gemäss § 74 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

Das kantonale Steueramt nahm am 25./26. September 2013 eine Buchprüfung der beiden ersten Geschäftsjahre vor. Im Revisionsbericht vom 27. Mai 2014 stellte der steueramtliche Revisor der Pflichtigen diverse Aufrechnungen in Aussicht und verweigerte ihr den Status einer gemischten Gesellschaft.

In der Folge einigten sich die Parteien auf die Steuerfaktoren, hingegen bestand die Pflichtige auf dem Status als gemischte Gesellschaft. Am 10. Juni 2014 schätzte das kantonale Steueramt sie für die Steuerperiode 1.1.2010 - 31.12.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 265'700.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 134'000.- und für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 910'500.- sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. 636'000.- ein. Es erwog, dass die Gesellschaft Dienstleistungen ins Ausland exportiere, welche am Sitz in Gemeinde B erarbeitet würden; eine solche Konstellation berechtige nicht zum privilegierten Status als gemischte Gesellschaft.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 23. Juni 2014 Einsprache mit dem Antrag, ihr den Status als gemischte Gesellschaft zu gewähren. Sie erfülle aufgrund ihrer extrem auslandsorientierten Tätigkeit sämtliche Kriterien. Am 4. Juli 2014 korrigierte das kantonale Steueramt die Bezeichnung der ersten Steuerperiode auf 1.9.2009 - 31.12.2010 und gab der Pflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme hierzu. Am 24. September 2014 wies es die Einsprache ab.

C. Am 23. Oktober 2014 erhob die Pflichtige Rekurs, unter Wiederholung des Einspracheantrags; eventualiter sei der resultierende zusätzliche Steueraufwand zu berücksichtigen. Das kantonale Steueramt schloss am 12. November 2014 auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Replik vom 17. November 2014 hielt die Pflichtige und mit Duplik vom 11. Dezember 2014 die Vorinstanz an den bisherigen Anträgen fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Laut verbindlicher bundesrechtlicher Vorgabe im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) haben die Kantone Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, welche in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit, sondern bloss eine Verwaltungstätigkeit ausüben, gewinnsteuerlich zu entlasten (Art. 28 Abs. 3). Qualifizierte Beteiligungserträge sowie entsprechende Kapital- und Aufwertungsgewinne bleiben steuerfrei (lit. a); übrige Einkünfte aus der Schweiz unterliegen der ordentlichen Besteuerung (lit. b) und übrige Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz besteuert (lit. c). Ähnlich sind gemäss Gesetzesnovelle vom 10. Oktober 1997 (gültig ab 1. Januar 1998; Unternehmenssteuerreform 1997) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu behandeln, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit entfalten (Abs. 4).

Gestützt darauf hat der kantonale Gesetzgeber die spezielle Besteuerungsregel von § 74 StG erlassen:

¹ Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:

- a. Erträge aus Beteiligungen gemäss § 72 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- b. die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden ordentlich besteuert;

- c. die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert;
- d. der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen vorweg abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinn von lit. a können nur mit Erträgen gemäss lit. a verrechnet werden.

² Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer gemäss Abs. 1. Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland gemäss Abs. 1 lit. c werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.

Beim Begriffspaar Geschäftstätigkeit – Verwaltungstätigkeit sowie der Frage, wann eine Tätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist, handelt es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe, bei deren Auslegung den Kantonen ein grosser Gestaltungsspielraum verbleibt (Duss/von Ah/Rutishauser, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 28 N 128 StHG). Allgemein versteht man unter Geschäftstätigkeit eine industrielle, gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit, die als aktive Teilnahme am Wirtschaftsverkehr durch Angebot, Einkauf und Produktion von Gütern und Dienstleistungen erscheint (Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 137 StHG, mit Verweis auf die Botschaft Steuerharmonisierung). Entscheidende Bedeutung kommt der Lokalisierung der Geschäftstätigkeit zu. Dabei stellt sich die Frage, ob aus der Formulierung "in der Schweiz" ein Ursprungsraum- oder ein Wirkungsraumprinzip abzuleiten ist (Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 140 StHG). Auch hier wird den Kantonen ein Spielraum zugestanden.

b) aa) Zu diesen Fragen hat die Finanzdirektion die Weisung über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften erlassen (in der Fassung vom 17. Oktober 2000, ZStB Nr. 26/051; ab 2011 in der Fassung vom 12. November 2010, ZStB Nr. 26/052, nachfolgend Weisung).

Als Verwaltungstätigkeit gilt gemäss Ziff. 42 der Weisung 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 Faktu-

rierung 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.

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 so genannte Ausland-Ausland-Geschäfte (Handelstätigkeit mit Einkauf und Verkauf im Ausland) getätigt werden (Ziff. 43 der Weisung).

Als Anweisungen im Sinn des vorstehenden Absatzes gelten allgemeine Handlungsanweisungen oder konkrete Weisungen der geschäftsleitenden Organe oder übergeordneter Leitungsorgane bei Konzerngesellschaften (Ziff. 44 der Weisung).

Gemäss Ziff. 64 der Weisung ist im Gegensatz zu den Domizilgesellschaften, welche in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, für gemischte Gesellschaften eine untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz zulässig. Die Geschäftstätigkeit muss aber überwiegend auslandsbezogen sein. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn mindestens 80 Prozent des Bruttoertrags aus ausländischen Quellen stammen und 80 Prozent des Aufwands für die eigene oder durch Dritte erfolgte Leistungserstellung im Ausland anfällt. Dabei wird auf den Sitz oder Wohnsitz des Rechnungsstellers abgestellt. Die ertrags- und aufwandseitigen Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

bb) Diese Festlegungen in der Weisung sind soweit ersichtlich in Übereinstimmung mit den bundesrechtlichen Vorgaben, weshalb auf sie abzustellen ist. Dabei ist davon auszugehen, dass Ziff. 64 der Weisung an Ziff. 42 der Weisung anknüpft, mithin die dort enthaltenen Definitionen der Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit ebenfalls gelten. Damit reicht es für die Qualifikation als gemischte Gesellschaft nicht aus, wenn die quantitativen Voraussetzungen nach Ziff. 64 der Weisung erfüllt sind, sondern muss es sich bei der auslandsbezogenen Geschäftstätigkeit auch qualitativ um eine solche nach Ziff. 42 und 43 der Weisung handeln.

Mit Bezug auf die letztgenannten Bestimmungen ist zu unterstreichen, dass nach zürcherischer Praxis nur bei reinen Ausland-Ausland-Geschäften keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz vorliegt. Dies wird durch Ziff. 64 der Weisung gemildert, vorausgesetzt, dass nicht nur mehr als 80% des Ertrags, sondern auch des Aufwands im Ausland anfällt. Wenn aber nach der Zürcher Praxis bereits allein in der Schweiz angefallener Aufwand über einer gewissen Höhe ausreicht, um den Status als gemischte Gesellschaft hinfällig werden zu lassen, ist zu schliessen, dass für die Lokalisierung einer Aktivität auf den Ort abgestellt wird, wo der Aufwand generiert wird, somit auf den Arbeitsort. Mithin gelangt das Ursprungsortsprinzip zur Anwendung und nicht das in der Literatur bevorzugte Wirkungsraumprinzip (Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 140 StHG). Betreffen die Vergütungen aus dem Ausland demnach im Wesentlichen in der Schweiz erbrachte Dienstleistungen, liegt eine Dienstleistungsgesellschaft vor, für welche das ordentliche Besteuerungssystem greift. Werden hingegen Dienstleistungen abgegolten, welche Wertschöpfungen im Ausland enthalten, spielt die Privilegierung für Verwaltungsgesellschaften (StRK II, 11. Februar 2005, 2 ST.2004.518, bestätigt mit VGr, 16. November 2005, SB.2005.00029; StRK I, 30. August 2002, 1 ST.2001.89). Auch im letzteren Fall ist indessen – wie aus Ziff. 43 der Weisung klar hervorgeht – zusätzlich vorausgesetzt, dass die Tätigkeit im Rahmen von Anweisungen aus dem Ausland erfolgt.

2. a) aa) Gemäss den nicht bestrittenen Feststellungen des kantonalen Steueramts entwickelte die Pflichtige massgeschneiderte strukturierte Produkte für Anlagefonds institutioneller Kunden und für vermögende Privatkunden. Der Marktzugang erfolgte über einen unabhängigen Dritten. Die Vermittlungsprovisionen für die Kundenakquisitionen gingen an zwei ausländische Gesellschaften. Die Emission erfolgte über ausländische Banken, die Zeichnung/Abwicklung für Direktkunden über die Pflichtige und für indirekte Kunden über Vertriebspartner. Die Pflichtige beschäftigte ihren Geschäftsführer sowie einen angestellten Finanzmathematiker, welche beide im Kanton Zürich wohnhaft waren. Während die Problemstellung durch den Geschäftsführer mit dem Kunden vor Ort im Ausland analysiert wurde, erfolgte die Problemlösung sowie die Spezifikation der Derivate in den Räumen der Pflichtigen in Gemeinde B durch die beiden Angestellten. In den beiden ersten Geschäftsperioden benutzte sie vier Zimmer in der Privatliegenschaft des Geschäftsführers, ab 2012 mietete sie in der Nachbarliegenschaft Büroräumlichkeiten.

bb) Die Pflichtige hat zur Begründung des Status als gemischte Gesellschaft für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 eine Spartenrechnung vorgelegt. Darin wies sie den gesamten Ertrag von Fr. 5'992'042.- dem Ausland zu. Beim Aufwand schied sie dem Ausland einen Dienstleistungsaufwand von Fr. 4'013'364.- zu; den übrigen Aufwand teilte sie auf in einen Inlandanteil von Fr. 97'018.- und einen ausländischen Anteil von Fr. 685'784.-. Weiter macht sie geltend, dass sie die Voraussetzungen für eine Besteuerung als gemischte Gesellschaft in geradezu idealtypischer Weise erfülle: Praktisch der gesamte Bruttoertrag stamme aus dem Ausland, und mehr als 80% der Leistungserstellung entfalle auf ausländische Parteien. Die von ihr konstruierten Finanzprodukte würden von nicht-schweizerischen Interessenten gezeichnet. Zwischen den ausländischen Kunden und Zahlungsempfängern würden keine direkten wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, welche es rechtfertigen würden, eine Verrechnung vorzunehmen. Die gesamte Tätigkeit aller involvierten Parteien (Emittenten, Investoren, Endkunden, ausländische Depotbanken, ausländische Anwälte und Spezialisten) sei extrem international orientiert. Diese internationale Ausrichtung komme auch in der Spartenrechnung und der sehr intensiven Reisetätigkeit des Geschäftsführers zum Ausdruck. Zudem hätten auch die dem Inland zuzuordnenden Aufwendungen durch die intensive Reisetätigkeit des Geschäftsführers ebenfalls eine starke Auslandsorientierung. Die in der Schweiz erfolgte Verarbeitung der Aufträge habe den Charakter einer Hilfstätigkeit, die im Jahr 2010 noch von einer Gruppengesellschaft eingekauft worden sei; 2011 sei der betreffende Mitarbeiter direkt von der Pflichtigen angestellt worden zu einem Salär von Fr. 150'000.-.

b) Als erstes ist festzustellen, dass die Aktivitäten der Pflichtigen für sich – ungeachtet der Frage der Lokalisierung – eine Geschäftstätigkeit und nicht eine Verwaltungstätigkeit darstellen. Im Kern handelt es sich um die Entwicklung und den Vertrieb von spezialisierten Finanzprodukten an Kunden. Damit ist auch ein Marktauftritt verbunden, indem Kunden mit hohem Provisionseinsatz akquiriert werden. Die Finanzprodukte selbst werden durch Analyse von Kundenbedürfnissen und unter Einsatz von spezialisiertem finanzmathematischem Fachwissen entwickelt, sodass die Aktivitäten auch eine Beratungskomponente enthalten. All dies geht weit über den Rahmen von Hilfstätigkeiten wie die Verwertung immaterieller Rechte, Vermittlung von Know-How sowie Fakturierung und Inkasso hinaus.

Selbst wenn man unterstellt, dass diese Aktivitäten ohne jeden Bezug zum schweizerischen Markt entfaltet wurden, stellen sie nach der zürcherischen Praxis ge-

mäss Ziff. 43 der Weisung von vornherein nur dann Geschäftstätigkeiten im Ausland dar, wenn sie im Rahmen von Anweisungen aus dem Ausland erfolgten. Als solche gelten nach Ziff. 44 der Weisung allgemeine oder konkrete Weisungen der geschäftsleitenden Organe. Der Geschäftsführer der Pflichtigen hielt sich nun zwar nach ihren Ausführungen aufgrund seiner intensiven Reisetätigkeit 2009/2010 95 Arbeitstage und 2011 180 Arbeitstage im Ausland auf. Dies reicht indessen – weil in keiner Art und Weise überwiegend – nicht aus, um als Leitung aus dem Ausland zu qualifizieren, zumal der Geschäftsführer selbst seinen Wohnsitz in Gemeinde B hatte und die Pflichtige zumindest im ersten Geschäftsjahr dort und später in der Nachbarliegenschaft über Büroräume verfügte. Nicht zum Tragen kommt auch der zweite in Ziff. 44 der Weisung erwähnte Fall der sich im Ausland befindenden übergeordneten Leitungsorgane bei Konzerngesellschaften. Die Pflichtige gehört einer Holding, welche ebenfalls Sitz in Gemeinde B hat und dem Geschäftsführer gehört.

Fehlt es damit bereits am Tätigwerden aufgrund von Anweisungen aus dem Ausland, stellen die Aktivitäten der Pflichtigen von vornherein keine Verwaltungstätigkeiten in der Schweiz dar und sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Status als gemischte Gesellschaft nicht erfüllt.

3. Für den damit eingetretenen Fall beantragt die Pflichtige, es sei für die zuzusätzlichen Steuern aufwandmindernd eine Steuerrückstellung zuzulassen.

Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand juristischer Personen gehören gemäss § 65 Abs. 1 lit. a StG auch Steuern. Abzugsberechtigt sind die bezahlten und/oder geschuldeten Steuern von Bund und Kanton sowie des Auslands (Steuerbussen ausgenommen). Nach dem Imparitätsprinzip dürfen Gewinne erst im Zeitpunkt der Realisation erfasst werden, während Vermögensabgänge ohne Gegenleistung bereits im Zeitpunkt, in dem sie erkennbar sind, bzw. spätestens bei der folgenden Bilanzerstellung berücksichtigt werden müssen. Für im Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht veranlagte, aber gleichwohl geschuldete Steuern sind daher Rückstellungen zu bilden.

Nach einer neuen Entscheidung des Bundesgerichts (19. Dezember 2014, 2C_1218/2013 bzw. 2C_1219/2013 E. 5.5) haben bei Aufrechnungen die Steuerbehörden die Steuerrückstellung von Amtes wegen zu erhöhen. Damit ist die abweichende

frühere Praxis im Kanton Zürich überholt (RB 1999 Nr. 141 = ZStP 2000, 31; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 65 N 6 StG). Gestützt auf diese neue höchstrichterliche Vorschrift ist die beantragte Steuerrückstellung zu gewähren.

Gemäss dem Berechnungstool auf der Webseite des kantonalen Steueramts (www.steuern.ch) ergibt sich für die Steuerperiode 1.9.2009 - 31.12.2010 eine Steuerrückstellung von Fr. 50'496.- und für die Steuerperiode 1.1.2011 - 31.12.2011 von Fr. 173'232.-. Dies ergibt folgende Korrekturen:

Steuerperiode	1.9.2009 - 31.12.2010		1.1.2011 - 31.12.2011	
	Reingewinn	Eigenkapital	Reingewinn	Eigenkapital
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
gemäss Einschätzung	265'735.-	134'735.-	910'509.-	636'572.-
Steuerrückstellung	<u>50'496.-</u>	<u>50'496.-</u>	<u>173'232.-</u>	<u>173'232.-</u>
neu	215'239.-	84'239.-	737'277.-	463'340.-
gerundet	215'200.-	84'000.-	737'200.-	463'000.-

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird wie folgt eingeschätzt:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	steuerbares Eigenkapital	Satz
	Fr.		Fr.	
1.9.2009 - 31.12.2010	215'200.-	8,0	737'200.-	0,75
1.1.2011 - 31.12.2011	84'000.-	8,0	463'000.-	0,75

[...]