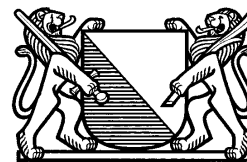


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2015.325

Entscheid

31. August 2016

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Ersatzrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunshi

In Sachen

A Ltd,

vertreten durch B SA,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006

hat sich ergeben:

A. Die A Ltd (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz im Kanton Zürich bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen [...]. Sie unterhält Betriebsstätten in Frankfurt, Wien und Genf. Für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006 deklarierte sie trotz eines positiven Gesamtergebnisses einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-, da sie Vorjahresverluste in erheblicher Höhe zur Verrechnung brachte.

Mit Auflage vom 8. Januar 2009 verlangte der Steuerkommissär einen Nachweis der Vorjahresverluste. Die Pflichtige reichte darauf eine entsprechende Aufstellung ein. Daraus ergab sich, dass sich die effektiven Vorjahresverluste auf Fr. 430'754.- beliefen. Dabei handelt es sich um Verluste des Hauptsitzes sowie der Betriebsstätte in Genf. Die Betriebsstätte in Deutschland wies demgegenüber für 2005 einen Gewinn von Fr. 340'337.- und diejenige in Österreich einen solchen von Fr. 49'653.- aus.

Der Steuerkommissär machte darauf einen Veranlagungsvorschlag, worin er die Vorjahresverluste nur im Umfang von Fr. 40'764.- zum Abzug zuliess; den Rest verrechnete er mit den positiven Ergebnissen der ausländischen Betriebsstätten 2005. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag am 16. September 2011 ab. Am 27. März 2014 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige entsprechend seinem Vorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 149'900.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 34'000.- ein.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 29. April 2014 Einsprache erheben und beantragen, die auf den Kanton Zürich entfallenden anteilmässigen Vorjahresverluste von Fr. 293'498.- zur Verrechnung zuzulassen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 2. November 2015 ab.

C. Die Pflichtige liess dagegen am 3. Dezember 2015 Rekurs erheben. Da die Rekurschrift in Französisch abgefasst war, setzte der Abteilungspräsident am 9. Dezember 2015 Frist an, um eine Rekurschrift in Deutsch einzureichen. Die Pflichtige

kam dieser Aufforderung am 23. Dezember 2015 nach. Darin wiederholte sie die Einspracheanträge. Zur Begründung führte sie aus, dass die 2005 von der schweizerischen Muttergesellschaft erlittenen Verluste nicht mit den Gewinnen der deutschen und österreichischen Betriebsstätten hätten verrechnet werden können, weshalb sie ungekürzt zur Anrechnung gebracht werden könnten.

Das kantonale Steueramt schloss mit erst nach Ablauf der angesetzten Frist erfolgter Eingabe vom 23. Februar 2016 auf Abweisung des Rekurses.

Mit Verfügung vom 3. Mai 2016 setzte das Steuerrekursgericht der Pflichtigen Frist an, um die definitiven Steuerveranlagungen 2005 und 2006 der Niederlassungen in Deutschland und Österreich einzureichen. Die Pflichtige kam dem am 26. Mai 2016 mit Bezug auf Österreich nach; die deutschen Steuerveranlagungen seien nicht mehr auffindbar. Das kantonale Steueramt verzichtete am 25. Juli 2016 auf weitere Ausführungen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, sowie § 70 Abs.1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die damit geregelte Verlustverrechnung führt zu einer Durchbrechung des strengen Periodizitätsprinzips, um dem im Steuerrecht verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem daraus fliessenden Totalgewinnprinzip gerecht zu werden (Kuhn/Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 25 N 28 StHG, auch zum Folgenden). Es genügt allerdings nicht, dass Verluste nicht berücksichtigt wurden; die steuerpflichtige Person hat die Pflicht, einen entsprechenden Antrag zu stellen, auch wenn Verlustüberschüsse grundsätzlich von Amtes wegen zu berücksichtigen sind. Es steht nicht im Belieben der steuerpflichtigen Person, einen erlittenen Verlust zunächst nicht geltend zu machen, auch wenn dies im

Hinblick auf zugeflossenen Ertrag möglich gewesen wäre, und den Abzug erst in der nächsten oder übernächsten Steuerperiode zu verlangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 70 N 8 StG).

b) Die Pflichtige führte jeweils für ihren Hauptsitz sowie die Betriebsstätten eine eigene Buchhaltung. Sie erzielte 2005 und 2006 unstrittig folgende Jahresergebnisse:

	Total	ZH	GE	DE	OE
		C	H	F	G
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
1.1. - 31.12.2005	- 40'764.-	- 293'498.-	- 137'256.-	340'337.-	49'653.-
1.1. - 31.12.2006	798'764.-	157'951.-	64'787.-	411'521.-	164'505.-.

In der Steuererklärung 1.1. - 31.12.2006 verrechnete sie den gesamten in der Schweiz erlittenen Verlust 1.1. - 31.12.2005 von Fr. 430'754.- mit den in der Schweiz erzielten Einkünften 2006. Die Vorinstanz kürzte den verrechenbaren Vorjahresverlust gestützt auf die internationale Ausscheidung der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2005. Dabei bediente sie sich der bei der interkantonalen Steuerauscheidung geltenden direktquotenmässigen Methode. Dementsprechend verlegte sie den Verlust des schweizerischen Hauptsitzes sowie der H Betriebsstätte auf die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten, sodass nur noch ein Verlustvortrag von Fr. 40'764.- verblieb.

c) In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Verlegung der Verluste 1.1. - 31.12. 2005 auf die ausländischen Betriebsstätten dem Ausscheidungsrecht entspricht.

aa) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (§ 57 Abs. 1 StG). Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vorbehalten bleibt jedoch Abs. 4 (§ 57 Abs. 3 Satz 1 StG). Steuerpflichtige ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben für Geschäftsbetriebe

und Betriebsstätten den im Kanton erzielten Gewinn und das im Kanton gelegene Kapital zu versteuern (§ 57 Abs. 4 StG).

bb) Für die Steuerauscheidung im internationalen Verhältnis wird allgemein zwischen der direkten und der indirekten Methode unterschieden (Peter Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 7 N 67).

aaa) Unter der direkten Methode wird die objektmässig-direkte Methode verstanden. Diese basiert auf der Annahme, dass die Betriebsstätte als eine eigenständige steuerrechtliche Einheit gilt (Brülisauer, Art. 7 N 68). Dies bedeutet, dass der steuerbare Gewinn der Betriebsstätte nicht auf die Höhe des durch das Gesamtunternehmen erzielten Gewinns beschränkt ist, sondern losgelöst direkt anhand der separaten Buchhaltung der Betriebsstätte ermittelt wird. Durch Anwendung der direkten Methode geht der Bezug zum steuerbaren Gesamtergebnis verloren. Eine eigentliche Gewinnabgrenzung ist damit entbehrlich. Bei dieser Methode wird der Betriebsstätte eine Selbstständigkeit unterstellt (Brülisauer, Art. 7 N 73).

Bei der indirekten Methode wird der Gesamtgewinn anhand unternehmensspezifischer Aufteilungsschlüssel verteilt (auch quotenmässig-indirekte Methode; Brülisauer, Art. 7 N 69). Die Anwendung der indirekten Methode beruht auf der Annahme, dass das Gesamtunternehmen als steuerrechtliche Einheit gilt. Dies bedeutet, dass zuerst das steuerbare Gesamtergebnis ermittelt wird, welches alsdann auf Basis geeigneter Aufteilungsschlüssel zwischen den Betriebsstätten im Sinn einer Gesamtgewinnzerlegung verteilt wird.

Daneben besteht als Schweizer Spezialität die so genannte quotenmässig-direkte Methode. Bei dieser wird der Betriebsstätte nur bei der Gewinnabgrenzung – das heisst bei der Bestimmung des Quotenschlüssels – eine Selbstständigkeit unterstellt; gestützt auf den Quotenschlüssel wird anschliessend der Gesamtgewinn verteilt (Brülisauer, Art. 7 N 73). Diese Methode ist spezifisch für das interkantonale Verhältnis entwickelt worden, um sicherzustellen, dass bei ausschliesslich in der Schweiz tätigen Unternehmen bei Teilverlusten das Schlechterstellungsverbot eingehalten wird und diese insgesamt nicht mehr als den Gesamtgewinn versteuern müssen (Brülisauer, Art. 7 N 75).

bbb) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat bei der direkten Bundessteuer im internationalen Verhältnis die Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sowohl bei beschränkter als auch unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz nach der objektmässig-direkten Methode zu erfolgen (Brülisauer, Art. 7 N 79, mit Hinweisen; BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005 E. 4.3 = StE 2006 A 31.2 Nr. 7; BGr, 15. Januar 2015, 2C_18/2014 E. 2.2.2).

Demgegenüber wird mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern im Kanton Zürich die quotenmässig-direkte Methode statuiert (Brülisauer, Art. 7 N 75 mit Verweis auf § 5 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 64 StG sowie § 70 N 15 StG). Diese Methode wird allerdings bei hiesigen Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten von im Ausland domizilierten Personen durchbrochen; in diesen Fällen sind kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung keine ausländischen Verluste zu übernehmen (§ 57 Abs. 4 StG sowie der gleichlautende § 5 Abs. 4 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 95 StG; BGr, 28. November 2005, 2P.140/2005 E. 5). Die Anwendung der quotenmässig-direkten Methode führt demnach zum Ergebnis, dass der Kanton Zürich in der Schweiz entstandene Verluste auf ausländische Betriebsstätten verlegt, indessen kraft § 57 Abs. 4 bzw. § 5 Abs. 4 StG keine ausländische Verluste auf inländische Betriebsstätten übernimmt. Damit behandelt er inländische und ausländische Betriebsstätten unterschiedlich. Anzumerken ist allerdings, dass es sich bei der Verlegung von Verlusten auf ausländische Betriebsstätten um ein rein theoretisches Gedankenspiel handelt; im konkreten Fall ist bei einem negativen Ergebnis am hiesigen Hauptsitz nämlich gar keine Ausscheidung vorzunehmen, da die Einschätzung ohnehin auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- lautet. Weiter führt diese Methode dazu, dass der Kanton Zürich auch ausländische Betriebsstätteverluste auf den inländischen Hauptsitz übernimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 64 StG).

Das Bundesgericht hat bisher die Frage offen gelassen, ob die Anwendung unterschiedlicher Methoden nach dem Bundesrecht und nach dem kantonalen Recht harmonisierungsrechtlich zulässig ist (BGr, 15. Januar 2015, 2C_18/2014 E. 2.2.3). Indessen hat es festgehalten, dass es im Interesse der Transparenz und der Vereinfachung des schweizerischen Steuerrechts liege, dass sich die Kantone weitgehend den Regelungen des Bundessteuergesetzes anschliessen. Im vorliegenden Fall hätte eine Übernahme der bundessteuerrechtlichen objektmässig-direkten Methode zur Folge, dass eine Verlagerung der Verluste des Hauptsitzes auf die ausländischen Betriebsstätten von vornherein nicht in Betracht kommt. Indessen kann die Frage offen bleiben,

da es sich im Folgenden ergibt, dass auch bei Anwendung der kantonalen quotenmässig-direkten Methode eine Kürzung des Verlustvortrags nicht zulässig sein kann.

d) Die Ausscheidung des Verlusts 1.1. - 31.12.2005 auf die ausländischen Betriebsstätten nach der quotenmässig-direkten Methode entspricht demnach zumindest theoretisch dem Ausscheidungsrecht nach den kantonalen gesetzlichen Vorgaben. Im Ergebnis widerspricht dies aber sowohl dem Wortlaut als auch der Zielsetzung von Art. 25 Abs. 2 StHG und § 70 Abs. 1 StG.

aa) Diese Bestimmungen lassen Vorjahresverluste zur Verrechnung zu, sofern sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten. Eine nach kantonalem Recht vorgenommene Ausscheidung der Verluste auf eine ausländische Betriebsstätte erfüllt diese Bedingung nicht, wenn die ausländischen Steuerbehörden nach ihrem eigenen Ausscheidungsrecht eine Verlustübernahme ablehnen, sie dies nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen auch dürfen, und die Verluste damit effektiv gar nie steuerlich relevant zur Geltung gebracht werden können. Unter diesen Voraussetzungen erweist sich die Kürzung des Verlustvortrags allein gestützt auf unilaterales Ausscheidungsrecht als stossend.

Weiter ist festzuhalten, dass die Verlustverrechnung nicht nur in § 70 Abs. 1 StG, sondern auch in Art. 25 Abs. 2 StHG vorgeschrieben ist. Indem die kantonale Ausscheidungspraxis den Zweck dieser Bestimmungen vereitelt, verstösst sie auch gegen übergeordnetes Bundesrecht.

Weiter führt die räumliche Verlagerung von am Schweizer Hauptsitz erlittenen Verlusten ins Ausland und die daraus folgende Kürzung des Verlustvortrags zu einer sachlich nicht begründbaren stärkeren Besteuerung von inländischen Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte im Vergleich zu ausschliesslich in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmen mit hiesigen Betriebsstätten, womit eine nicht begründbare Schlechterstellung eintritt (Peter Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2006, S. 94). Dieser Autor vertritt denn auch ein Verbot der Verlustverlagerung vom inländischen Stammhaus auf ausländische Betriebsstätten (Brülisauer, S. 96).

Hinzu kommt, dass die quotenmässig-direkte Methode für die interkantonale Ausscheidung entwickelt wurde und darauf abzielt, bei Verlusten an einem Standort insgesamt eine Überbesteuerung zu vermeiden. Ihre Wirksamkeit beruht darauf, dass alle beteiligten Kantone die Ausscheidung einheitlich nach dieser Methode vornehmen, was im Streitfall auch gerichtlich durchgesetzt werden kann; im internationalen Verhältnis fehlt es aber an eben dieser Grundvoraussetzung. Vor diesem Hintergrund erweist sich die uneingeschränkte Übernahme der quotenmässig-direkten Methode auf das internationale Verhältnis als nicht sachgerecht.

bb) Im vorliegenden Fall zeigt sich denn auch, dass weder die deutschen noch die österreichischen Steuerbehörden eine Verlustübernahme zulassen und dies nach den Doppelbesteuerungsabkommen auch nicht tun müssen:

aaa) Mit Bezug auf die Betriebsstätte in Deutschland liegt die massgebende Einschätzung 2005 zwar nicht vor; die von der Pflichtigen eingereichten deutschen Steuerrechnungen betreffen alle das Jahresergebnis 2006. Soweit ersichtlich, lässt das deutsche Steuerrecht aber keine Anrechnung eines Verlusts aus dem Schweizerischen Stammhaus zu. Nach deutschem Recht gehen Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen aus dem ausländischen Stammhaus, da nicht steuerbar, nicht in die Gewinnermittlung ein (Andreas Roth in: Herrman/Heuer/Raupach, Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, 2014, § 49 Anm. 241). Eine Einkünfteermittlung einheitlich für das Gesamtunternehmen mit nachfolgender Aufteilung auf die Betriebsstätten findet nicht statt. Die deutschen Steuerbehörden wenden in der Regel die direkte Methode an (Roth, § 49 Anm. 250; Klaus D. Buciek in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz, Kommentar, 2003, Art. 7 Anm. 580.1, 583). Vor diesem Hintergrund ist nicht zu erwarten, dass die deutschen Steuerbehörden eine Verlustübernahme vom schweizerischen Stammhaus akzeptiert hätten.

Etwas anderes lässt sich auch aus dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nicht herleiten. Gemäss Art. 7 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62) ist es vielmehr den Vertragsstaaten unbenommen, die Ausscheidung nach dieser Methode vorzunehmen (Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 7 Anm. 579). Das Doppelbesteuerungsabkommen enthält

keine Regelung zur Frage, wie das Einkommen zu ermitteln ist und ein allfälliger Gewinnungskostenüberschuss zu verteilen ist (BGr, 15. Januar 2015, 2C_18/2014 E. 4.4.2).

bbb) Mit Bezug auf die österreichische Betriebsstätte präsentiert sich die Rechtslage gleich. Gemäss § 102 Abs. 2 Ziff. 2 des österreichischen Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988) steht bei beschränkter Steuerpflicht in Österreich der Verlustabzug nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind (vgl. hierzu die Einkommensteuerrichtlinien 2000 des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. März 2005, 2. Fassung, Rz 8059, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1>). Diese Bestimmung gilt auch für juristische Personen (§ 21 Abs. 1 Ziff. 1 des österreichischen Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften). Die Pflichtige hat zudem am 26. Mai 2016 die Körperschaftssteuerbescheide 2005 und 2006 vorgelegt (vgl. Abschluss 2006 mit Vorjahreszahlen sowie Steuererklärung 2006). Daraus ergibt sich keine Verrechnung mit den übernommenen Verlusten des Schweizer Hauptsitzes.

Aus dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 30. Januar 1974 (SR 0.672.916.31), insbesondere dessen Art. 7 Abs. 3 und 4, sind keine Vorschriften ersichtlich, welche der österreichischen Regelung entgegen stehen würden.

e) Nachdem Art. 25 Abs. 2 StHG und § 70 Abs. 1 StG nicht verrechnete Verluste ausdrücklich zum Vortrag zulassen, muss sich die Pflichtige somit eine rein aufgrund der gewählten kantonalen Ausscheidungsmethode vorgenommene einseitige Verlustüberwälzung auf die ausländischen Betriebsstätten auch nicht entgegen halten lassen. Die Vorjahresverluste von Fr. 430'754.- sind deshalb ungekürzt zur Verrechnung zuzulassen. Deren Höhe ist im Übrigen nicht streitig. Da sie damit den in der Schweiz total erzielten Reingewinn weit übersteigen, beträgt der steuerbare Reingewinn Fr. 0.-.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1

StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 34'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]