STRK.2016.92

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 24. August 2017

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi, Simon Leuenberger, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und Gerichtsschreiberin MLaw Rebecca Mühlebach
Parteien	**X AG** […] vertreten durch A AG […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 und pro 2013 (Domizilgesellschaft, § 79 StG)

Sachverhalt

A. Die am 6. Februar 1998 gegründete X AG (nachfolgend Rekurrentin) hat seit dem 20. September 2002 ihren Sitz in Basel. Seit ihrer Gründung wurde sie für die kantonalen Steuern ordentlich besteuert. Auch mit den Steuererklärungen für die strittigen kantonalen Steuern pro 2012 und pro 2013 wurde kein Antrag auf privilegierte Besteuerung gestellt bzw. keine Spartenrechnung eingereicht. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2015 wurde die Rekurrentin gemäss Jahresrechnung entsprechend den in der Steuererklärung deklarierten Faktoren veranlagt.

B. Mit Einsprache vom 19. Februar 2015 stellte die Rekurrentin, vertreten durch B AG, erstmals einen Antrag auf Gewährung der Besteuerung als gemischte Gesellschaft (15%-Anteil). Mit Schreiben vom 11. Mai 2015 legte die Rekurrentin, vertreten durch B AG, dar, weshalb ihr ihrer Ansicht nach das Steuerprivileg gemäss § 79 StG zuzugestehen sei.

Mit Entscheid vom 31. Mai 2016 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung an, bei der Rekurrentin handle es sich nicht um ein Handels- sondern um ein Schifffahrtsunternehmen. Das Steuerprivileg sei jedoch speziell für Handelsunternehmen gedacht. Schifffahrtsunternehmen stellten bezüglich Betriebsstätten eine Ausnahme dar, weshalb Art. 8 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vorsehe, dass Gewinne aus dem Betrieb von See- und Binnenschifffahrtsunternehmen im internationalen Verkehr nur am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schifffahrtsunternehmens besteuert werden können. Bei Basler Schifffahrtsunternehmen werde daher der gesamte Gewinn am Basler Sitz besteuert, d.h. es findet nie eine Betriebsstättenausscheidung statt. Im Einklang mit diesem Prinzip sei nach Basler Steuerpraxis die Tätigkeit von Schifffahrtsunternehmen nicht als „auslandbezogen“ zu qualifizieren.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 27. Juni 2016. Die Rekurrentin beantragt, nunmehr vertreten durch A AG, der Einspracheentscheid vom 31. Mai 2016 betreffend kantonale Steuern pro 2012 und pro 2013 sei aufzuheben, die Rekurrentin sei in Anwendung von § 79 StG i.V.m. § 75 StV als gemischte Gesellschaft privilegiert zu besteuern und die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Gewinns nach Sparten im Sinne von § 76 StV an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. Juli 2016 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

In ihrer Replik vom 26. August 2016 bzw. in der Duplik vom 7. September 2016 halten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht angeordnet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. Mai 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 27. Juni 2016 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. Mai 2016 betreffend kantonale Steuern pro 2012 und pro 2013 aufzuheben. Sie sei in Anwendung von § 79 StG i.V.m. § 75 StV als gemischte Gesellschaft privilegiert zu besteuern und die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Gewinns nach Sparten im Sinne von § 76 StV an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Rekurrentin die Voraussetzungen zur privilegierten Besteuerung gemäss § 79 StG erfüllt.

3. a) Gemäss § 79 Abs. 1 StG werden Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben (Verwaltungsgesellschaften), oder deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen und in der Schweiz lediglich untergeordnet ist (gemischte Gesellschaften), insofern privilegiert besteuert, als Erträge aus Beteiligungen im Sine von § 77 Abs. 1 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen steuerfrei sind (lit a), die übrigen Einkünfte aus der Schweiz ordentlich besteuert werden (lit. b) und die übrigen Einkünfte aus dem Ausland nach Massgabe der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit bzw. der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert werden, der Regierungsrat kann zur Bestimmung der Bedeutung der Verwaltungs- oder Geschäftstätigkeit in der Schweiz Pauschalsätze festlegen.

   b) § 75 Abs. 1 StV definiert gemischte Gesellschaften als solche, welche ausschliesslich oder überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeiten ausüben. Auslandbezogen ist eine Geschäftstätigkeit gemäss § 75 Abs. 2 StV, wenn die Erbringung oder der Austausch von Leistungen sich ausschliesslich im Ausland auswirkt. Der Handel mit Waren und Produkten ist dabei zulässig, sofern er sich aus-

schliesslich auf ausländischen Märkten abspielt. Nicht als auslandbezogen gelten die Einfuhr oder Ausfuhr von Waren und Produkten in die bzw. aus der Schweiz sowie die Erbringung von Dienstleistungen in die oder aus der Schweiz.

c) Die Ausübung einer untergeordneten Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist vereinbar mit der privilegierten Besteuerung. Untergeordnet ist die Geschäftstätigkeit, wenn sowohl die in der Schweiz erwirtschafteten Umsätze wie auch der damit verbundene Aufwand nicht mehr als 20 Prozent des gesamten Umsatzes bzw. Aufwands der steuerpflichtigen Gesellschaft ausmachen (§ 75 Abs. 3 StV).

4. a) Nach Ansicht der Steuerverwaltung ist die Tätigkeit der Rekurrentin nicht als auslandbezogen zu qualifizieren. Ob eine Tätigkeit auslandbezogen sei, sei im Sinne von § 79 StG in Verbindung mit § 75 StV zu bestimmen und nicht nach dem physischen bzw. geographischen Sachverhalt. Bei Schweizer Schifffahrtsunternehmen finde die Geschäftstätigkeit gewinnsteuerlich nicht im Ausland statt, weshalb es auch keine ausländischen Betriebsstätten gebe. Im Einklang damit qualifiziere sie in jahrzehntelanger Praxis die Geschäftstätigkeit von Schifffahrtsunternehmen als nicht auslandbezogen im Sinne des Steuerprivilegs. Unter Bezugnahme auf ihr Merkblatt „Domizilgesellschaft“ vom 1. September 2013 führt sie weiter aus, dass der Grund, dass gewisse Branchen nicht für Handelsgesellschaften qualifizierten meist in der Tatsache liege, dass es sich dabei nicht um Handelsgesellschaften handle. Dienstleistungsunternehmen würden nie für das Steuerprivileg für gemischte Gesellschaften qualifizieren. Bei Dienstleistungen sei der Ort der Leitung bzw. der Sitz des Dienstleistungsmanagement ausschlaggebend für die Frage, wo sich die Geschäftstätigkeit auswirke. Auch Dienstleistungsunternehmen, deren Mitarbeiter (fast) ausschliesslich im Ausland tätig seien, erbrächten demnach ihre Leistungen „von der Schweiz aus“. Da der Sitz und die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin in der Schweiz liege, würden die Dienstleistungen, welche das Schiffspersonal physisch im Ausland erbringe, gewinnsteuerlich gesehen von der Schweiz aus erbracht.

Weiter führt die Steuerverwaltung aus, dass die Rekurrentin als Schifffahrtsunternehmen infolge der Doppelbesteuerungsabkommen keiner Gewinnbesteuerung im Ausland unterläge. Konsequenterweise sei bei Schifffahrtsunternehmen daher eine quotale Gewinnausscheidung ins Ausland (Auslandsparte bei gemischten Gesellschaften) ausgeschlossen.

b) Die Rekurrentin bestreitet, dass sie als Schifffahrtsunternehmen zu qualifizieren ist. Sie betreibe Hotels und Restaurants auf Flussschiffen, den Ein- und Verkauf von Landausflügen und erbringe Direktverkäufe an Bord. Abgesehen von den Direktver-

käufen an Bord der Flussschiffe erfolgten die Teilleistungen an ausländische Gruppengesellschaften. Im Geschäftsjahr 2012 seien 93.3% der Einnahmen und 84.2% der Ausgaben im Ausland angefallen. Im Geschäftsjahr 2013 seien rund 97,9% der Einnahmen und 96.8% der Ausgaben im Ausland entstanden. Der Umsatz und somit der Ort der Wertschöpfung liege somit fast ausschliesslich auf ausländischen Gewässern. Der Auslandbezug ergebe sich auch daraus, dass das Personal fast ausschliesslich vor Ort arbeite; 818 Personen hätten auf den Schiffen gearbeitet und nur 15 am Sitz in Basel.

c) Es ist im nachfolgenden zu prüfen, ob die Rekurrentin die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung als gemischte Gesellschaft gemäss § 79 StG i.V.m. § 75 StV erfüllt.

d) In den Genuss dieses Steuerprivilegs kommen nur Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen. Diese Voraussetzung erfüllt die Rekurrentin als Aktiengesellschaft offensichtlich. Umstritten bleibt hingegen die zweite Voraussetzung, ob die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin überwiegend auslandbezogen und in der Schweiz lediglich untergeordnet ist.

e) Wie die Steuerverwaltung und die Rekurrentin zu Recht festhalten, kann das OECD-Musterabkommen für die vorliegend zu klärende Frage nicht herangezogen werden. Denn ein Musterabkommen kann keine steuerbegründende Wirkung zeitigen. Insofern zielt auch das Argument der Steuerverwaltung bezüglich der Gewinnausscheidung ins Ausland ins Leere. Dass die Gesellschaft infolge eines allfälligen Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland unter Umständen keiner Besteuerung unterliegt, kann nicht zum Ausschluss von der Anwendung der Steuerprivilegierung gemäss § 79 StG führen und ersetzt keine Besteuerungsgrundlage im schweizerischen Steuerrecht.

f) Auch das Merkblatt „Domizilgesellschaft“ vom 1. September 2013 der Steuerverwaltung kann für diese Frage nicht herbeigezogen werden, da es sich nicht dazu äussert, wann eine ausschliessliche oder überwiegende Auslandbezogenheit vorliegt. Anhang 3 zum Merkblatt zitiert lediglich § 75 Abs. 2 StV, wonach eine Geschäftstätigkeit auslandbezogen ist, wenn die Erbringung oder der Austausch von Leistungen sich ausschliesslich im Ausland auswirkt (vgl. Ziffer 2.7 des Anhangs 3 zum Merkblatt Domizilgesellschaften).

g) Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Unterscheidung zwischen Handelsgesellschaften und Dienstleistungsgesellschaften lässt sich nicht aufgrund der

gesetzlichen Grundlagen herleiten oder begründen und ist daher nicht zu rechtfertigen. Dass diese Steuerprivilegierung nicht für Schifffahrtsgesellschaften zur Anwendung kommen kann, findet ebenfalls keine Grundlage in den Gesetzesbestimmungen, der blosse Verweis auf eine Praxis der Steuerverwaltung kann daher nicht genügen, um Schifffahrtsgesellschaften - sofern es sich bei der Rekurrentin um eine solche handelt, was vorliegend offengelassen werden kann - von dem Steuerprivileg gemäss § 79 StG auszuschliessen. Massgebend muss hier das Wirkungsraumprinzip sein. Dieses orientiert sich nicht an der Art der Tätigkeit. Es wird einzig auf den Wirkungsort abgestellt, also den Ort, an dem sich die Wirkung der Tätigkeit entfaltet. Dieser muss bei Auslandbezogenheit im Ausland liegen. Es müssen somit einerseits die Erträge überwiegend aus ausländischer Quelle stammen und andererseits sowohl der eigene als auch der von Dritten erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung überwiegend im Ausland erbracht werden. Vorliegend ist aufgrund der eingereichten Belege offensichtlich, dass die Rekurrentin rein quantitativ eine überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeit aufweist (im Jahr 2012 wurden 93% der Erträge im Ausland erwirtschaftet und 84% der Aufwände fielen im Ausland an; im Jahr 2013 wurden 97% der Erträge im Ausland erwirtschaftet und 96% der Aufwände fielen im Ausland an).

h) Dem kann der Verweis der Steuerverwaltung auf Beratungsunternehmen nicht entgegen gehalten werden. Anders als bei Beratungsunternehmungen liegt der Arbeitsort der Angestellten der Rekurrentin nicht an deren Schweizer Sitz, sondern auf den entsprechenden Schiffen. Es werden, anders als im von der Steuerverwaltung genannten Beispiel, nicht Dienstleistungen aus der Schweiz exportiert, sondern die Dienstleistungen werden im Ausland erbracht. Der Restaurations- und Hotelleriebetrieb wird nicht von der Schweiz aus erbracht, sondern grösstenteils vollständig im Ausland abgewickelt, allenfalls administrativ von der schweizerischen Infrastruktur ausgelöst und verwaltet. Die Restaurations- und Hotelleriedienstleistungen könnten nicht ebenso gut am Sitz der Rekurrentin erbracht werden, wie dies bei einem Beratungsunternehmen als Argument angeführt wird. Gleiches gilt für den Verkauf der Landausflüge an die Schiffspassagiere. Somit ist die Tätigkeit der Rekurrentin als überwiegend auslandbezogen zu qualifizieren und die Steuerprivilegierung gemäss § 79 StG zu gewähren.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Tätigkeit der Rekurrentin überwiegend auslandbezogen ist und daher die Steuerprivilegierung gemäss § 79 StG zu gewähren ist. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin eine Parteientschädigung zuzusprechen. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung beträgt der zulässige Überwälzungstarif nach der Praxis der Steuerrekurskommission bei CHF 200.00. Im vorliegenden Verfahren erscheint ein Aufwand von 20 Stunden als angemessen. Daher wird der Rekurrentin entsprechend dem Ausgang des Verfahrens eine Parteientschädigung von 20 Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 200.00, somit von CHF 4‘000.00 inklusive Auslagen zuzüglich 8% Mehrwertsteuer in Höhe von CHF 320.00 zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. Mai 2016 aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung der Steuern pro 2012 und pro 2013 unter Gewährung des Steuerprivilegs gemäss § 79 StG i.V.m § 75 StV an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 4‘000.00 inklusive Auslagen zuzüglich 8% Mehrwertsteuer in der Höhe von CHF 320.00 zugesprochen.

4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.