

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.68 vom 21. Dezember 2023**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-12-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2022.68](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.68)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.68 du 21 décembre 2023

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.68 del 21 dicembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 5**

Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 2a; SGE vom 25.3.2021, 3-RV. 2019.193, bestätigt durch VGE vom 16.8.2021, WBE.2021.135, mit weiteren Hinweisen). Die Beurteilung der Steuerpflicht stellt nach herrschender Praxis folglich den Hauptanwendungsfall des Erlasses von Feststellungs- verfügungen dar. 6.3. Indem sowohl der Kanton Aargau wie auch der Kanton W.\_\_\_\_\_ für die Steuerperioden ab 2014 das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin beanspruchen, liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Mit dem Erlass der Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 hat das KStA JP dem Umstand Rechnung getragen, dass ab dem tt.mm. 2014 auch der Kanton W.\_\_\_\_\_ die unbeschränkte Steuerhoheit beansprucht. Die gerichtlich überprüfbare Feststellungsverfügung dient gerade dazu, die Frage der

- 11 - unbeschränkten Steuerpflicht abzuklären, bevor die eigentliche Veranlagung durch den Kanton Aargau erfolgt. Da im Kanton Aargau keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, fällt eine Revision gemäss § 201 f. StG ausser Betracht. Die Steuererhebung im Kanton W.\_\_\_\_\_ – und ebenso die Erhebung der Mehrwertsteuer durch die ESTV – steht somit der Feststellungsverfügung des KStA JP nicht entgegen. Das KStA JP hat folglich zu Recht eine Feststellungsverfügung erlassen.

### **E. 7.1**

Juristische Personen sind gemäss § 62 StG auf Grund persönlicher Zuge- hörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwal- tung im Kanton Aargau befindet. Das Bundesgericht hat zum Verhältnis der beiden Anknüpfungspunkte im Entscheid vom 20. August 2020 (2C\_522/2019) das Folgende ausgeführt (vgl. auch: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 8 N 1 ff.): "2.2. Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer ju- ristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zuge- hörigkeit der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen. Danach liegt das Haupt- steuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Ver- waltung. Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantona- lem Steuerrecht an ihrem Sitz nach Art. 20 Abs. 1 StHG unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Das Hauptsteuerdomizil nach interkantonaem Steuerrecht liegt hin- gegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Urteil 2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017, 2C\_179/2017

vom 16. Dezember 2019 [zur Publikation bestimmt] E. 2.3.6 mit Hinweisen)."

### **E. 7.2**

Grundsätzlich befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich. Es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich

- 12 - geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u.a. ASA 56 S. 85, Erw. 3; StE 2002 A 24.22 Nr. 4, Erw. 2a; StE 1999 A 24.22 Nr. 3, Erw. 2a; je mit Hinweisen).

### **E. 7.3**

Der Gewinn und das Kapital einer Kapitalgesellschaft sind nach der Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV am Ort zu versteuern, wo sich das Hauptsteuerdomizil befindet, soweit sie nicht Betriebsstätten in anderen Kantonen unterhält und damit dort sekundäre Steuerdomizile aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder im aargauischen Steuergesetz noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt (vgl. BGE 134 I 303, Erw. 1.2 und 2.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, d.h. ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (vgl. u.a. BGE 134 I 303, Erw. 2.2, 110 Ia 190, Erw. 3; StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3, Erw. 2.3; ASA 57 S. 582, Erw. 4a, 57 S. 677, Erw. 3a). Ausgeklammert sind nebensächliche und untergeordnete Tätigkeiten (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 4b S. 196; 80 I 194 Erw. 4b S. 196). Damit wird vermieden, dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet.

### **E. 7.4**

In Bezug auf die Beweislast gilt, dass es grundsätzlich der Steuerbehörde obliegt, den Ort der tatsächlichen Verwaltung als steuerbegründende Tatsache darzutun (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C\_398/2021]). Die Steuerbehörden haben die den Steueranspruch begründenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären. Das Vorhandensein der tatsächlichen Verwaltung und damit – in Abweichung vom statutarischen Sitz – der tatsächliche Sitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

### **E. 8.1**

Das KStA JP machte geltend, die Rekurrentin verfüge im Kanton W.\_\_\_\_\_ lediglich über ein Scheindomizil. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich in T.\_\_\_\_\_, da dort die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen. Indizien für die Annahme eines bloss

formellen Sitzes bilden insbesondere das Fehlen von Personal, Büros und anderen Einrichtungen, die Nichterreichbarkeit per Telefon, eine Adressumleitung wie auch der Umstand, dass die Generalversammlung nicht am statutarischen Ort

- 13 - durchgeführt werde (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, a.a.O., § 8 N 8; Bundesgerichtsurteil vom 7. Februar 2019 [2C\_539/2017], E. 3.1).

### **E. 8.2.1**

Den Buchhaltungen 2015 bis 2018 ist zu entnehmen, dass der Rekurrentin von der B.\_\_\_\_\_ GmbH jährlich CHF 1'000.00 als Domizilgebühr in Rechnung gestellt wurden (vgl. auch Rechnung vom 14. Januar 2019). Weitere Zahlungen der Rekurrentin an die B.\_\_\_\_\_ GmbH – insbesondere für die behaupteten Verwaltungsdienstleistungen – sind nicht aktenkundig. Auch geht aus den Akten nicht hervor, dass die Rekurrentin im Kanton W.\_\_\_\_\_ eigene Büroräumlichkeiten besitzt. Wenn auch den Kontodetails 2017 und 2018 entnommen werden kann, dass die Rekurrentin zwei Bürostühle und zwei Büromöbel erworben hat (vgl. Konto 6110), kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass diese in Büroräumen im Kanton W.\_\_\_\_\_ standen. Weiter ist unbestritten, dass die im Eigentum der Rekurrentin stehenden Landwirtschaftsmaschinen in T.\_\_\_\_\_ stationiert sind und dort bei der E.\_\_\_\_\_ zum Einsatz kommen. Das behauptete Zurverfügungstellen von landwirtschaftlichen Maschinen entspricht offensichtlich nicht dem statutarischen Zweck der Rekurrentin und lässt ebenso die behauptete reine Handelstätigkeit als unglaubwürdig erscheinen. Insoweit spielt sich die Geschäftstätigkeit zweifellos in T.\_\_\_\_\_ ab. Auffallend ist zudem, dass lediglich C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ bei der Rekurrentin angestellt sind. Weiteres Personal, welches an der Domiziladresse im Kanton W.\_\_\_\_\_ agieren würde, ist nicht vorhanden. Das Vorbringen der Rekurrentin, wonach das Personal der B.\_\_\_\_\_ GmbH die erforderlichen Arbeiten erledige, ist insofern nicht glaubhaft, als kein weiterer Personalaufwand verbucht ist. Dass die behauptete Arbeitsleistung jeweils im jährlich entrichteten Domizilhonorar von nur CHF 1'000.00 enthalten sein soll, ist auszuschliessen. Zudem ist unbestritten, dass die Generalversammlungen der Rekurrentin jeweils nicht im Kanton W.\_\_\_\_\_ abgehalten wurden. Die Begründung, wonach dies aus Spar- und Zeitgründen unterlassen worden sei, erscheint als vorgeschoben und ist daher unglaubwürdig. Die Rekurrentin macht geltend, dass C.\_\_\_\_\_ als Geschäftsführer über eine Mobiltelefonnummer stets erreichbar sei. In zwei Schlussabrechnungen der Firma F.\_\_\_\_\_ vom 21. April 2015 und vom

### **E. 8.2.2**

Dem Vorbringen der Vorinstanz, wonach C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ lediglich den bis zur Gründung der Rekurrentin bei der Schwestergesellschaft E.\_\_\_\_\_ verbuchten Umsatz in das Briefkastendomizil nach Q.\_\_\_\_\_ transferiert hätten, ist insoweit zuzustimmen, als der Gewinn der E.\_\_\_\_\_ ab 2014 stark eingebrochen ist, während die Rekurrentin Gewinne in der Grössenordnung der Gewinne der E.\_\_\_\_\_ vor 2014 erzielte: Gewinn E.\_\_\_\_\_ (CHF) Gewinn Rekurrentin (CHF) 2011 379'393.58 2012 157'602.29 2013 204'461.55 2014 64'481.17 151'027.25 2015 94'393.33 210'737.40 2016 44'558.67 23'329.93 2017 56'535.98 172'923.43 2018 97'455.72 176'297.39 Zudem geht aus der Buchhaltung der Rekurrentin klar hervor, dass sie den Gemüseeinkauf ausschliesslich bei der E.\_\_\_\_\_ getätigt hat (vgl. Konto 4005 Einkauf Gemüse Urproduzent).

### **E. 8.2.3**

Eine Betriebsstätte setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010]; BGE 134 I 303 = StE 2009 A 24.24.41 Nr. 2). Wie bereits festgestellt, besitzt die Rekurrentin im Kanton W.\_\_\_\_\_ keine eigene Büroräumlichkeiten und auch kein eigenes Personal. Zudem ergibt sich auch keine in quantitativer Hinsicht wesentliche Tätigkeit im Kanton W.\_\_\_\_\_. Vielmehr werden die Geschäfte durch C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ von T.\_\_\_\_\_ aus geführt. Es ist daher festzustellen, dass die Rekurrentin im Kanton W.\_\_\_\_\_ entgegen den Behauptungen der Rekurrentin keine Betriebsstätte begründet.

#### **E. 8.2.4**

Aus der Tatsache, dass die ESTV die MWST-Abrechnungen stets akzeptiert hat, kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Mehrwertsteuerpflicht ist nicht an das Hauptsteuerdomizil geknüpft. Die ESTV

- 15 - führt bei der Prüfung, ob ein Unternehmen mehrwertsteuerpflichtig ist keine Sitzabklärungen durch. Insofern sind die MWST-Abrechnung für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils unbeachtlich.

#### **E. 8.3**

Das Fehlen von eigenen Büroräumlichkeiten und Personal im Kanton W.\_\_\_\_\_, die dauernde Stationierung der Landwirtschaftsmaschinen in T.\_\_\_\_\_, das Unterlassen der Durchführung der Generalversammlung in Q.\_\_\_\_\_, die Verwendung der Privatadresse im Briefverkehr und Privatfestnetznummer der Gesellschafter sowie der ausschliessliche Gemüseeinkauf bei der Schwestergesellschaft E.\_\_\_\_\_ sind klare Indizien für die Annahme eines bloss formellen Sitzes im Kanton W.\_\_\_\_\_ und sprechen eindeutig für ein Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in T.\_\_\_\_\_. 9. Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Kanton Aargau sein Besteuerungsrecht nicht verwirkt hat. Das KStA JP hat die Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 zu Recht erlassen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin befindet sich in T.\_\_\_\_\_. Das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin liegt folglich im Kanton Aargau. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton W.\_\_\_\_\_ ist zu verneinen. Die Rekurrentin ist im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig.

#### **E. 10**

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs damit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 11**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von der Rekurrentin zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 16 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'290.00 bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Rekurrentin das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt U.\_\_\_\_\_  
Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die

Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialver- waltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

**E. 15**

Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der ange- fochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizu- legen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schwei- zerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

- 17 - Aarau, 21. Dezember 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Heuscher Ceni

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.