

BGE 151 II 466

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_466

FR: ATF 151 II 466

IT: DTF 151 II 466

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 20 Abs. 1 StHG; Ort der tatsächlichen Verwaltung; Wohnsitz des Geschäftsführers; Hauptsteuerdomizil. Nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (Art. 20 Abs. 1 StHG) sind juristische Personen einem Kanton persönlich zugehörig und unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung auf Kantonsgebiet haben (E. 4.1-4.4). Zwar kann sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Einzelfall am Wohnsitz ihres Geschäftsführers befinden, wenn die Beweiswürdigung ergibt, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide für die juristische Person schwergewichtig dort getroffen werden. Für sich genommen ist der Wohnsitz des Geschäftsführers aber kein subsidiärer Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Steuerpflicht (E. 4.5). Das Besteuerungsrecht des Kantons, auf dessen Gebiet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet, verdrängt nach interkantonalem Steuerrecht das Besteuerungsrecht des Sitzkantons (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 5).

Regeste Art. 127 al. 3 Cst.; art. 20 al. 1 LHID; lieu de l'administration effective; domicile du gérant; domicile fiscal principal. Selon le droit fiscal cantonal harmonisé (art. 20 al. 1 LHID), les personnes morales sont personnellement rattachées à un canton et y sont assujetties de manière illimitée à l'impôt lorsqu'elles y ont leur siège ou le lieu de leur administration effective (consid. 4.1-4.4). Le lieu de l'administration effective peut, dans des cas particuliers, correspondre au domicile du gérant, pour autant que l'appréciation des preuves établisse que les décisions importantes pour la personne morale y sont principalement prises. Le domicile du gérant ne saurait toutefois constituer en soi un critère subsidiaire d'assujettissement illimité (consid. 4.5). En droit fiscal intercantonal, le droit d'imposition du canton sur le territoire duquel se trouve le lieu de l'administration effective prévaut sur celui du canton du siège (confirmation de la jurisprudence; consid. 5).

Regesto Art. 127 cpv. 3 Cost.; art. 20 cpv. 1 LAID; luogo dell'amministrazione effettiva; domicilio del gerente; domicilio fiscale principale. Secondo il diritto fiscale cantonale armonizzato (art. 20 cpv. 1 LAID), le persone giuridiche appartengono personalmente a un cantone e sono assoggettate in maniera illimitata all'imposta se hanno la sede o il luogo dell'amministrazione effettiva sul territorio cantonale (consid. 4.1-4.4). In casi particolari, il luogo dell'amministrazione effettiva di una persona giuridica può essere al domicilio del gerente, se dall'apprezzamento delle prove risulta che le decisioni importanti per la persona giuridica vengono prese principalmente lì. Il domicilio del gerente non costituisce tuttavia in sé un criterio sussidiario d'assoggettamento illimitato (consid. 4.5). Nel diritto fiscale intercantonale, il diritto d'imposizione del cantone dove si esercita l'amministrazione effettiva prevale sul diritto d'imposizione del cantone dove vi è la sede (conferma della giurisprudenza; consid. 5).

Erwägungen

E. 4

Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, die Vorinstanz habe die Grundsätze der Beweislastverteilung verletzt und deshalb verkannt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht im Kanton St. Gallen, sondern im Kanton Zug befunden habe.

E. 4.1

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht (vgl. Art. 71 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; vgl. auch Art. 20 Abs. 1 StHG [SR 642.14] und § 51 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 632.1]) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet. Nach der Praxis liegt die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene BGE 151 II 466 S. 469 tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findetsie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGE 150 II 321 E. 3.2; Urteile 2C_211/2019 vom 6. April 2022 E. 4.2.2; 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2; 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2).

E. 4.2

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB (BGE 150 II 321 E. 3.6.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Wenn also ein Kanton geltend macht, eine juristische Person habe ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in seinem Kantonsgebiet und sei ihm deshalb persönlich zugehörig, und der Beweis der dafür relevanten Tatsachen nicht mit dem erforderlichen Beweismass gelingt, trägt der Kanton die beweisrechtlichen Konsequenzen der Beweislosigkeit.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass die Vorinstanz Beweislosigkeit angenommen und ihr die beweisrechtlichen Folgen derselben auferlegt hätte. Derlei ist auch nicht ersichtlich. Genau besehen zielt die Kritik der Beschwerdeführerin also nicht auf die Beweislastverteilung, sondern vielmehr darauf, wie die Vorinstanz die ihr vorliegenden Beweismittel und Indizien gewürdigt hat. Die Beschwerdeführerin scheint im Wesentlichen der Ansicht zu sein, die Vorinstanz habe zu Unrecht als bewiesen erachtet, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide am Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton St.

Gallen gefällt worden seien.

E. 4.4

Die Vorinstanz hat in einem ersten Schritt erwogen, dass es sich bei den "eher spartanisch eingerichteten" Büros, welche die Beschwerdeführerin an der Y. Strasse in W. bei den Eltern des Geschäftsführers ihres Partnerunternehmens gemietet hatte, um ein blosses Briefkastendomizil gehandelt habe. Sie hat dafür eine Reihe BGE 151 II 466 S. 470 von Anhaltspunkten genannt (u.a. Mietzins von Fr. 100.- pro Jahr, der erst am Ende der Vertragslaufzeit fällig wurde; keine Nutzung für Kundenbetreuung und Dienstleistungserbringung; Weiterleitung der Post). In einem zweiten Schritt hat die Vorinstanz untersucht, wo sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin befunden hat. Sie hat dabei erwogen, dass die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen über ihren Geschäftsführer ausübe. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist sie sodann zum Schluss gekommen, dass die geschäftsführenden Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin und weitere sie betreffende administrative Belange hauptsächlich am Wohnsitz des Geschäftsführers an der Strasse X. in V. verrichtet worden seien. Dafür sprächen einerseits die dort vorhandene Büroinfrastruktur, andererseits der Umstand, dass dort zwei weitere Gesellschaften registriert seien, für die der Geschäftsführer ebenfalls und in grösserem Umfang tätig sei. Auch die Post der Beschwerdeführerin werde am Wohnsitz des Beschwerdeführers verarbeitet.

E. 4.5

Diese Würdigung ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, auch wenn der Begründung der Vorinstanz nicht restlos gefolgt werden kann.

E. 4.5.1

Die Erwägungen der Vorinstanz bedürfen zunächst einer Klarstellung. Aus den konkreten Umständen des Einzelfalls kann sich zwar ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden sind, sodass die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort begründet ist (vgl. Urteil 9C_722/2022 vom 6. November 2023 E. 5.1.1). Das bedeutet jedoch nicht, dass der Wohnsitz ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründet, wenn nicht bestimmt werden kann, wo ihre Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden sind. Denn Anknüpfungspunkte für die persönliche Zugehörigkeit und die unbeschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person sind nach harmonisiertem Steuerrecht alleine der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 20 Abs. 1 StHG ; vgl. oben E. 4.1). Kann unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden sind, BGE 151 II 466 S. 471 kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus. Soweit das Bundesgericht in früheren unpublizierten Urteilen etwas anderes erwogen oder zumindest angedeutet hat (vgl. etwa Urteile 2C_308/2019 vom 6. April 2022 E. 8.3; 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2; 2C_848/ 2017 vom 7. September 2018 E. 3.2), kann daran nicht festgehalten werden.

E. 4.5.2

Ob eine juristische Person ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem Kanton hat und deshalb diesem persönlich zugehörig sowie unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellt eine Frage des harmonisierten kantonalen Steuerrechts dar. Als solche ist sie der kollisionsrechtlichen Frage nach dem Verhältnis zum Steueranspruch des Sitzkantons vorgelagert (vgl. dazu unten E. 5.2). Aus Sicht des Kantons, der seinen Steueranspruch auf die tatsächliche Verwaltung stützt, interessiert deshalb vorerst alleine, ob an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird (vgl. oben E. 4.1). Ausgangspunkt für die Untersuchung dieser Frage kann namentlich die am betreffenden Ort unterhaltene Infrastruktur und sonstige Substanz sein. Es ist zwar oft sachgerecht, in einem zweiten Schritt auch zu berücksichtigen, ob die juristische Person am Sitz oder an einem dritten Ort ebenfalls Substanz unterhält, weil solche kantonsfremde Substanz ein Indiz dafür sein kann, dass sich die tatsächliche Verwaltung nicht im eigenen Kanton abspielt. Hat der Kanton aber festgestellt, dass an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird, schadet kantonsfremde Substanz seinem Steueranspruch nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht nicht (a.M. wohl PETER BRÜLISAUER, Sitz versus Verwaltung im interkantonalen und im internationalen Verhältnis, IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2024 S. 129 f.).

E. 4.5.3

Die Vorinstanz hat zuerst die kantonsfremde Substanz untersucht und ihr in der Begründung sehr viel Platz eingeräumt. Dies bedeutet aber nicht, dass die Beurteilung der Vorinstanz im Ergebnis zu beanstanden wäre. Denn die Vorinstanz hat in einem zweiten Schritt mehrere Anhaltspunkte dafür genannt, die sie zur Überzeugung geführt haben, der Ort der tatsächlichen Verwaltung habe BGE 151 II 466 S. 472 sich am Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton St. Gallen befunden. Das Bundesgericht kann die Würdigung dieser Tatsachen durch die Vorinstanz aus zwei Gründen nur sehr eingeschränkt überprüfen: Erstens hat das Bundesgericht kürzlich entschieden, dass für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung aufgrund der notorischen Beweisschwierigkeiten das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit Anwendung findet (BGE 150 II 321 E. 3.6.4). Zweitens kann das Bundesgericht die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz - unter Vorbehalt von Noven, die der erstveranlagende Kanton vor Bundesgericht einbringt, sowie den diesbezüglichen Entgegnungen des Beschwerdeführers (vgl. nicht publ. E. 2.2) - generell nur auf offensichtliche Unrichtigkeit bzw. Willkür überprüfen (Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. nicht publ. E. 2.1 und 2.2). Der Kanton Zug hat keine Noven eingebracht, die nach einer vertieften Sachverhaltskontrolle durch das Bundesgericht rufen würden. Konkret müsste hier also die Würdigung, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit seien die wesentlichen Unternehmensentscheide schwergewichtig am Wohnsitz des Geschäftsführers getroffen und die Geschäfte schwergewichtig dort geführt worden, als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich erscheinen, bevor das Bundesgericht korrigierend eingreifen könnte (vgl. auch BGE 150 II 321 E. 3.7). Dies ist hier angesichts der von der Vorinstanz genannten Anhaltspunkte (vgl. oben E. 4.4 am Ende) nicht der Fall. Die Vorinstanz konnte vielmehr willkürfrei annehmen, dass der Geschäftsführer die Geschäfte der Beschwerdeführerin führte sowie die wesentlichen Unternehmensentscheide für sie traf und er dies mit überwiegender Wahrscheinlichkeit schwergewichtig in seiner Liegenschaft im Kanton St. Gallen tat. Aus dieser für das Bundesgericht nach dem Gesagten verbindlichen Feststellung (Art. 105 Abs. 1 BGG) folgt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung

der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden im Kanton St. Gallen befand und die Beschwerdeführerin dort also nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht unbeschränkt steuerpflichtig war.

E. 5

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass ihr eine Doppelbesteuerung drohe, wenn sie nun auch im Kanton St. Gallen der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen werde, nachdem sie im Kanton Zug bereits besteuert worden sei.

E. 5.1

Da Art. 127 Abs. 3 BV auch die virtuelle Doppelbesteuerung verbietet, hat die Beschwerdeführerin grundsätzlich einen BGE 151 II 466 S. 473 verfassungsmässigen Anspruch darauf, dass die virtuelle Doppelbesteuerung beseitigt wird (vgl. BGE 150 I 31 E. 4.1; BGE 150 II 321 E. 4.2; BGE 148 I 65 E. 3.1). Es ist mithin derjenige unter den angefochtenen kantonalen Entscheiden aufzuheben, der gegen die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstösst, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV entwickelt hat.

E. 5.2

Die juristische Person ist zwar nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person aber am Ort der tatsächlichen Verwaltung, wenn dieser Ort und der Sitz auseinanderfallen. Der kantonalrechtliche Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird deshalb nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch eines anderen Kantons verdrängt, wenn feststeht, dass sich die tatsächliche Verwaltung an einem Ort in diesem Kanton abspielt (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.1; BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Urteil 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286). In diesem Fall kann der Sitzkanton die juristische Person nur noch besteuern, falls und soweit sie im Sitzkanton ein Nebensteuerdomizil (z.B. eine Betriebsstätte oder ein Grundstück) unterhält (BGE 150 II 321 E. 3.1). Das Bundesgericht hat bereits eingehend dargelegt, dass und weshalb im Kollisionsfall dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vorrang zukommt (vgl. insbesondere Urteil 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286, mit zahlreichen Hinweisen). Es gibt keinen Grund, hiervon abzurücken (a.M. BRÜLISAUER, a.a.O., S. 133 ff.; PETER LOCHER, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 75/2020 S. 280).

E. 5.3

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin lag in den Steuerperioden 2017 bis 2020 im Kanton St. Gallen, sodass sich dort das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin befand. Der Kanton Zug macht nicht geltend, dass die Beschwerdeführerin auf seinem Gebiet ein Nebensteuerdomizil unterhalten hätte. Seine Veranlagungen für die Steuerperioden 2017 bis 2020, mit denen der Kanton Zug die Gewinne der Beschwerdeführerin BGE 151 II 466 S. 474 umfassend besteuert hat, verletzen also die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung. Der Kanton Zug bringt nichts vor, was der Durchsetzung des verfassungsmässigen Anspruchs der

Beschwerdeführerin auf Beseitigung der Doppelbesteuerung entgegenstehen würde.

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