

BGer 9C_488/2023 vom 25. April 2025

Bundesgericht, 2025-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_488_2023

FR: TF 9C_488/2023 du 25 avril 2025

IT: TF 9C_488/2023 del 25 aprile 2025

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Dieser Entscheid hat die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Zürich zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid) und ist damit als Vorentscheid über die Zuständigkeit im Sinne von Art. 92 Abs. 1 BGG zu qualifizieren (Urteil 9C_607/2022 vom 1. April 2025 E. 2, zur Publikation vorgesehen). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin stellt einen Eventualantrag auf Aufhebung der Veranlagungen des Kantons Zug. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden, obwohl es sich dabei nicht um ein letztinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Der Instanzenzug muss nur in einem Kanton durchlaufen werden (BGE 139 II 373 E. 1.7 ; 133 I 300 E. 2.4 ; 133 I 308 E. 2.4; vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG). Die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung Zug betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 sind deshalb vorliegend mitangefochten.

E. 1.3

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde allerdings, soweit die Beschwerdeführerin vom Kanton Zug die Bezahlung eines Vergütungszinses verlangt. Aus dem Doppelbesteuerungsverbot folgt keine Verpflichtung zur Leistung eines solchen Zinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Diesbezüglich greift die Ausnahme von der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs nach Art. 100 Abs. 5 BGG nicht. Insoweit ist die Beschwerde also unzulässig (vgl. BGE 150 II 321 E. 1.2 mit vielen Hinweisen).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1; 145 V 57 E. 4.2; je mit Hinweisen). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des

Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann deren Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann. "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.3

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten grundsätzlich auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ausgenommen davon sind jedoch Tatsachen und Beweismittel, die der Kanton vorbringt, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist, oder die durch solche Vorbringen veranlasst werden. Insoweit prüft das Bundesgericht den Sachverhalt frei (BGE 139 II 373 E. 1.7 mit Hinweisen; Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 2.2 mit Hinweisen, zur Publikation vorgesehen).

E. 3

Für die hier massgeblichen Steuerperioden 2015 bis 2018 beanspruchen sowohl der Kanton Zürich als auch der Kanton Zug die (alleinige) persönliche Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin und damit deren unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 20 Abs. 1 StHG). Es liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor (gleiches Steuersubjekt, gleiche Steuerart, gleiches Steuerobjekt, gleiche Steuerperiode; vgl. u.a. BGE 140 I 114 E. 2.3.1; Urteile 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 1.5; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.1).

E. 4.1

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (vgl. § 55 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] und § 51 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 632.1]; sowie Art. 20 Abs. 1 StHG) 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 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; findet sie 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; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 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; 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. 5.1

Die Vorinstanz hat erwogen, die Kunden der Beschwerdeführerin seien namhafte Fussballclubs im In- und Ausland. Mit Blick auf den Aufenthaltskalender des Geschäftsführers B._____ für die Jahre 2015 bis 2018 ergebe sich, dass sich dieser überwiegend im Ausland in verschiedenen Fussballmetropolen aufgehalten habe, aber auch in Schweizer Städten ausserhalb des Sitzkantons der Beschwerdeführerin (z.B. Bern, Lausanne, Basel, Genf). Es befänden sich in U._____ zwar feste Einrichtungen, indessen gebe es keinerlei Hinweise darauf, dass sich der Geschäftsführer dort aufgehalten hätte und dort seiner Leitungsfunktion nachgegangen wäre. Namentlich gebe es keinen Nachweis für die von ihm behauptete (kostenlose) Unterstützung durch den bei der C._____ AG in U._____ tätigen D._____ und des Weiteren seien in der Stadt U._____ auch keinerlei Spesen - weder für Restaurants, Büromaterialien, Tankstelle oder Bahnreisen - angefallen. Dem statutarischen Sitz in U._____ stehe der ausserkantonale Wohnsitz des Geschäftsführers in der Stadt V._____ bzw. in Stadtnähe (W._____, X._____) gegenüber. Die Beschwerdeführerin habe bis Dezember 2018 die Kosten für ein in der Stadt V._____ gemietetes Zimmer unter dem Titel Geschäftsmiete abgerechnet. Dass dieses Zimmer für die geschäftliche Nutzung ungeeignet gewesen sei, geschweige denn dort irgendwelche Kundenmeetings mit Fussballspielern oder "Clubbossen" hätten abgehalten werden können, sei unerheblich. Denn solche Meetings hätten nachgewiesenermassen auch nie am Sitz der Beschwerdeführerin bzw. in deren Büros in U._____ stattgefunden, sondern immer ausserhalb des Sitzes. Unbestrittenermassen seien in der Stadt V._____ und Umgebung zahlreiche Spesen von B._____ für in Restaurants abgehaltene Meetings angefallen. Das Steuerrekursgericht sei somit zulässigerweise zum Schluss gelangt, dass die wesentlichen Geschäftsleitungsentscheide - sofern nicht im Ausland - am jeweiligen Wohnsitz von B._____ im Kanton Zürich getroffen worden seien.

E. 5.2.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, Vorinstanz und Beschwerdegegner hätten das Vorliegen eines Steuerdomizils im Kanton Zürich nicht gehörig nachgewiesen. Die

Vorinstanz stütze sich lediglich auf zwei Indizien - ein in der Stadt V. _____ angemietetes Zimmer sowie dort angefallene Spesen für Restaurantbesuche - für die Annahme, dass die wesentlichen Geschäftsleitungsentscheide am jeweiligen Wohnsitz von B. _____ im Kanton Zürich getroffen worden seien.

E. 5.2.2

Auch der Kanton Zug rügt die vorinstanzliche Beweiswürdigung und bringt vor, unter Berücksichtigung der gesamten Umstände bleibe ungewiss, wo die Beschwerdeführerin in der massgeblichen Periode tatsächlich verwaltet worden sei. Unter diesen Umständen stehe rechtsprechungsgemäss dem Kanton Zug als Sitzkanton das unbeschränkte Besteuerungsrecht zu.

E. 6.1

In seinem zur Publikation vorgesehenen Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 hat sich das Bundesgericht mit grundlegenden Fragen zur Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung befasst. Es erwog, dass sich aus den konkreten Umständen des Einzelfalls zwar ergeben könne, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden seien, sodass die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort begründet sei. Das bedeute jedoch nicht, dass der Wohnsitz ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründe, wenn nicht bestimmt werden könne, wo ihre Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden seien. Denn Anknüpfungspunkte für die persönliche Zugehörigkeit und die unbeschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person seien nach harmonisiertem Steuerrecht alleine der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 20 Abs. 1 StHG ; vgl. oben E. 4.1). Könne 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 seien, könne die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus (Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.5.1, zur Publikation vorgesehen; vgl. auch Urteil 9C_504/2024 vom 19. März 2025 E. 7.1).

E. 6.2

Zur Bestimmung des Hauptsteuerdomizils sind vorliegend - entsprechend dem Streitgegenstand im vorinstanzlichen Verfahren, welcher sich auf die Steuerperioden 2015 bis 2018 bezieht - einzig die Verhältnisse in den Jahren 2015 bis 2018 massgebend. Es steht fest und ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im massgeblichen Zeitraum vollständig von ihrem einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer B. _____ beherrscht wurde, der während dieser Periode seinen Wohnsitz an verschiedenen Orten im Kanton Zürich hatte (Stadt V. _____, W. _____ und X. _____). Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, dass die wesentlichen Geschäftsleitungsentscheide - sofern nicht im Ausland - am jeweiligen Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton Zürich getroffen worden seien. Als Indizien, welche dafür sprächen, führt die Vorinstanz ein in der Stadt V. _____ - unabhängig von der Privatwohnung des Geschäftsführers - angemietetes Zimmer sowie in der Stadt V. _____ und Umgebung angefallene Restaurantspesen auf. Darüber hinaus zielt die Argumentation der Vorinstanz im Wesentlichen darauf ab darzulegen, dass in U. _____ keine Unternehmensentscheide getroffen worden seien.

E. 6.3

Die Beschwerdeführerin wendet gegen diese Beweiswürdigung zu Recht ein, dass sich weder aus der Tatsache, dass in der Stadt V. _____ ein Zimmer angemietet wurde, noch aus den in der Stadt V. _____ und Umgebung angefallenen Restaurantspesen ableiten lässt, dass die Gesellschaft überwiegend am jeweiligen Wohnsitz des Geschäftsführers verwaltet wurde. Nachdem die Vorinstanz feststellte, dass das angemietete Zimmer für die geschäftliche Nutzung ungeeignet gewesen sei, ist auch nicht davon auszugehen, dass die Geschäftsführung von diesem Zimmer aus getätigt wurde. Wenn die Vorinstanz aus besagten Umständen sowie aus der nicht nachgewiesenen Geschäftsführungstätigkeit am statutarischen Sitz in U. _____ auf den (jeweiligen) Wohnsitz des Geschäftsführers als Ort der tatsächlichen Verwaltung geschlossen hat, hat sie die Beweise willkürlich gewürdigt und den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, weshalb das Bundesgericht daran nicht gebunden ist (vgl. E. 2.2). Mit Blick auf die vom kantonalen Steueramt und der Vorinstanz bereits vorgenommenen Erhebungen ist nicht anzunehmen, dass weitere Abklärungen neue verwertbare Erkenntnisse brächten, weshalb von einer Rückweisung abzusehen ist (antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3). Damit ist eine (überwiegende) Geschäftsführungstätigkeit am (jeweiligen) Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton Zürich nicht erwiesen. Die Konsequenzen dieser Beweislosigkeit hat der Kanton Zürich zu tragen. Folglich kommt eine uneingeschränkte Steuerpflicht in diesem Kanton nicht in Frage (vgl. E. 4.2 und 6.1).

E. 7

Nach dem Gesagten steht dem Kanton Zug, wo sich der Sitz der Gesellschaft befindet, für die Steuerperioden 2015 bis 2018 das unbeschränkte Besteuerungsrecht zu. Demzufolge ist die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023 gutzuheissen. Entsprechend dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin ist die Beschwerde gegenüber dem Kanton Zug abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann (vgl. E. 1.3).

E. 8.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG). Dieser hat der Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

E. 8.2

Die Kosten- und Entschädigungsfolgen der kantonalen Rechtsmittelverfahren sind entsprechend dem Verfahrensausgang neu festzulegen. Die Sache wird diesbezüglich an die Vorinstanz zurückgewiesen (Art. 67, Art. 68 Abs. 5 BGG).

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