

BGer 9C_547/2023 vom 8. April 2025

Bundesgericht, 2025-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_547_2023

FR: TF 9C_547/2023 du 8 avril 2025

IT: TF 9C_547/2023 del 8 aprile 2025

Erwägungen

E. 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 BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Dieser Entscheid hat die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Zürich zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid). Unabhängig davon, ob Steuerdomizilentscheide als Vor- oder als Endentscheide zu betrachten sind, ist die Beschwerde dagegen bzw. gegen den betreffenden Entscheid der oberen kantonalen Instanz zulässig, weil es um die Zuständigkeit des betroffenen Kantons geht (Urteile 9C_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 148 II 285 , aber in: StE 2022 A 24.21 Nr. 43; 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.1). 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 gegen den Kanton Zürich ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 150 II 346 E. 1.6; 149 IV 57 E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 150 II 346 E. 1.6; 149 II 43 E. 3.6.4; BGE 148 I 160 E. 3; BGE 148 III 215 E. 3.1.4; BGE 148 IV 356 E. 2.1; BGE 148 V 366 E. 3.3).

E. 2.2

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 und für den die Bindungswirkung nicht gilt. Zu diesen Vorbringen muss sich auch die beschwerdeführende Partei frei äussern können. Insoweit kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren (BGE 139 II 373 E. 1.7 mit Hinweisen; Urteile 9C_73/2024 vom 26.

Februar 2025 E. 2.2; 2C_615/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2; 2C_55/2021 vom 28. Dezember 2021 E. 2.1.2).

E. 2.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). 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 (zum Ganzen: BGE 150 II 346 E. 1.5; sodann 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 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Strittig und zu prüfen ist - im Rahmen des Steuerdomizilverfahrens -, wo das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin zu verorten ist.

E. 3.1

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht (vgl. § 55 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] und § 51 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 21. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 621.11] 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. Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person, 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. 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 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.1, zur Publikation

vorgesehen; 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). 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 (vgl. implizit Urteil 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 4, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286).

E. 3.2

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 (Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.2 m.H., zur Publikation vorgesehen).

E. 4.1

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat in Übereinstimmung mit dem Urteil des Steuerrekursgerichts zusammengefasst festgestellt, dass der Sitz im Kanton Zug bloss formeller Natur sei (sog. Briefkastendomizil). So hätte die Beschwerdeführerin keine Räume zur alleinigen Nutzung zur Verfügung, bezahle bloss eine Domizilgebühr von Fr. 1'200.- anstelle einer Miete und beschäftige vor Ort kein Personal. Zudem habe die Beschwerdeführerin dies auch nicht weiter substantiiert bestritten.

Weiter ist das Verwaltungsgericht unter Würdigung der ihm vorliegenden Beweismittel zum Schluss gekommen, dass wenn sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers drehe und - wie hier - kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung ausgemacht werden könne, am Wohnsitz des Geschäftsführers der Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen werden könne. Im Detail hält es Folgendes dazu fest:

E. 4.1.1

Zunächst schliesst es, dass die Geschäftsführung einzig durch den Verwaltungsrat B._____ erfolge:

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Rahmen des Gesellschaftszwecks (Qualitätszertifizierung von (...) systemen, Engineering und fachtechnischer Beratung und Betreuung sowie Verkauf, Vermietung und Vermittlung von (...) systemen) werde durch selbständige Fachleute ausgeübt, die länderabhängig mandatiert würden. B._____ sei als Geschäftsführer tätig und sei zu 90 % seiner Arbeitszeit im Ausland tätig und führe die Geschäfte der Beschwerdeführerin vom jeweiligen Standort aus. Sodann bilde das Prüflabor in V._____ (Deutschland) den Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Namentlich sei der Standort V._____ (Deutschland) insbesondere durch das eigene Prüf- und Entwicklungslabor zum Hauptwirkungsort der Beschwerdeführerin avanciert. Das Büro in U1._____ (Deutschland) übernehme vor allem die Gremientätigkeiten,

Fachvorträge und technische Beratung der Beschwerdeführerin. Hier sei der Sitz von Frau Dr. F. _____, die von hier aus Kunden im In- und Ausland betreue und Projekte vorbereite und konzipiere. Ausgehend vom Gründungssitz in der Schweiz betreue B. _____ vornehmlich Kunden im Ausland. Hieraus werde klar, dass das Tagesgeschäft im Ausland, insbesondere in Deutschland stattfinden würde. Ob und wie viele Angestellte dort beschäftigt seien, könne offengelassen werden, da diese nicht für die tatsächliche Leitung des Unternehmens zuständig seien. Es sei daher auch nicht erforderlich abzuklären, welcher Personalaufwand dort [in Deutschland] anfallen werde. Denn die Geschäftsführung erfolge unbestrittenermassen einzig durch den zur Geschäftsführung autorisierten Verwaltungsrat B. _____.

E. 4.1.2

Sodann sei der Frage nachzugehen, wo das "Day-to-day-Management" durch B. _____ erfolge. Die Unterinstanz führe hierzu aus, dass bereits aufgrund der Tatsache, dass in V. _____ (Deutschland) ein Prüfungs- und Entwicklungslabor betrieben werde, ersichtlich sei, dass wichtige Entscheide der Geschäftsführung auch an diesem Standort getroffen würden. Aus der Auflistung der Auslandsaufenthalte 2014 - 2020 von B. _____ ergebe sich jedoch kein Hinweis auf einen Aufenthalt in V. _____ (Deutschland). Hierzu würde sich die Beschwerdeführerin auch nicht weiter äussern. Grundsätzlich sei unbestritten, dass mit der Tätigkeit von B. _____ eine hohe Reisetätigkeit im Ausland einhergehe. Im Jahr 2015 habe er - ohne Einreichung entsprechender Belege (z.B. Flugtickets, Hotelübernachtungen) hierfür - 48 Auslandsreisen, im Jahr 2016 58, im Jahr 2017 63, im Jahr 2018 26 und im Jahr 2019 44 Auslandsreisen unternommen. Vor Ort bei den Kunden im Ausland sei er einerseits in seiner Funktion als Angestellter für die Beschwerdeführerin tätig, andererseits dürfte er dort aber auch massgebende Entscheide als Geschäftsführer getroffen haben. Den Aufenthalten im Ausland würden die Aufenthalte an seinem Wohnort im Kanton Zürich gegenüberstehen: Es könne ohne Weiteres die Annahme getroffen werden, dass B. _____ während dieser restlichen Zeit die Geschäfte der Beschwerdeführerin von seinem Wohnort aus geleitet habe.

E. 4.1.3

Auf dieser Basis erwog schliesslich das Verwaltungsgericht, dass sich kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung ausmachen lasse. Drehe sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und könne - wie hier - kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, könne am Wohnsitz des Geschäftsführers der Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen werden. Da sich die zentrale Geschäftsführung bei B. _____ konzentrieren würde, sei der Schluss der Unterinstanz, jener habe die Geschicke der Gesellschaft von seinem jeweiligen Wohnort im Kanton Zürich geleitet, zu bestätigen.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Vorinstanz Beweislosigkeit angenommen und ihr die beweisrechtlichen Folgen derselben auferlegt habe. Wenn eine steuerbegründende Tatsache beweislos geblieben sei - gemeint vorliegend der geografische Schwerpunkt der Geschäftsführung zur Lokalisierung des Orts der tatsächlichen Verwaltung -, so könne ein unbewiesener Sachverhalt nicht der Beschwerdeführerin angelastet werden. Auch sei es in diesem Fall willkürlich darauf abzustellen, der Geschäftsführer habe schewergewichtig an seinem Wohnsitz die tatsächliche Verwaltung der

Beschwerdeführerin vorgenommen.

E. 4.3

Der Kanton Zug bestreitet den Schluss des Verwaltungsgerichts ebenfalls; werde die Geschäftsführung an verschiedenen Orten wahrgenommen und lasse sich, trotz Mitwirkung der Beschwerdeführerin, kein Schwerpunkt feststellen, stehe dem Sitzkanton das Besteuerungsrecht zu. Andernfalls sei im Übrigen das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich für die Steuerperiode 2015 verwirkt.

E. 5.1

Das Bundesgericht hat sich unlängst in einem zur Publikation bestimmten Urteil (9C_73/2024 vom 26. Februar 2025) mit grundlegenden Fragen zur Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung befasst. Hierin hat es festgehalten, aus den konkreten Umständen des Einzelfalls könne sich zwar ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden seien, sodass sich die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort begründet erweisen könne. 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. 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. 5.2

Wohl bezieht sich die Vorinstanz bei ihrer Würdigung darauf, dass auch am Wohnort des Geschäftsführers die Geschäfte der Beschwerdeführerin geleitet worden seien, nämlich dann, wenn dieser nicht im Ausland gewohnt habe, wo er ebenfalls "massgebende Entscheide als Geschäftsführer" getroffen haben dürfte (angefochtenes Urteil E. 4.2). Daraufhin hat die Vorinstanz - für das Bundesgericht verbindlich - festgestellt, dass sich ein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung nicht ausmachen lasse. Gleichwohl hat es alsdann geschlossen, weil sich die Geschäftsführung der Gesellschaft um die Geschäftstätigkeit des alleinigen Geschäftsführers drehe, befinde sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung an dessen Wohnsitz. Damit hat die Vorinstanz den Wohnsitz des Geschäftsführers als Rückfallebene im Sinne eines subsidiären Steuerdomizils der juristischen Person herangezogen, was sich vor dem Hintergrund der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 5.1) als unzutreffend erweist.

Die Beschwerdeführerin beanstandet daher zu Recht eine Verletzung der Verteilung der (objektiven) Beweislast. Durch die vorinstanzliche Feststellung, dass sich kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung ausmachen lässt, bleibt der Ort der tatsächlichen Verwaltung beweislos. Kann - wie hier - 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, kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus (E. 3.1).

E. 6.1

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 5. Juli 2023 für die Steuerperioden 2015 - 2019 als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich wird aufgehoben.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG).

E. 6.3

Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin aufgrund deren Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG). Dem Kanton Zug, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

E. 6.4

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.