

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.96 vom 15. April 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-04-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.96

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.96 du 15 avril 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.96 del 15 aprile 2019

Regeste

Persönliche Zugehörigkeit einer juristischen Person. Der Geschäftsführer und Alleinaktionär der Gesellschaft übte seine Geschäftstätigkeit in der Regel direkt vor Ort bei seinen Kunden aus. Deswegen benötigte die Gesellschaft grundsätzlich keine festen Einrichtungen. Den Sitz hatte die Gesellschaft auf Zypern, wobei es sich hierbei unbestrittener Massen nur um ein Briefkastendomizil handelte. Verteilt sich die Geschäftsleitung wie im vorliegenden Fall auf viele einzelne Orte, ist unter diesen Orten der Schwerpunkt zu ermitteln. Im Gegensatz zu Betriebsstätten muss der Ort der tatsächlichen Verwaltung dabei keine absolute quantitative Erheblichkeit aufweisen. Der Schwerpunkt kann also bereits mit wenigen Arbeitstagen pro Jahr gegeben sein, falls die Aktivität an jedem anderen Ort geringer ausfällt. Dementsprechend beanspruchte das kantonale Steueramt zurecht die Steuerhoheit über die Gesellschaft. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2019.124

- 7 - rers nicht weiter einzugehen ist. Zur Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist denn auch nicht relevant, wo der Geschäftsführer seinen steuerlichen Wohnsitz hat, sondern wo die Geschäftsführung besorgt wird (vgl. E. 1c). Die Ausführungen der Gesellschaft, wonach der Geschäftsführer die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft dort besorgt, wo er sich gerade befindet, erscheint plausibel. Dies wird vom kantonalen Steueramt auch nicht bestritten. Folglich ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsleitungsentscheide überall fällt, ohne dass er hierfür eine besondere Infrastruktur benötigt. Dementsprechend ist darauf abzustellen, wo sich der Geschäftsführer aufhält, wobei nicht anzunehmen ist, dass der Geschäftsführer die tatsächliche Verwaltung während der von ihm geführten Workshops besorgt. d) Die Gesellschaft macht geltend, ihre Geschäftstätigkeit finde primär in den Ländern Australien, Dänemark und in den USA statt. Der Geschäftsführer als "treibende Kraft" der Gesellschaft arbeite primär bei den Kunden vor Ort; dabei nutze er deren Infrastruktur und lasse sich von deren Personal unterstützen. Aus dem von der Gesellschaft eingereichten Log-Buch geht denn auch hervor, dass der Geschäftsführer den Grossteil seiner Arbeitstage im Ausland verbringt. Einen Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit können die Vertreter der Gesellschaft – nach eigenen Angaben – nicht ausmachen. Zwar verbrachte der Geschäftsführer gemäss Log-Buch beispielsweise im Jahr 2013 78 Arbeitstage in den USA, jedoch verteilen sich diese 78 Arbeitstage auf mehrere Standorte. Dabei verblieb der Geschäftsführer kaum je länger als 5 Tage am selben Standort. Nach einer jeweils kurzen Verweildauer bei einem Kunden (mit Übernachtung in lokalen Hotels) reiste er in der Regel weiter zum nächsten

Kunden. Diese Reise kann in eine andere Stadt, ein anderes Land oder auf einen anderen Kontinent führen.

E. 3

a) Obwohl es eine langjährige Rechtsprechung zum Ort der tatsächlichen Verwaltung gibt, wurde bisher nicht explizit festgehalten, welche geographischen Aus- masse ein Ort der tatsächlichen Verwaltung hat, bzw. welcher geographischer Konsoli- dierungskreis (z.B. Gebäude, Gemeinde, Kanton, Land) für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung massgeblich ist. Im vorliegenden Fall ergibt sich ein an- derer Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsleitung, je nachdem wie der Begriff des Orts (im Sinne eines solchen Konsolidierungskreises) definiert wird. Deswegen stellt sich die Frage, ob darunter ein Land, eine Ortschaft, ein Gebäude oder gar ein Zimmer zu verstehen ist. Der Begriff des Orts wird weder im DBG noch im StG oder im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 8 - und Gemeinden (StHG) definiert. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Zypern definiert den Begriff nicht. In der Literatur wird zum Teil eine implizite Definition vorausgesetzt. So wird teilweise zur Prüfung der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz darauf abgestellt, ob die tatsächliche Verwaltung hauptsächlich in der Schweiz stattfindet (Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2010, S. 161, der als Ort der tatsächlichen Verwaltung implizit einen Staat versteht; ebenso Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, S. 294; Peter Mäusli, Die An- sässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 82). In der Lehre wird auch darauf hingewiesen, dass es nur einen einzigen Ort der tatsächlichen Geschäfts- leitung geben könne (Peter Mäusli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 N 166 OECD-MA) und dass dieser Ort dort anzunehmen sei, wo der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der Gesellschaft liegt (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 78). In der Botschaft zum StHG findet sich zumindest die Aussage, dass als Ort der tatsächlichen Verwal- tung derjenige Ort, an welchem die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, zu verstehen sei (BBl 1983 III 1, 108; vgl. auch Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 15 DBG). Dies wird denn auch vom Bundesgericht so vertreten (statt vieler BGr, 7. Septem- ber 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwal- tung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, in: StR 2008 742 ff., 751, mit Hinweisen). b) Obwohl der Begriff des Orts (Konsolidierungskreis) weder vom Gesetzge- ber noch von der Rechtsprechung oder Literatur klar definiert wird, wird meist implizit davon ausgegangen, dass es einen Ort geben muss, an welchem die Fäden der Ge- schäftsleitung zusammenlaufen können. So hält denn auch das Bundesgericht fest, dass bei einer Verteilung der tatsächlichen Verwaltung auf mehrere Orte der Schwer- punkt der Geschäftsführung zu identifizieren ist (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3). Würde man im vorliegenden Fall auf die zeitliche Dauer der Aktivi- tät pro Land abstellen, dann wäre der Schwerpunkt wohl in den USA zu verorten. Es wäre aber wohl kaum zutreffend, davon zu sprechen, dass dort die Fäden der Ge- schäftsführung zusammenlaufen. Vielmehr war der Geschäftsführer in den USA an vielen verschiedenen Orten tätig, ohne dass sich dabei ein Mittelpunk der ökonomi- schen Existenz der Gesellschaft gebildet hätte. Sodann genügt es in der Praxis auch nicht, den Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem Land zu verorten, da Steuerjuris- diktionen innerhalb

eines Landes oft weiter unterteilt sind. Geht man mehrstufig vor, 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 9 - indem man zuerst den Schwerpunkt der Geschäftsführung nach Ländern und erst dann nach Kantonen/Bundesstaaten und zuletzt nach Gemeinden bestimmt, kommt man zu einem anderen Ergebnis, je nachdem wie die Grenzen der einzelnen Steuerjurisdiktionen gezogen sind. Ausserdem zeigt der vorliegende Fall, dass man bei einem stufenweisen Vorgehen den Ort der tatsächlichen Verwaltung allenfalls in einem Hotelzimmer verorten müsste, in welchem die Fäden der Geschäftsleitung eben nicht zusammenlaufen und in dem sich der Geschäftsführer nur während weniger Tage aufgehalten hat. Da dies der einschlägigen bundesgerichtlichen Praxis widerspricht, ist es angezeigt, die Geschäftsführungstätigkeit in verschiedenen Räumlichkeiten bzw. auf der kleinsten Ebene zu vergleichen. Auch für die Angabe des Sitzes im Handelsregister ist die Bezeichnung einer spezifischen Adresse notwendig (Art. 2 lit. c der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007). Es liegt nahe, den Ort der tatsächlichen Verwaltung mit derselben Präzision festzulegen wie den statutarischen Sitz. Damit ist zwar definiert, welcher Konsolidierungskreis zur Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung herangezogen werden soll, aber noch nicht, ob dieser eine gewisse Mindestqualität aufweisen muss. Die Gesellschaft macht geltend, die Arbeitstage des Geschäftsführers in der Schweiz hätten in keinem Jahr 14 Tage überschritten. Dabei lässt sie offen, wo die Gesellschaft den Schwerpunkt ihrer Geschäftsleitung haben soll. Sie führt aus, der Geschäftsführer nehme die Geschäftsleitung von überall aus wahr, er fälle seine Entscheidungen also in Hotelzimmern oder bei Kunden. Deswegen sei kein Schwerpunkt der Geschäftsführung bestimmbar. Dabei geht die Gesellschaft davon aus, dass der Schwerpunkt der Geschäftsführung eine absolute und nicht eine relative Grösse darstellt. Es bleibt zu prüfen, ob bei einer Verteilung der Geschäftsführung auf viele verschiedene Orte auch eine – absolut betrachtet – geringfügige Präsenz an einem Ort aufgrund ihrer relativen Intensität den Schwerpunkt der Geschäftsführung begründet (E. 4). Vorgängig ist aber zu eruieren, ob sich der relative Schwerpunkt der Geschäftsführung überhaupt in der Schweiz befindet. c) Der Aufenthalt des Geschäftsführers in der Schweiz betrug 95 Tage im Jahr 2013, 61 Tage im Jahr 2014, 121 Tage im Jahr 2015, 85 Tage im Jahr 2016 und 85 Tage im Jahr 2017. Zwar macht die Gesellschaft geltend, dass beispielsweise lediglich 4 der insgesamt 95 Anwesenheitstage im Jahr 2013 als Arbeitstage zu werten sind, jedoch vermag sie hierfür keinen Nachweis zu erbringen. Dies nicht zuletzt deswegen, weil der Geschäftsführer – auch nach den Ausführungen der Gesellschaft – keine besondere Infrastruktur benötigt, um seine Arbeit zu verrichten. Aus dem eingereichten Log-Buch ergibt sich, dass der Geschäftsführer eine überdurchschnittliche Arbeitsauslastung bewältigte. Ausserdem ergeben sich aus dem Log-Buch auch immer wieder längere Aufenthalte in der Schweiz von mehreren Tagen. Auf Basis dieser Indizien ist davon auszugehen, dass das Ausmass der in der Schweiz ausgeübten Geschäftsleitung die von der Gesellschaft ausgewiesenen Arbeitstage übersteigt. Dem sind kurze Aufenthalte in Hotelzimmern, in Flugzeugen und in Räumen der Kunden gegenüberzustellen. Zwar sind die Aufenthalte des Geschäftsführers in der Schweiz in der Regel nicht länger als seine Verweildauer bei einem Kunden der Gesellschaft, jedoch hält sich der Geschäftsführer regelmässig in B im Kanton Zürich auf. Dabei ist es sehr wahrscheinlich, dass der Geschäftsführer gesamthaft betrachtet mehr Geschäftsleitungsentscheide in B trifft als an jedem anderen einzelnen Ort. Die von der Gesellschaft eingereichten Unterlagen

- 10 - reichten Log-Buch ergibt sich, dass der Geschäftsführer eine überdurchschnittliche Arbeitsauslastung bewältigte. Ausserdem ergeben sich aus dem Log-Buch auch immer wieder längere Aufenthalte in der Schweiz von mehreren Tagen. Auf Basis dieser Indizien ist davon auszugehen, dass das Ausmass der in der Schweiz ausgeübten Geschäftsleitung die von der Gesellschaft ausgewiesenen Arbeitstage übersteigt. Dem sind kurze Aufenthalte in Hotelzimmern, in Flugzeugen und in Räumen der Kunden gegenüberzustellen. Zwar sind die Aufenthalte des Geschäftsführers in der Schweiz in der Regel nicht länger als seine Verweildauer bei einem Kunden der Gesellschaft, jedoch hält sich der Geschäftsführer regelmässig in B im Kanton Zürich auf. Dabei ist es sehr wahrscheinlich, dass der Geschäftsführer gesamthaft betrachtet mehr Geschäftsleitungsentscheide in B trifft als an jedem anderen einzelnen Ort. Die von der Gesellschaft eingereichten Unterlagen

vermögen nicht als Gegenbeweis zu genügen. Folglich ist zumindest der relative Schwerpunkt der Geschäftsleitung in der Schweiz zu verorten. Der Umstand, dass der Geschäftsführer für die Schweiz keine Arbeitsbewilligung hat, vermag nicht zu beweisen, dass er in der Schweiz keine Geschäftsleitungsentscheidungen fällt. d) Weiter bringt die Gesellschaft vor, dass an ihrem statutarischen Sitz zwar keine Infrastruktur vorhanden sei, diese aber auch nicht benötigt werde. Dies zeigt sich auch dadurch, dass der Geschäftsführer seine Beratungstätigkeit jeweils vor Ort bei den Kunden der Gesellschaft ausüben kann. Ausserdem macht die Gesellschaft geltend, ihr Geschäftsführer könne gar nicht von seinem Wohnsitz aus die tatsächliche Verwaltung besorgen, zumal in der Wohnung nicht einmal ein Arbeitszimmer vorhanden sei. Die tatsächliche Verwaltung werde stattdessen bei den Kunden und in Hotelzimmern vorgenommen. Diese Argumente vermögen indessen nicht zu überzeugen. Falls es dem Geschäftsführer möglich ist, die Gesellschaft auf seinen Geschäftsreisen und in Hotelzimmern zu verwalten, ist es ebenso gut möglich, dies am eigenen Wohnsitz zu tun, selbst wenn dort kein Arbeitszimmer vorhanden ist.

E. 4

a) Im vorliegenden Fall führt das Abstellen auf den relativen Schwerpunkt der Geschäftsführung dazu, dass die Gesellschaft in B zu besteuern ist. Dies obwohl nach Angaben der Gesellschaft beinahe die gesamte Geschäftsleitung im Ausland besorgt wird. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht eine absolute Mindestschwelle an Geschäftsführungstätigkeiten an diesem Ort voraussetzt. Ist eine solche Mindestschwelle zu erreichen, wäre die Fol- 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 11 - ge, dass eine Gesellschaft nicht zwingend einen Ort der tatsächlichen Verwaltung haben muss. Nach Auffassung des kantonalen Steueramtes ist dies nicht möglich, zumal die Gesellschaft ansonsten nach Belieben durch Sitzverlegung auswählen könne, wo sie Steuern zahlen möchte. Weitere Ausführungen zu dieser Frage finden sich im – eher knapp begründeten – Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes nicht. In der Beschwerde- und Rekursantwort verzichtete das kantonale Steueramt auf Ausführungen zu den sich stellenden Rechtsfragen und verwies auf besagten Einspracheentscheid. Auch die Vertreter der Gesellschaft tragen zur Beantwortung dieser Frage wenig Steuerrechtliches bei und verweisen stattdessen auf das Gedicht "Die unmögliche Tatsache" von Christian Morgenstern. Die Gesellschaft bringt in ihrer Beschwerde- und Rekurschrift implizit zum Ausdruck, dass der Geschäftsführer in der Schweiz eine gewisse Mindestpräsenz haben müsse, um in B den Ort der tatsächlichen Verwaltung begründen zu können. Sie hält ausserdem dafür, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung selbst dann auf Zypern liegen könne, wenn dort keine Infrastruktur vorhanden sei. b) Zur Frage, ob eine Gesellschaft einen Ort der tatsächlichen Verwaltung haben muss und falls nicht, ob beim Fehlen eines solchen die Steuerhoheit an den Ort des statutarischen Sitzes zurückfällt, gibt die jüngere Rechtsprechung des Bundesgerichts zu interkantonalen Steuerhoheitskonflikten Aufschluss. In seinem Entscheid vom 1. Februar 2019 hält das Bundesgericht fest, dass juristische Personen ihr Hauptsteuerdomizil dort haben sollen, wo der tatsächliche Mittelpunkt ihres Eigenlebens, also der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung liegt. Zwar geht der Gesetzgeber gemäss Art. 56 ZGB davon aus, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung und der Sitz zusammenfallen, jedoch kann diese Vermutung umgestossen werden, wenn der Ort der tatsächlichen Verwaltung an einem anderen Ort nachgewiesen wird (BGr, 1.

Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6). Aus dem Gesagten ist zu schliessen, dass die Steuerhoheit nicht beim Sitz zu verorten ist, wenn sich dort gar keine Geschäftsführungstätigkeiten abspielen. Im vorliegenden Fall steht fest und ist auch unumstritten, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befindet. Damit ist bereits erstellt, dass die in Art. 56 ZGB verankerte Vermutung hier nicht greift und die Steuerhoheit nicht dem Ort des Sitzes zuzuweisen ist. Indessen ist aber die Frage, ob es eine absolut bemessene Mindestqualität gibt, welche ein Ort der tatsächlichen Verwaltung 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 12 - erfüllen muss oder ob hierfür ein lediglich relativer Schwerpunkt der Geschäftsführungstätigkeit genügt, noch nicht beantwortet. c) Mögliche Gründe für und gegen eine absolute Mindestqualität des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung ergeben sich aus dem Vergleich mit den steuerrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung einer Betriebsstätte. Die Schweizer Steuerrechtslehre wie auch die einschlägigen Gesetzesnormen unterscheiden bei der steuerlichen Zugehörigkeit zwischen der persönlichen und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Erstere begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Im interkantonalen Steuerrecht wird auch vom Hauptsteuerdomizil gesprochen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 5 N 1 ff.; Blumenstein/Locher, S. 70 f.). Liegt hingegen nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit vor, wird im interkantonalen Steuerrecht von einem Nebensteuerdomizil oder einer Betriebsstätte gesprochen. Dabei handelt es sich um einen Ort, zu welchem eine steuerrechtlich erhebliche Beziehung besteht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil (Zweifel/Hunziker, § 5 N 6). Indessen stellt dabei nicht jede Präsenz einer juristischen Person auch eine Betriebsstätte dar. Eine Betriebsstätte im Kanton ist dann vorhanden, wenn sich hier ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automaten etc.) befinden, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden). aa) Die qualitative Erheblichkeit verlangt, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb bzw. zum betrieblichen Bereich gehört, auch wenn eine besondere Funktion ausgeübt wird, die nicht direkt zum Gewinn beiträgt (Daniel de Vries Reilingh, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 11 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeiten anderer Betriebsstätten unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. bb) Die quantitative Erheblichkeit will bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine übermässige Aufsplitterung des Steuersubstrats vermeiden. Die quantitative Erheblichkeit muss aufgrund der Bedeutung der Betriebsstätte als solche beurteilt werden, d.h. absolut und nicht aufgrund des Grös-

2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 13 - senverhältnisses zum Gesamtunternehmen – d.h. relativ –, zu dem sie gehört (de Vries Reilingh, § 11 N 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Betriebliche Aktivitäten können auch dann eine Betriebsstätte begründen, wenn keine menschliche Arbeitskraft eingesetzt wird. Eine solche wird etwa dann angenommen, wenn die Tätigkeit des Unternehmens durch automatisch arbeitende Maschinen geleistet wird. Beispiele sind etwa Verkaufs- und Spielautomaten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 23 StG sowie de Vries Reilingh, § 11 N 19 mit Hinweis auf mehrere, allerdings vor mehr als 100 Jahren

gefällte Bundesgerichtsentscheide). Folglich kann bei Betriebsstätten nicht auf eine relative quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit abgestellt werden, sondern es muss eine absolute quantitative Erheblichkeit gegeben sein. Verteilt sich also die Tätigkeit einer juristischen Person auf eine Vielzahl verschiedener Orte, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass jeder dieser Orte eine Betriebsstätte darstellt. Bedenkt man, dass jede Betriebsstätte im interkantonalen wie auch internationalen Verhältnis den Veranlagungsaufwand erhöht, ist diese Regelung durchaus sinnvoll. Dies bedeutet aber auch, dass allenfalls gar keine Betriebsstätten bestehen, wenn die quantitative Erheblichkeit an keinem Ort gegeben ist. In diesem Fall würde das gesamte Steuersubstrat dem Ort der persönlichen Zugehörigkeit zustehen. d) Indessen ist eine juristische Person bloss an einem Ort persönlich zugehörig. Hätte eine Person gar keine persönliche Zugehörigkeit, würde dieses Steuersubstrat keinem anderen Domizil zufallen. Die juristische Person wäre steuerlich an keinem Ort ansässig und würde auch an keinem Ort steuerpflichtig. Die Gesellschaft macht geltend, sie sei an ihrem statutarischen Sitz steuerpflichtig und bezahle dort auch 12.5% Gewinnsteuern. Dem ist zwar insofern zuzustimmen, als das Steuersubstrat aufgrund der Anknüpfung am statutarischen Sitz nicht ins Leere fällt, jedoch würde das primäre Besteuerungsrecht einem Ort zukommen, an welchem unbestrittenermassen keine Infrastruktur besteht und von welchem aus die Gesellschaft auch nicht verwaltet wird. Im vorliegenden Fall liegt nicht nur der tatsächliche Mittelpunkt des Eigenlebens der Gesellschaft ausserhalb von Zypern, sondern deren gesamtes Eigenleben spielt sich an anderen Orten ab. Würde man also die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft am statutarischen Sitz der Gesellschaft verorten, würde man diesem gegenüber dem Ort der tatsächlichen Verwaltung einen Vorrang einräumen, für den es keine Grundlage gibt (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3 ff.). Sodann ist eine absolute quantitative Erheblichkeit des Orts der tatsächlichen Verwaltung auch nicht notwendig, um eine Zersplitterung des Steuersubstrats zu verhindern. Wird kon-

- 14 - sequent auf die relative quantitative Erheblichkeit abgestellt, gibt es nur einen Ort der tatsächlichen Verwaltung. Würde stattdessen auf eine absolute quantitative Erheblichkeit abgestellt, wäre zu verlangen, dass die Mehrheit der Geschäftsentscheide am vermeintlichen Ort der tatsächlichen Verwaltung gefällt wird. Ansonsten wären mehrere Orte der tatsächlichen Verwaltung möglich, was bereits steuersystematisch nicht sein kann (Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD 2017, Commentary on Article 4 N 24; Blumenstein/Locher, S. 54). Legt man nämlich die Hürde für die quantitative Erheblichkeit dermassen hoch an, könnte bereits eine Verteilung der Geschäftsführung auf drei verschiedene Standorte dazu führen, dass keiner dieser Orte die notwendige quantitative Erheblichkeit aufweist, um als Ort der tatsächlichen Verwaltung zu qualifizieren. Dies kann nicht im Sinne der gesetzlichen Regelung sein. Folglich muss für den Ort der tatsächlichen Verwaltung die relative quantitative Erheblichkeit der dort ausgeübten Tätigkeiten genügen. e) Eine allein aufgrund des (mathematischen) schwerpunktmässigen physischen sporadischen Aufenthalts eines ständig reisenden Geschäftsführers an bestimmten (geographischen) Orten veranlasste Aussage über die tatsächliche Verwaltung einer Aktiengesellschaft oder GmbH greift allerdings zu kurz: Als der Gesetzgeber 1951 den Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" bzw. den Ort, an welchem "die Verwaltung geführt wird" (vgl. § 4 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1952) formulierte, stand der rasante technologische Fortschritt in der Kommunikation (von hand- bzw. schreibmaschinengeschriebenen Briefen, Telegraphie und Festnetztelefonie hin zu Mobiltelefonie bzw. mobiler Datenübertragung), der

Computertechnologie (von persönlichen Sekretären und Sekretärinnen am Telefon und hinter Schreibmaschinen hin zu Laptops und Smartphones) sowie der Transportmöglichkeiten (Entwicklung hin zu einer wohlfeilen, fast grenzenlosen Mobilität zu Land, Luft und Wasser) nicht im Raum. So schwingt im Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" nach der damaligen Konzeption des Gesetzgebers aufgrund der noch schwerfälligen bzw. noch nicht existenten modernen (Digital-)Technik immer auch mit, dass eine – wenn auch minimale – träge, einigermaßen schwierig zu verschiebende Infrastruktur vorhanden sein musste. Es war damals nicht denkbar, dass diese (minimale) Infrastruktur (Aktenschränke, Sekretär bzw. Sekretärin, Schreibmaschine, Telefonanschluss über Kupferkabel) ohne Weiteres eingepackt und weltweit (!) innert Stunden an einem beliebigen anderen Ort in Betrieb genommen werden könnte. Eine Sekretärin/ein Sekretär hatte einen Arbeitsvertrag, einen Arbeitsweg und ein Zuhause (evtl. mit Familie, etc.). Der Aktenschrank hatte ein gewisses Gewicht und war auf Reisen kaum mitführbar. Die 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 15 - Änderung von Adressen und Telefonanschlüssen setzte eine gewisse Planung voraus und war nicht – wie heute etwa ein Mobiltelefonanschluss oder eine e-mail-Adresse – völlig unabhängig vom physischen Aufenthaltsort des Geschäftsführers wählbar. Diese Infrastruktur musste aufgrund der physischen Beschaffenheit in aller Regel auch in einer auf eine gewisse Langfristigkeit (meist über Jahre) ausgelegten Räumlichkeit untergebracht sein. Kurze Hotelaufenthalte in wechselnden Hotelzimmern oder das sporadische Aufsuchen der immer gleichen Ecke eines Restaurants oder Cafés ("Büro im Starbucks") waren aufgrund der beschränkten technischen Möglichkeiten als Ort der "tatsächlichen Verwaltung" schlicht nicht denkbar. Über die Selbstverständlichkeit, dass ein Ort, wo die Verwaltung geführt wird, nach Möglichkeit mit den Merkmalen "Verlässlichkeit", "Langfristigkeit" und "Erkennbarkeit" ausgestattet sein würde, brauchte sich der Gesetzgeber in den Jahren nach dem 2. Weltkrieg somit noch keine Gedanken zu machen. Eine genauere Beschreibung bzw. Definition erübrigte sich schlicht. Inwiefern bei der Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung dessen Dauerhaftigkeit bzw. Langfristigkeit zu berücksichtigen ist, muss hier nicht abschliessend geklärt werden, da sich bereits aufgrund der relativen quantitativen Erheblichkeit der Ort der tatsächlichen Verwaltung ergibt. Einerseits ist es naheliegend, dass ein Geschäftsführer die zentralen Geschäftsführungsentscheidungen nicht während Kundenbesuchen oder Hotelübernachtungen, sondern an einem ihm längerfristig zur Verfügung stehenden Ort trifft. Andererseits ist auch denkbar, dass ein Hotel oder Café, zu welchem die geschäftsführende Person regelmässig zu diesem Zweck zurückkehrt, als Ort der tatsächlichen Verwaltung dienen kann. Indessen ergeben sich bei der Durchsetzung des Steueranspruchs Probleme, falls man den Ort der tatsächlichen Verwaltung beispielsweise in einem Hotelzimmer verortet, wobei fraglich ist, ob diese Problematik durch die Rechtsprechung oder mittels Gesetzesrevision zu lösen ist. Dies kann nach dem Gesagten offenbleiben. f) Entsprechend diesen Erwägungen ist der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft und damit auch deren persönliche Zugehörigkeit in B im Kanton Zürich zu verorten. Aufgrund der vorliegenden Akten ist es zumindest sehr wahrscheinlich, dass die Gesellschaft am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in B den Schwerpunkt ihrer Geschäftsleitung hat. Den Gegenbeweis vermochte die Gesellschaft bzw. ihre Vertreter nicht zu erbringen. Insbesondere konnte nicht nachgewiesen werden, dass 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 16 - der Geschäftsführer während seiner Aufenthalte in der Schweiz nur äusserst selten arbeitet bzw. um rein administrative Belange der Gesellschaft besorgt ist.

E. 5

a) Indessen macht die Gesellschaft geltend, das kantonale Steueramt hätte bereits im Jahr 2011 die notwendigen Informationen gehabt, um die Steuerhoheit über die Gesellschaft zu beanspruchen. Der Umstand, dass das kantonale Steueramt dies erst im Jahr 2018 tue, verstosse gegen Treu und Glauben. b) Der Grundsatz von Treu und Glauben, der in Art. 5 Abs. 3 BV ausdrücklich als ein Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns genannt wird und aus Art. 9 BV folgt, schliesst in erster Linie den Schutz des berechtigten Vertrauens ein. Jede Partei soll dem gegebenen Wort treu bleiben, und die Gegenpartei soll diesem Wort Glauben schenken, d.h. darauf vertrauen dürfen. Der Grundsatz gilt auch im Steuerrecht, und zwar sowohl für die Steuerbehörden wie auch für die Steuerpflichtigen in einem wechselseitigen Verhältnis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 53 ff. StG, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). In diesem Grundsatz ist auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens enthalten. Sowohl die Steuerbehörde als auch die steuerpflichtige Person dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist jedoch im Allgemeinen darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilt als in früheren; eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Einschätzung neu überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 87 StG, mit weiteren Hinweisen). c) Ausserdem ist aus den Akten nicht ersichtlich, inwiefern das kantonale Steueramt in früheren Jahren hätte erkennen sollen, dass die Gesellschaft nicht von Zypern aus verwaltet wird. Die Gesellschaft macht geltend, das kantonale Steueramt hätte bereits in früheren Jahren alle notwendigen Unterlagen gehabt, um ihre Steuerhoheit zu überprüfen. Dabei verkennt sie, dass das kantonale Steueramt diese Unterlagen eben gerade nicht hatte und deswegen im Jahr 2018 die entsprechenden Akten einforderte. Hätte die Gesellschaft das Ziel gehabt, über ihre persönliche Zugehörigkeit Klarheit zu erlangen, wäre es ihr freigestanden, die relevanten Informationen bereits früher dem kantonalen Steueramt proaktiv offenzulegen. Folglich kann nicht von einem widersprüchlichen Verhalten des kantonalen Steueramts gesprochen werden. 2 DB.2019.96 2 ST.2019.124

- 17 -

E. 6

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin/Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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