

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GS.2022.2 vom 25. Juli 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-07-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GS.2022.2](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GS.2022.2)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GS.2022.2 du 25 juillet 2023

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GS.2022.2 del 25 luglio 2023

## Regeste

Beanspruchung der Gemeindesteuerhoheit kraft persönlicher Zugehörigkeit über eine AG durch zwei Gemeinden. Entgegen der einschlägigen Weisung des kantonalen Steueramts gelangt die Verwirkungsfrist in § 193 StG auf Gemeindesteuerhoheitsverfahren nicht zur Anwendung. Die Bezeichnung einer Steuergemeinde in der Einschätzung Staats- und Gemeindesteuern des kantonalen Steueramts dient nur zur Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde, nimmt aber den Entscheid über die Gemeindesteuerhoheit nicht vorweg und hat deshalb diesbezüglich keine formelle oder materielle Rechtskraft. Die nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung geltende Verwirkung des kantonalen Besteuerungsanspruchs bei Zuwarten sowie Gutgläubigkeit der steuerbeziehenden Erstkantons gilt auch im interkommunalen Doppelbesteuerungskonflikt. Ist der Gemeinde die enge Zusammenarbeit eines Liegenschaftenhändlers mit seiner eigenen Gesellschaft als Generalunternehmerin sowie deren Aussenauftritt am Geschäftsort der selbstständigen Erwerbstätigkeit bekannt, so verwirkt sie ihren Anspruch, wenn sie zu lange zuwartet. Im Übrigen beurteilt sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und ist hier mit Bezug auf den Geschäftsort der selbstständigen Erwerbstätigkeit auch für die dort geführte AG zu bejahen.

## Erwägungen

### E. 1

Gemeinde A, vertreten durch Gemeindesteueramt A, dieses vertreten durch RA Dr.iur. B und/oder RA Dr.iur. C,

### E. 2

Gemäss § 189 Abs. 1 StG gelten die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen auch für die Gemeindesteuern. Diese Bestimmung bezieht sich wie bereits erwähnt insbesondere auch auf § 55 StG, welcher die steuerliche Zugehörigkeit definiert (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 189 N 4 StG). Damit kommt die etablierte Rechtsprechung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts zum Sitz bzw. Ort der tatsächlichen Verwaltung auch im interkommunalen Bereich zur Anwendung. a) aa) Juristische Personen sind nach §§ 55 i.V.m. 189 Abs. 1 StG einer Gemeinde gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieser Gemeinde befindet. bb) Als Sitz der Aktiengesellschaft gilt nach Zivilrecht der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 56 ZGB). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am

Sitz erfol- gende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (vgl. anstelle vieler BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bun- desgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung 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 (BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016, E. 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, E. 2.2 = StE B 11.1 Nr. 24, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Massgebend ist so- mit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Min- 1 GS.2022.2 + 3

- 13 - destens im Resultat gilt noch immer der in BGE 45 I 190 E. 204 aufgestellte Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person, ähnlich wie bei natürlichen Personen, am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens liegt (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesell- schaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die ei- gentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Der Ort der administrativen Verwaltung bzw. der bloss untergeordneten Geschäftstätigkeit vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. So sind insbesondere Schreib- und Buchhaltungsarbeiten nicht geeignet, eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung auszulösen. Abzustellen ist auf den Ort der Füh- rung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Be- triebsführung (vgl. BGr, 1. Februar 2019, StE 2019 B 71.31 Nr. 4, E. 2.2). Der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre ist nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsleitung kon- zentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2). Der Wohnsitz der die Gesellschafts- leitung innehabenden Person sollte aber nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbei- ten vorgenommen werden. Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab. Der Wohnsitz des Gesellschafters kann z.B. dann ausschlaggebend sein, wenn die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networ- king des ausschliesslich geschäftsführenden Aktionärs liegt (VGr, 16. März 2016, SB.2015.144 E. 3.2 und zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 N 14 StG). cc) Für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen folgende Indizien: - die Gesellschaft unterhält am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und ist auch telefonisch nicht erreichbar; - die Gesellschaft besitzt am Sitz keine wesentliche Infrastruktur; - am statutarischen Sitz befinden sich weder Leitung noch Geschäftseinrichtun- gen (Büroräumlichkeiten, Personal usw.). Vielmehr stellt ein Beauftragter der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung, nimmt allenfalls 1 GS.2022.2 + 3

- 14 - die für diese bestimmte Post entgegen und leitet sie an die Gesellschaft wei- ter; - Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem ande- ren Ort aus erledigt; - die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort

durchgeführt. dd) Beweispflichtig für den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der eigenen Gemeinde ist diejenige Gemeinde, die dies geltend macht. Sie hat die Umstände dar- zutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der Sitz einer juristischen Per- son in einer anderen Gemeinde nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung in der betreffenden Gemeinde besorgt wird (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., 2021, § 8 N 20). Er- scheint aber der durch diese Gemeinde geltend gemachte Ort der tatsächlichen Ver- waltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaup- teten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb der Gemeinde Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C\_549/2018, E. 2.3). b) Aufgrund der Akten ist dargetan und nachgewiesen, dass der Pflichtigen am statutarischen Sitz in der Wohnung von E in A ein Büro-/Sitzungsraum zur Verfü- gung steht, welcher die tatsächliche Verwaltung dort ermöglicht. Hierzu ist auf das Pro- tokoll vom 9. August 2022 des kantonalen Steueramts, Division Bücherrevision, bezüg- lich der Schwestergesellschaft I AG zu verweisen. Der steueramtliche Revisor hat zur Abklärung der kommunalen Steuerhoheit einen Augenschein in A genommen und hält fest, dass die Geschäftsleitung dort plausibel sei. Im ersten Stock der Liegenschaft stünden Büroräumlichkeiten mit Aktenschränken und einigen benutzten Ablageflächen zur Verfügung. Die Pflichtige belegt ihre Sachdarstellung zudem mit Fotos, welche ei- nen grösseren Raum mit Arbeitsplatz und Sitzungstisch sowie einen Durchgang mit einem weiteren Arbeitsplatz zeigen. Indessen stand der Pflichtigen auch in der Liegen- schaft an der ...strasse 24 in G eine Büroinfrastruktur zu Verfügung, da E dort unbe- stritten eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und dort auch Angestellte für ihn tätig sind. Es steht ihm somit frei, diese Büroinfrastruktur unbeschränkt auch für ge- schäftliche Aktivitäten der Pflichtigen zu nutzen, und da er alleiniger Geschäftsführer und einziger Angestellter der Pflichtigen ist, wäre diesfalls auch deren Aktivität dort zu verorten. Im Übrigen ist es unbestritten, dass in den Jahresrechnungen der Pflichtigen 1 GS.2022.2 + 3

- 15 - in den Geschäftsjahren 2019 und 2020 kein Mietaufwand enthalten ist und damit weder für die Raumnutzung an einem noch am anderen Ort eine Vergütung bezahlt wurde. Die Verfügbarkeit von geeigneten Büroräumen in beiden Liegenschaften lässt deshalb noch keinen Schluss auf den massgebenden Ort der tatsächlichen Verwaltung zu. Damit ist als nächstes zu prüfen, wo die eigentliche Geschäftsleitungsfunktion ausgeübt wurde. Hierzu ist vorab festzuhalten, dass die Pflichtige an beiden Orten ge- gen aussen in Erscheinung trat. Die Pflichtige muss sich entgegen halten lassen, dass sie auf der Firmenschildertafel an der ...strasse 24 in G aufgeführt wird und am Brief- kasten der Einzelfirma ebenfalls ein Schild der Pflichtigen angebracht war. Gemäss den Feststellungen des steueramtlichen Revisors bestanden diese Anschriften auch schon im Jahr 2014. Die Adresse in G wird zudem in Projektunterlagen zu Bauprojek- ten aus den Jahren 2012, 2017 und 2021 als Adresse der Pflichtigen angegeben und dementsprechend auch in Korrespondenz vom Bauamt G verwendet. Die Adresse in G findet sich auch in einem Schreiben der Gebäudeversicherung. Die Schwestergesell- schaft I AG verwendet ebenfalls die Adresse in G. Zugleich aber verwendete die Pflich- tige ebenfalls die Adresse in A in Geschäftsunterlagen, und war der Briefkasten dort angeschrieben. Demnach war die Pflichtige an beiden Adressen erreichbar und nahm geschäftliche Korrespondenz entgegen. Somit stellt sich weiter die Frage, wo die Pflichtige schwergewichtig tätig war. Sie selbst bezeichnet sich als Generalunternehmerin und übt gemäss ihrer Sachdar- stellung folgende

Tätigkeiten aus: - Aufgleisen und Koordination von Bauprojekten - Sicherstellung der Finanzierung - Beauftragung von Drittparteien, wobei sie mit langjährigen Partnern zusammenarbeitete - Abhalten von regelmässigen Besprechungen auf der Baustelle - Kontrolle der Rechnungen der Bauunternehmer/Handwerker - Überwachung der Baukosten sowie der Liquidität - Prüfung von Nachträgen - Abnahmen der Bauten zusammen mit der Bauleitung. Einziger Träger der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen war E. Demnach fand die Geschäftsleitungsfunktion der Pflichtigen dort statt, wo er sich jeweils aufhielt. Die Tätigkeit als Generalunternehmerin erfordert bei laufenden Projekten ein beträchtliches 1 GS.2022.2 + 3

- 16 - persönliches Engagement und zeitlich eine ständige Verfügbarkeit. Die Pflichtige macht aber geltend, dass auch das Engagement von E in der Einzelfirma hoch war und er deshalb während der üblichen Arbeitszeit in G tätig war. Bei dieser Sachlage ist darauf zu schliessen, dass bei laufenden Projekten der Pflichtigen E tagsüber in den Büroräumen in G auch ständig mit Problemen in deren Tätigkeitsbereich konfrontiert war und an Ort und Stelle grundsätzliche diesbezügliche Entscheide treffen musste. Es wäre lebensfremd anzunehmen, dass von der Pflichtigen als Generalunternehmerin beauftragte Architekten, Subunternehmer und Handwerker jeweils mit ihren bei Ausführung eines Projekts auftauchenden Fragestellungen mit der Kontaktierung bis zum Feierabend oder zum Wochenende von E zugewartet hätten, ist doch die Bauausführung oft termingebunden und hat einen zeitlichen hohen Koordinationsbedarf. Vielmehr dürften auch die beauftragten Unternehmer auf eine Reaktion innerhalb ihrer eigenen Arbeitszeit angewiesen gewesen sein. In diesem Zusammenhang fällt ins Gewicht, dass es sich jeweils um Grossprojekte handelte, welche von der Pflichtigen als Generalunternehmerin wohl kaum mit demselben Aufwand wie ein Nebenerwerb betreut werden konnten. Hinzu kommt, dass die Tätigkeit der Einzelfirma mit derjenigen der Pflichtigen eng verknüpft war, und zwar nicht nur im Rahmen der vertraglichen Ausgestaltung, indem die Pflichtige als Werkunternehmerin dem unter eigenem Namen als Liegenschaftenverkäufer auftretenden E zuarbeitete, sondern auch dadurch, dass die Mitarbeiter der Einzelfirma jeweils von der Pflichtigen mit der Ausführung von Arbeiten beauftragt wurden und Rechnung stellten. Dem entspricht auch der Internetauftritt der Einzelfirma 2021: "In Zusammenarbeit mit den von H geführten Generalunternehmen, der I AG und der D AG, plant und realisiert das Unternehmen ausserdem exklusive Liegenschaften und Eigentumswohnungen". Insgesamt ergibt sich der Schluss, dass E hauptsächlich an der ...strasse 24 in G tätig war und in diesem Rahmen auch die wesentlichen geschäftsleitenden Entscheide für die Pflichtige traf. Daran ändert nichts, dass gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen E auch am Feierabend und am Wochenende für die Pflichtige in A tätig war und sie sich dies von Geschäftspartnern bestätigen liess. Vielmehr zeigt der Umstand, dass E auch ausserhalb der üblichen Arbeitszeit für die Pflichtige in Anspruch genommen wurde, sein hohes zeitliches Engagement für diese als Generalunternehmerin, weshalb die geltend gemachte strikte zeitliche Trennung der beiden Tätigkeitsbereiche von E umso mehr als lebensfremd erscheint. Die Arbeitstätigkeit von E für die Pflichtige ist aus den dargelegten Gründen weit überwiegend der üblichen Arbeitszeit an den Werktagen zuzuweisen, wo er sich in G aufhielt. 1 GS.2022.2 + 3

- 17 - Die Stadt G beantragt auch hierzu die Einholung eines Amtsberichts des kantonalen Steueramts über diverse Fragen betreffend die Feststellungen des steueramtlichen Revisors anlässlich der steueramtlichen Bücherrevision am 9. August 2022 und die vom

kantonales Steueramt daraus geschlossenen Folgerungen. Die Einholung weiterer von der Vorinstanz beantragter Beweise ist indessen hinfällig, da bereits aufgrund der vorhandenen Akten ihr Standpunkt bestätigt wird. Zudem ergeben sich die Antworten auf ihre Fragen zum Teil bereits aus dem Revisionsprotokoll: Insbesondere werden darin die Beobachtungen des Revisors in der Liegenschaft in A dokumentiert (S. 8), und ergibt sich weiter daraus, dass sich der Revisor auch in den Räumlichkeiten in G aufhielt (S. 1). Welche Schlüsse das kantonale Steueramt für die Frage der Einschätzungsgemeinde daraus zog, ist für die Beurteilung der Gemeindesteuerhoheit durch das Steuerrekursgericht nicht massgebend (vgl. E. 1b). Der Antrag auf Einholung eines Amtsberichts zu diesen Fragen ist deshalb ebenfalls abzuweisen. c) Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichten sich in den Jahren 2019 und 2020 an der ...strasse 24 in G befand.

### **E. 3**

Die Gemeinde A hat für diesen Fall gemäss den Akten keine gemäss § 193 StG erforderliche Anmeldung ihres Anspruchs auf Ausscheidung wegen einer Betriebsstätte auf ihrem Gebiet eingereicht, weshalb auf die Frage, ob die Tätigkeit der Pflichten dort für die Annahme einer solchen ausreicht, nicht einzugehen ist.

### **E. 4**

Die Pflichtige beantragt für den Fall, dass die Steuerhoheit der Stadt G bejaht werde, dass die Gemeinde A anzuweisen sei, die bereits bezahlten Gemeindesteuern zurückzuerstatten. Der Streitgegenstand eines Rekursverfahrens umfasst das durch den Entscheid der Vorinstanz geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieser angefochten wird. Er wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 153 N 43 StG). Der angefochtene Einspracheentscheid der Stadt G vom 13. September 2022 bzw. der diesem zugrunde liegende Entscheid vom 10. Dezember 2021 befassen sich lediglich mit der Beanspruchung der Steuerhoheit durch die Stadt G. Die Rückzahlung von allfälligen bereits ent- 1 GS.2022.2 + 3

- 18 - richteter Steuern durch die Gemeinde A ist demgegenüber eine Frage des Steuerbezugs bzw. der Abrechnung unter den Gemeinden (§ 198 StG) und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Auf den Antrag ist damit nicht einzutreten.

### **E. 5**

Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rekurse teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Das Steuerrekursgericht stellt zur Bestimmung des Streitwerts auf die Aufstellung in R-act. 12 S. 15 ab, ergänzt um eine entsprechende Berechnung für die Steuerperiode 2020 gestützt auf die Steuerfaktoren 2020 gemäss Aufstellung. Der Pflichten ist aufgrund ihres überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG). Der ebenfalls überwiegend obsiegenden Rekurrentin Nr. 1 (Gemeinde A) ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da Gemeinwesen eine solche nur in Ausnahmefällen zusteht. Im vorliegenden Fall liegt kein solcher vor, da ihr Aufwand die Bemühungen nicht wesentlich übertrifft, die sie in den vorangehenden Verfahren ohnehin erbringen musste (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des VRG; Kaspar Plüss in: Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz des Kantons

Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 51).

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