

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2008.198 vom 2. Februar 2010**

ZH Steuerrekursgericht, 2010-02-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2008.198](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2008.198)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2008.198 du 2 février 2010

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2008.198 del 2 febbraio 2010

## **Regeste**

Anerkennung der unbeschränkten Steuerpflicht einer Handelsgesellschaft in Form einer AG am ausserkantonalen statutarischen Sitz? Der Zürcher Fiskus hält dafür, es handle sich lediglich um ein Briefkastendomizil. Tatsächlich werde die Geschäftstätigkeit von der Zürcher Schwestergesellschaft aus geführt; hier und nicht im Zweitkanton befinde sich die tatsächliche Verwaltung, weshalb laut Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung der Kanton Zürich für die unbeschränkte Besteuerung zuständig sei. Allerdings hat die ESTV gestützt auf Art. 108 DBG den Veranlagungsort bereits rechtskräftig am statutarischen Sitz angesiedelt. Dies ist als wichtiges Indiz für die ausserkantonale Steuerhoheit zu werten. Hinzu kommt, dass Zürich diese bis anhin anerkannt hat und nun neu erstmals einen entsprechenden Anspruch erhebt. Deshalb gelten strengere Beweisanforderungen, welchen der Zürcher Fiskus nicht zu genügen vermag. Daher kann nicht auf ein hiesiges Hauptsteuerdomizil geschlossen werden. Immerhin wird angesichts der engen Verflechtung der beiden Schwestergesellschaften zu prüfen sein, ob nicht in Zürich eine Betriebsstätte der ausserkantonalen Gesellschaft besteht.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

ST.2008.198

- 7 - Teil des Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303). Dabei ist nicht erforderlich, dass die Anlagen und Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen; ein blosses Nutzungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten kann genügen (Locher, S. 45).

### **E. 3**

a) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Sitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Steuerpflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. schon ASA 39, 284 E. 3c). Wenn der frühere (Wohn-)Sitzkanton seit mehreren Jahren anerkennt, dass sich das Hauptsteuerdomizil (namentlich dank einer Sitzverlegung) nunmehr in einem anderen Kanton befindet, ist es ihm gleichwohl unbenommen, trotz unverändertem Sitz auf eine neue Steuerperiode hin die unbeschränkte Besteuerungshoheit wieder in Anspruch zu nehmen (BGr, 16. Juni 2009, 2C\_827/2008, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), auch zum Folgenden). Gemäss der genannten Grundregel liegt es in einem solchen Fall aber nicht am Steuerpflichtigen, das Weiterbestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht im anderen Kanton zu belegen, sondern am wieder besteuierungswilligen Kanton, eine zu seinen Gunsten massgeblich veränderte Faktenlage

darzutun und nachzuweisen. Gelingt es ihm indes nicht, den erneuten Wohnsitzwechsel zu belegen, bleibt es bei der vorherigen Domizil- zuordnung. Gleich verhält es sich bezüglich des Orts der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person. All das gilt jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (vgl. zum Ganzen AJP 2008, 1288 E. 2.3; StE 2008 A 24.21 Nr. 18 E. 2.3; Pra 2000 Nr. 7 S. 29 E. 3c; BGr, 4. März 2009, 2C\_770/2008 E. 3, www.bger.ch, mit weiteren Hinweisen). b) Selbst wenn eine juristische Person ihren statutarischen Sitz verlegt und zu prüfen ist, ob sie erstmals primär am neuen Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, verbietet es sich, vorschnell auf eine bloss formelle Gestaltung der Verhältnisse zu schliessen. Unterhält sie am Ort ihres neuen statutarischen Sitzes eine wesentliche Büroinfrastruktur (Büroräumlichkeiten, Personal, etc.) für ihren Geschäftsbetrieb, so ist anzunehmen, dass sich dort auch der effektive Sitz befindet. Es obliegt dann dem Kanton des früheren Sitzes, den Nachweis zu erbringen, dass sich die eigentliche Geschäftsführung und Verwaltung, d. h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit weiterhin unter seiner Steuerhoheit abspielt (StE 2009 A 24.22 Nr. 6 E. 2.3; StE 1984 A 24.22 Nr. 1 E. 2b). 2 ST.2008.198

- 8 -

#### **E. 4**

a) Die Rekurrentin ist seit ihrem Wegzug im Jahr 1997 nach B im Kanton C der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen. Alsdann war sie im Kanton Zürich nicht mehr steuerpflichtig. Das hat sich nun insofern geändert, als das hiesige kantonale Steueramt ab der Steuerperiode 2002 die unbeschränkte Steuerpflicht für den Kanton beansprucht. Es begründet dies damit, dass der statutarische Sitz rein formeller Natur sei und der Ort der tatsächlichen Leitung der Gesellschaft sich in A befinde. b) Vorab ist festzuhalten, dass das Steueramt zu diesem Zweck am 5. Oktober 2007 richtigerweise einen Vorentscheid erlassen hat. Wird eine Person zur Veranlagung herangezogen und bestreitet sie – wie hier – die Steuerhoheit des Kantons, muss nämlich grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht im Kanton entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden kann (BGE 131 I 145 E. 2.1, 125 I 54 E. 1a, mit weiteren Hinweisen). Nur wenn das Bundesgericht bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Einschätzungskantons bereits bejaht hat, kann auf die Vorausbeurteilung verzichtet werden (BGE 123 I 289 E. 1a). Diese letztgenannte Voraussetzung ist hier nicht erfüllt. c) Beweismässig gilt unter den gegebenen Umständen das vorhin Gesagte (E. 3). Befindet sich der statutarische Sitz der Rekurrentin in B, obliegt es demnach dem Kanton Zürich nachzuweisen, dass sich die tatsächliche Verwaltung (ab) 2002 in seinem Hoheitsgebiet abgewickelt hat.

#### **E. 5**

a) Im Wesentlichen führt das kantonale Steueramt dazu aus, die X-T habe in B lediglich ein kleines Büro. Dieses werde zudem mit einer anderen Gesellschaft (namens D) geteilt. Allein schon in Anbetracht der Millionenwerte der X-T bestehe ein krasses Missverhältnis zwischen Umsatz und Gewinnen sowie der Grösse des Büros. Dort würden weder die Geschäfte geleitet noch administrative Arbeiten erledigt. Es werde lediglich die für die Gesellschaft eingehende Post durchgesehen und (an den Ort der tatsächlichen Bearbeitung der Geschäfte) weitergeleitet. Im Grunde handle es sich um ein reines Briefkastendomizil. Ort der tatsächlichen Verwaltung sei A. Sämtliche Geschäftsaktivitäten wie Anfragen, Bestellungen, Produktion und Versand wickelten sich dort ab, wo sich das gesamte

Warenlager der X-T und der X-E befinde. Die Rechnungsstellung für Lieferungen der X-T erfolge ebenfalls von dort aus. Das Büro in B bilde nicht Arbeitsstätte der Mitarbeiter dieser Gesellschaft, sondern diese hielten 2 ST.2008.198

- 9 - sich im Ausland, nämlich in M und E auf. Die Trennung der Aufgaben unter den Schwestergesellschaften – hier die X-E für die Herstellung, dort die X-T für den Handel und Verkauf – bestehe einzig auf dem Papier. Der umfangreiche E- Mail-Verkehr aus dem Privatbüro von F, dem Präsidenten des Verwaltungsrats, und G, dem Delegierten, zeige lediglich, dass in B keine Infrastruktur bestehe bzw. dort gar keine benötigt werde. b) Dieser Argumentation tritt die X-T entschieden entgegen. Sie hält dafür, sie teile seit der Sitzverlegung im Jahr 1997 mit der D in B ein Büro mit der Fläche von rund 200 (bzw. netto 150) m<sup>2</sup>. Von den monatlichen Bürokosten von rund Fr. 3'000.- trage sie ca. einen Drittel. Dort würden Besprechungen der Geschäftsleitung sowie administrative Arbeiten ausgeführt. Die Geschäftsleitung bestehe aus den Herren F und G; sie erfolge zunehmend elektronisch und namentlich auch von den Heimen der beiden aus. Diese Personen hätten eigenständige Wohnsitze (in H und I), was die Feststellung eines Gesellschaftssitzes im Sinn der Konzentration der Leitungstätigkeit erschwere. Am Sitz der Gesellschaft fänden Besuche der ausländischen Geschäftsführer, Generalversammlungen, Budgetbesprechungen, Ressourcenplanung, Verwaltung, Planung von Marktexpansionen sowie des "non financial Business" statt. Sodann würden wesentliche Teile der Verwaltung wie das Führen und der Abschluss der Bücher, die Erledigung von Steuer- und Sozialversicherungsangelegenheiten in K durch die Treuhandgesellschaft L erledigt. In A würden lediglich Verwaltungstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung entfaltet. Die X-T sei eine reine Handelsfirma. Die X-E hingegen sei Produktionsgesellschaft, Lager und Versandcenter. Ungefähr bis ins Jahr 2000 habe diese rund 4'000 der ca. 6'500 ... Arbeitsplätze eines spezifischen Dienstleistungszweigs in der Schweiz ausgerüstet. Damals hätten sich hier gewisse Sättigungsanzeichen bemerkbar gemacht, weshalb die X-T das Auslandsgeschäft forciert habe. Bei solchen Aktivitäten falle der erhebliche Projektaufwand im Ausland an; dort werde er von den Ländergesellschaften der X-Gruppe getragen. Die X-T fakturiere die Lieferungen ins Ausland; entsprechend gingen die Zahlungen auf deren Konti ein. Die Auslandsaktivitäten würden über sie abgewickelt. Naturgemäss würden die diesbezüglichen Tätigkeiten vornehmlich im Ausland anfallen. Dies gelte teilweise auch für die beiden einzigen Schweizer Mitarbeiter (nämlich die genannten F und G). Nicht zuletzt wegen der Zeitverschiebung würden sie einen Grossteil der hiesigen Aktivitäten ausserhalb der Bürozeit zu Hause bewerkstelligen. Die Infrastruktur der Gesellschaft in B werde erst beansprucht, wenn ein Verkaufsgeschäft zustande gekommen sei. Im Ausland habe die X-T im streitbetroffenen Zeitraum bis zu 26 Verkäufer beschäftigt. Der intern- 2 ST.2008.198

- 10 - schweizerische Verkauf sei vom Auslandsverkauf vollständig getrennt und werde von der X-E wahrgenommen. c) Die ESTV hat sich mit all diesen Argumenten in ihrer Verfügung vom 30. Oktober 2009 einlässlich auseinandergesetzt. Darin ist sie im Wesentlichen zu folgenden Erkenntnissen gelangt: aa) Massgeblich sei nicht der Umfang der Geschäftstätigkeit am Sitz der Gesellschaft; entscheidend sei allein, ob der statutarische Sitz als künstlich geschaffen erscheine oder nicht. Diese Frage sei hier klar zu verneinen. Die X-T verfüge in B über möblierte und ausgerüstete Büroräumlichkeiten, welche sie gemeinsam mit der D benutze. Diese stelle das Empfangspersonal und habe während der Abwesenheit der Schweizer Mitarbeiter der X-T die anfallenden

administrativen Arbeiten erledigt. Dort würden verschiedene Verwaltungstätigkeiten ausgeübt. Namentlich würden ausländische Geschäftsführer empfangen und Besprechungen der Geschäftsleitung und Generalversammlungen abgehalten. Von einer Absenz jedwelcher Aktivitäten am statutarischen Sitz könne keine Rede sein. Dass ein grosser Teil der Arbeiten durch Dritte wie namentlich die X-E gegen Entschädigung ausgeführt werde, sei ohne Belang. Zwar wecke der Umstand, dass namentlich zufolge pauschaler Rechnungsstellung für Warenbezüge eine klare ("korrekte") Abgrenzung zwischen der X-E und der X-T fehle, Bedenken. Ob dies einen Durchgriff erlaube, mit der Folge, dass ihnen die Anerkennung als je eigenständige Steuersubjekte versagt bleiben müsse, brauche die ESTV im Rahmen des Verfahrens von Art. 108 DBG nicht zu klären. Schliesslich sei die Behauptung, die Räume in B würden laut Aussagen Dritter kaum genutzt und es seien keine Arbeitsräume eingerichtet, nicht belegt. bb) Obgleich mit der Schlussfolgerung nicht einverstanden, hat es das kantonale Steueramt unterlassen, diese Verfügung auf dem ihm offenstehenden Rechtsmittelweg anzufechten. Mithin hat es sich der Festsetzung des Veranlagungsorts im Kanton C nicht widersetzt. Somit steht als Rechtstatsache fest, dass die Bundessteuerveranlagung für die Steuerperioden 2004 und 2005 dort vorzunehmen ist. d) aa) Laut Art. 216 DBG erheben die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den juristischen Personen, welche am Ende der Steuerperiode ihren Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben. Gemäss Art. 50 DBG 2 ST.2008.198

- 11 - besteht die Steuerpflicht einer juristischen Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, wenn sich ihr Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Diese Bestimmung deckt sich insofern mit der Norm von Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung bestimmt sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 2 BV in beiden Gesetzen nach denselben Kriterien (StE 2005 B 71.31 Nr. 1). Massgeblich ist demnach auch nach DBG-Recht der Ort, wo die Gesellschaft den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat und wo ihre Geschäftsführung im Sinn der Führung der laufenden Geschäfte besorgt wird (Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.A., 2008, Art. 50 N 10 ff. DBG, auch zum Folgenden). Entfaltet sich die Geschäftstätigkeit an verschiedenen Orten, ist der Ort massgeblich, wo sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet. Dass diesbezüglich kein Unterschied besteht, ist sachgerecht. Denn es wäre nicht einzusehen, dass der eine Kanton für die Veranlagung zur direkten Bundessteuer zuständig ist, ein anderer hingegen die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern trifft. Nicht nur wären damit administrative Doppelspurigkeiten verbunden, sondern es bestünde auch die Gefahr einer gänzlich unterschiedlichen Festsetzung der Steuerfaktoren für ein und dieselbe Steuerperiode nach kantonalem und Bundessteuerrecht bei nämlichen tatsächlichen Verhältnissen. Ein solches Vorgehen liefere dem Gedanken der (vertikalen) Steuerharmonisierung entgegen; zudem verstiesse es gegen das bundesgerichtliche Gebot, die Einschätzung für die kantonalen Steuern und die Veranlagung für die direkte Bundessteuer gleichzeitig zu treffen, um allfällige anschliessende Rechtsmittel zu koordinieren (StE 2005 B 96.21 Nr. 12). Gelten die nämlichen Regeln, so ist unverständlich, weshalb sich das kantonale Steueramt dem Verdikt der ESTV vom 30. Oktober 2009 unterworfen und auf einen Weiterzug verzichtet hat, auf der unbeschränkten Steuerhoheit bei den kantonalen Steuern indes gleichwohl weiterhin besteht. Zwar betrifft die ESTV-Verfügung (aus nicht ersichtlichen Gründen abweichend) die Steuerperioden 2004 und 2005, wohingegen hier die Steuerperioden ab 2002 streitig sind. Doch macht das kantonale Steueramt nicht geltend, die Verhältnisse

hätten sich später (ab 2004) zugunsten des Kantons C verschoben. bb) Das kantonale Steueramt begründet seine Haltung damit, dass sich das Steuerdomizil zufolge persönlicher Zugehörigkeit im Recht der Bundessteuer nach anderen Kriterien definiere als nach den Harmonisierungsrecht bzw. der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Kollisionsrecht. Dass dieser 2 ST.2008.198

- 12 - Rechtsauffassung nicht zu folgen ist, hat die Rekurskommission bereits ausgeführt. Das kantonale Steueramt weiss denn auch keine sachliche Begründung vorzutragen, welche in dieser Hinsicht einen Unterschied zu rechtfertigen vermöchte. Sodann hält das kantonale Steueramt dafür, gewisse "Feststellungen" der ESTV seien bloss Parteibehauptungen. Dieser Einwand betreffe namentlich die Bemerkungen, in B habe die Ressourcenplanung, die Verwaltung, die Planung der Marktexpansion Süd sowie die Planung des "non financial business" stattgefunden. Dabei verkennt das Amt namentlich, dass es nicht genügt, all das zu bestreiten. Vielmehr obliegt es unter den gegebenen Umständen dem kantonalen Steueramt, den Gegenbeweis zu leisten. Das aber ist nicht geschehen. Zwar ist nicht zu verkennen, dass sich in B nur ein Teil der Geschäftstätigkeit abspielt. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in der X-Gruppe eine klare Aufgabentrennung besteht. So ist die X-E für den Einkauf, die Produktion, das Lager, die Disposition, die Lieferung, die Installation, die Prüfung und die Nachbearbeitung einerseits und das Projektmanagement, den Verkauf und die Wartung Schweiz sowie den Support Ausland andererseits zuständig. Die X-T ihrerseits betreibt die Koordination der Auslandprojekte, den Verkauf Ausland sowie die Betreuung und Unterstützung der Auslandgesellschaften. Die ausländischen Tochtergesellschaften sind im Verkauf und im Marketing, im Projektmanagement, bei der Installation und der Wartung in den jeweiligen lokalen Märkten aktiv. Diese Aufteilung der Aufgaben und Kompetenzen bringt es mit sich, dass die Geschäftstätigkeit der X-T im Vergleich zu jener der anderen Gesellschaften bescheiden ausfällt. Im Wesentlichen beschränkt sie sich auf den Vertrieb und die Lieferung von Produkten, welche die X-E herstellt oder bezieht, im bzw. ins Ausland, wo die örtliche Repräsentanz die Kundschaft akquiriert und betreut. Demzufolge geht es darum, die Aufträge aus dem Ausland entgegenzunehmen und zur Ausführung an die X-E weiterzuleiten und hernach die Belieferung zu überwachen und sicherzustellen. Dass diesbezüglich Arbeiten auch in B stattgefunden haben, ist aktenkundig und wird nicht bestritten. Das kantonale Steueramt wendet einzig ein, dabei habe es sich nicht um geschäftsleitende Aktivitäten gehandelt. Es übersieht aber, dass sich die Geschäftsleiter wiederholt in B aufgehalten und dort wesentliche Dispositionen getroffen haben; dabei haben die Generalversammlungen keine Rolle gespielt. Im Weiteren bemängelt das Steueramt, dass die X-T keine eigenen Büroräumlichkeiten gemietet, sondern den Büroraum sich mit einer anderen Gesellschaft geteilt habe. Damit anerkennt sie zumindest, dass die unabdingbare Voraussetzung einer festen Einrichtung am statutarischen Sitz vorhanden war. Ebenso wenig bestreitet sie, dass dort Personal der X-T beschäftigt war. Dass dieses, 2 ST.2008.198

- 13 - soweit in der Schweiz tätig und ansässig, nicht ausschliesslich dort anwesend war, sondern bei Abwesenheit Drittpersonen den notwendigen Kontakt nach aussen bewerkstelligt haben, schadet der Gesellschaft im streitbetreffenen Zusammenhang nicht. Von wesentlicher Bedeutung ist, dass F und G, welche wirtschaftlich Eigentümer der X-T und von ihr angestellt sind, die Geschäftsleitung gebildet haben, dort aktiv waren und wesentliche Entscheide dort gefällt haben; Gegenteiliges wird seitens des Fiskus lediglich behauptet und ist nicht erstellt. Dass diese Personen auch anderen Gesellschaften der

X-Gruppe vorstanden und die Natur der Geschäftstätigkeit brachten es mit sich, dass sie nur zeitweise am statuarischen Sitz anwesend waren. Auch ist darum verständlich, dass sie wesentliche Geschäfte von Ferne erledigt haben. Der Umstand, dass die massgeblichen Aktivitäten nicht an einem einzigen Ort konzentriert waren, erschwert die Ermittlung des Zentrums. Daraus zu schliessen, es habe sich nicht am statuarischen Sitz befunden, geht nicht an. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn dort keine oder höchstens eine unbedeutende Führung Platz gegriffen hätte. Davon, dass dem so gewesen sei, kann indes aufgrund der Akten nicht die Rede sein. cc) Nach alledem ist dem kantonalen Steueramt der Nachweis misslungen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung ab 2002 (neu) nicht am statutarischen Sitz, sondern im Kanton Zürich befunden hat. Darum verbietet es sich, die unbeschränkte Steuerhoheit hier zu beanspruchen. Dass die X-T sich geweigert habe, an der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse gebührend mitzuwirken, wirft ihr das kantonale Steueramt zu Recht nicht vor. e) Anzuführen ist, dass das kantonale Steueramt nicht dafür hält, angesichts der engen Beziehungen zwischen der X-E und der X-T und der teilweise mangelhaften Abgrenzung der Leistungen und in der Folge davon der zum Teil bloss summarischen Abrechnung darüber müsse steuerlich durch die juristisch eigenständige Existenz der X-T durchgegriffen und deren Steuersubjektivität aberkannt werden. Das würde dazu führen, dass aus fiskalischer Sicht bloss die X-E existieren würde. Denn die strengen Voraussetzungen für einen Durchgriff (BGr, 30. Januar 2006, 2P.92/2005 und 2A.145/2005, E. 7.2, www.bger.ch; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9.A., 2001, § 17 N 11) sind nicht erfüllt. Es kann daher offenbleiben, ob ein Durchgriff nur auf natürliche Personen als Anteilseigner möglich ist oder auch – wie hier – unter Schwester-gesellschaften. Immerhin sei in diesem Zusammenhang bemerkt, dass die Rechtsauffassung der ESTV, wonach diese Frage erst im Veranlagungsverfahren und nicht schon im Verfahren zur Festsetzung des Veranlagungsorts zu klären wäre, nicht zu 2 ST.2008.198

- 14 - überzeugen vermag. Denn befindet sich der Veranlagungsort der Person, auf welche durchgegriffen wird, im Kanton A, wogegen jene Gesellschaft, durch welche durchgegriffen und die mithin kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt, im Kanton B "domiziliert" ist, so fehlt es in diesem Kanton eben an einem Veranlagungsort.

## **E. 6**

Ergibt sich nach alledem, dass sich aus heutiger Sicht nicht nur der statutarische Sitz, sondern auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung in B befand, unterstand die X-T für die Steuerperiode 2002 weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons C. Zwei andere Fragen sind indes damit nicht beantwortet: a) Angesichts des Umstands, dass die im Kanton domizilierte X-E als Schwes-tergesellschaft einen wesentlichen Teil der Arbeiten für die X-T erledigt, stellt sich ernsthaft die Frage, ob sich an deren Sitz in A nicht eine Betriebsstätte der X-T befindet. Gemäss Dienstleistungsvertrag vom 4. Februar 2002 ist die X-E verpflichtet, in unbeschränktem Umfang für die X-T die Logistik für den internationalen Versand sowie den Zahlungsverkehr mit Debitoren und Kreditoren zu bewerkstelligen; zudem hat sie deren Projekt Management zu unterstützen und die IT-Infrastruktur in deren Dienst zu stellen. Die Entschädigung hat – mit Ausnahme der Abgeltung der Mitbenützung der IT – auf der Grundlage der effektiv geleisteten Stunden und zum voraus bestimmter Ansätze zu erfolgen. Laut Aussage der X-T in der Rekurschrift vom 24. Juni 2008 befanden sich die projektrelevanten Ressourcen in A; erst im Zug einer Neupositionierung aufgrund eines Auftrags der X-E in den Jahren 2002 und

2003 sei die X-Gruppe "kontinuierlich an der Planung der Verlagerung" dieser Ressourcen nach B (S. 11). Dies führe dazu, dass nicht mehr die X-E diese Kosten zu tragen haben werde, was sich letztlich auf deren zu versteuernden Gewinn (sc. positiv) auswirken werde. Für all diese Dienste wendet die X-T jährlich zwischen Fr. 400'000.- und Fr. 500'000.- auf; eine detaillierte, nach Sparten aufgeteilte Abrechnung für 2004 (Zahlen für 2005 in Klammer) weist gesamthaft Fr. 295'000.- aus (Fr. 460'000.-). Davon entfielen auf Verkaufsunterstützung Fr. 24'840.- (Fr. 46'920.-) und auf Unterstützung im Projekt Management Fr. 40'080.- (Fr. 54'360.-). Jedenfalls solche Tätigkeiten lassen sich im Konzernverbund nicht ohne Weiteres auf eine Schwestergesellschaft auslagern, gehören sie doch nach eigener Aussage zur Kernkompetenz der X-T. Dies umso mehr, als die Leistungen zum Teil von F und G erbracht worden sind, welche beide die einzigen hiesigen Mitarbeiter dieser Gesellschaft sind. Solche Leistungen sind direkt dieser zuzurechnen, freilich gegen Abgeltung an die X-E, soweit es sich um Personen handelt, welche diesbezüglich diese entlohnt. Nicht zu beanstanden ist eine Arbeitsteilung; in- 2  
ST.2008.198

- 15 - des muss sie klar, sachgerecht und funktional sein. Insofern kann die X-E durchaus als Produktions-, Lager- und Auslieferungsunternehmung für Geschäfte agieren, welche die X-T tätigt. Hingegen kann es nicht angehen, dass sie daneben im Auftrag dieser Gesellschaft Produkte ins Ausland verkauft. Die genannten Umstände legen den Schluss nahe, dass die X-T in A eine Betriebsstätte unterhält bzw. unterhielt. Das zu prüfen, wird Aufgabe des kantonalen Steueramts sein, an welches das Geschäft zu diesem Zweck zurückzuweisen ist. In diesem Kontext kann auch dem Umstand der offenbar mitunter mangelhaften Abgrenzung in der Rechnungsstellung Rechnung getragen werden. In jenem Verfahren wird sich die X-T zu dieser neu aufgeworfenen Problematik äussern können. Nach allenfalls notwendigen weiteren Untersuchungen wird das Steueramt diesbezüglich einen neuen Entscheid fällen müssen. Weil bei dieser Lage der Dinge nicht von vornherein auszuschliessen ist, dass im Kanton wenigstens insofern ein steuerlicher Anknüpfungspunkt besteht bzw. bestand, ist der Rekurs lediglich teilweise gutzuheissen. b) Bei summarischer Prüfung der Zahlen erstaunt, dass die Gewinne bei verhältnismässig bescheidenem eigenem Aufwand dank hoher Verkaufsmarge hauptsächlich bei der X-T angefallen sein sollen, wohingegen die X-E im Vergleich dazu eher tiefe Reingewinne ausweist. Es drängt sich daher geradezu auf, die Verrechnungspreise für die Lieferungen und die Dienstleistungen der X-E einer kritischen und sorgfältigen Prüfung zu unterziehen. Dies zu tun, obliegt der kantonalen Steuerverwaltung vorab im Rahmen der Einschätzung der X-E. Sie wird dabei darauf zu achten haben, dass in jeglicher Hinsicht eine marktgerechte Ab- und Verrechnung zwischen beiden Gesellschaften erfolgt.

## **E. 7**

Demnach ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Festzuhalten ist, dass die X-T in der Steuerperiode 2002 (1.1. - 31.12.) im Kanton Zürich nicht der unbeschränkten Steuerhoheit untersteht. Hingegen wird es Sache der kantonalen Steuerverwaltung sein abzuklären, ob die Gesellschaft in dieser Periode qua Betriebsstätte im Kanton beschränkt steuerpflichtig sei. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten anteilmässig zu verlegen, wobei der Rekursgegner sie mehrheitlich zu tragen hat (§ 151 Abs. 1 StG). Der X-T steht eine – allerdings reduzierte – angemessene Parteientschädigung zu (§ 151 2  
ST.2008.198

- 16 - i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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