

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00104 vom 31. Oktober 2007**

ZH Verwaltungsgericht, 2007-10-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2008.00104](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00104)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00104 du 31 octobre 2007

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00104 del 31 ottobre 2007

## **Regeste**

Steuerhoheit (Steuerperiode 1.1. - 31.12.2002) | Steuerhoheit bei einer juristischen Person mit Briefkastendomizil in einem anderen Kanton Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen statutarischen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn diesem bloss formelle Bedeutung zukommt, ohne dass zum betreffenden Ort eine nähere Beziehung besteht (sog. "Briefkastendomizil"). In solchen Konstellationen ist jener Ort Hauptsteuerdomizil, an dem die juristische Person in Wirklichkeit geleitet wird, d.h. wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen, vorliegend im Kanton Zürich. Wartet ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zu, verwirkt er das Recht auf Besteuerung. Diese Verwirkungseinrede kann allerdings nur vom anderen Kanton und nicht vom Pflichtigen erhoben werden. Abweisung, soweit Eintreten.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2008.00104 Entscheid der 2. Kammer vom 18. März 2009 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Silvia Hunziker. In Sachen K GmbH, vertreten durch A, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab Steuerperiode 1.1.–31.12.2002), hat sich ergeben: I. Die Anfang 2000 gegründete K GmbH mit statutarischem Sitz in X/W wird überwiegend von A beherrscht, der seinen Wohnsitz in Y hat und gleichzeitig ihr Geschäftsführer ist. Mangels Anknüpfungspunkten, welche eine Steuerpflicht im Kanton W begründeten, beanspruchte das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 7. Dezember 2007 die Steuerhoheit über die K GmbH ab 1. Januar 2002 für den Kanton Zürich. Am 28. Juli 2008 wies das kantonale Steueramt die hiergegen von der K GmbH erhobene Einsprache ab. II. Die Steuerrekurskommission I wies den Rekurs der K GmbH am 25. September 2008 ab, soweit sie darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 22. Oktober 2008 beantragte die K GmbH dem Verwaltungsgericht, der Entscheid, wonach der Kanton Zürich die Steuerhoheit über sie ab der Steuerperiode 2002 beanspruchen dürfe, sei aufzuheben und die Kosten des Rekursverfahrens seien dem Kanton Zürich aufzuerlegen; allenfalls sei die Steuerhoheit des Kantons Zürich auf den Anfang der Steuerperiode 2008 festzusetzen. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission auf Vernehmlassung

verzichtete, schloss das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheit des Kantons Zürich gegen jene anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (RB 1982 Nr. 90).

### **E. 2.1**

Juristische Personen sind steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG; Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]). Sitz der juristischen Person ist der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]). Aufgrund von § 55 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG kann es zu Fällen kommen, wo sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton der tatsächlichen Verwaltung die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, d.h. das Hauptsteuerdomizil, beanspruchen. Dieser Konflikt ist nach den Regeln, welche die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht entwickelt hat, zu lösen (vgl. Peter Athanas/Stefan Widmer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 20 StHG N. 37 ff.). Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 8 N. 1, auch zum Folgenden). Auf diesen statutarischen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn diesem bloss formelle Bedeutung zukommt, ohne dass zum betreffenden Ort eine nähere Beziehung besteht. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Ein solches bloss formelles, künstlich geschaffenes "Briefkastendomizil" liegt vor, wenn sich am statutarischen Sitz weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal etc.) befinden, sondern hier ein Beauftragter im Wesentlichen seine Geschäftsadresse der juristischen Person zur Verfügung stellt. In solchen Konstellationen ist jener Ort Hauptsteuerdomizil, an welchem die juristische Person in Wirklichkeit geleitet wird, d.h. wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen.

### **E. 2.2**

Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich und es wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet, dass dem statutarischen Sitz in X/W mehr als nur die Bedeutung eines "Briefkastendomizils" zukäme. Das Hauptsteuerdomizil liegt somit gemäss obigen Ausführungen (E. 2.1) am Ort der tatsächlichen Geschäftsführung. Nach eigenen Angaben entfaltete die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Kanton Zürich. Die Leitung der Gesellschaft wurde bzw. wird von dem im Kanton Zürich wohnhaften Gesellschafter und Geschäftsführer A wahrgenommen. In Würdigung dieser Umstände ist die Rekurskommission zu Recht davon ausgegangen, dass diejenigen Handlungen, welche der Erreichung des Gesellschaftszwecks dienen, in ihrer Gesamtheit im Kanton Zürich

vorgenommen wurden, und sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin demnach im Kanton Zürich befindet. Dieses Ergebnis resultiert aus den Regeln, die das Bundesgericht zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) bzw. zu Art. 46 Abs. 2 der per 1. Januar 2000 aufgehobenen Bundesverfassung entwickelt hat. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach sich "im Sinn des Art. 8 BV jedes Steuersubjekt im Kanton seiner Wahl besteuern lassen" könne, gebietet gerade das Gleichbehandlungsgebot selbst, dass diese Regeln zur Bestimmung der Steuerhoheit auf alle Steuersubjekte in gleicher Weise zur Anwendung gebracht werden.

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Kanton Zürich habe um die soeben (E. 2.2) dargestellten tatsächlichen Verhältnisse – aufgrund der den Steuererklärungen von A ab dem Jahr 2001 beigelegten Bestätigungen – gewusst und habe dennoch über sechs Jahre lang nichts unternommen. Da der Kanton nicht berechtigt sei, "sein Hoheitsrecht ruhen zu lassen", müsse angenommen werden, dass der Kanton Zürich sich in der Ausübung seiner Steuerhoheit durch den Kanton W habe vertreten lassen. Folglich komme § 130 StG nicht mehr zur Anwendung. Diese Stellvertretung habe der Kanton Zürich mit dem Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit vom 7. Dezember 2007 beendet, weshalb ihm die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2008 zustehe.

### **E. 3.2**

Eine solche Stellvertretung des Kantons Zürich durch den Kanton W, wie sie die Beschwerdeführerin postuliert, kann nicht angenommen werden, widerspräche sie doch dem Charakter der Steuerhoheit als Ausfluss aus der Gebietshoheit, d.h. aus der Herrschaftsgewalt über die im Gebiet des Gemeinwesens befindlichen Personen und Sachen. Um zu verhindern, dass ein Kanton mit der Veranlagung der Steuern allzu lange zuwartet, legt Art. 47 Abs. 1 StHG für alle Kantone die Fristen für die Veranlagungsverjährung (relative Frist von fünf, absolute Frist von 15 Jahren) verbindlich fest. Hingegen sind die Kantone frei bei der Bestimmung der Gründe, die einen Stillstand oder eine Unterbrechung der relativen Frist bewirken können. Im Einklang mit dieser Vorschrift legt § 130 StG für den Kanton Zürich sowohl die Fristen als auch die Stillstands- und Unterbrechungsgründe der Veranlagungsverjährung fest. Wie die Rekurskommission zutreffend festgestellt hat, war der Anspruch des Kantons Zürich, Steuern zu veranlagern, am 7. Dezember 2007 bezüglich der Steuerperioden ab dem Jahr 2002 noch nicht verjährt und begann die Veranlagungsverjährung mit dieser Inanspruchnahme der Steuerhoheit neu zu laufen (§ 130 Abs. 3 lit. a StG).

### **E. 3.3**

Sodann verwirkt ein Kanton, der die Tatsachen kennt oder kennen kann, welche für die Steuerpflicht massgebend sind, das Recht auf Besteuerung, wenn er gleichwohl mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet. Voraussetzung für eine Verwirkung ist überdies, dass ein anderer Kanton – bei Gutheissung dieses erst nachträglich erhobenen Steueranspruchs – zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGr, 31. Oktober 2007, 2P.336/2006 E. 3.2 und 3.3; BGE 132 I 29 E. 3.2; 123 I 264 E. 2c). Wie die Rekurskommission zu Recht festgehalten hat, kann die Verwirkung nur durch den anderen Kanton – vorliegend den Kanton W – und

nicht durch den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden (BGE 132 I 29 E. 3.1; 123 I 264 E. 2). Auf die sinngemässe Verwirkungseinrede der Beschwerdeführerin ist somit nicht einzutreten. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und bleibt ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung versagt (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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