

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00037 vom 2. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00037](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00037)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00037 du 2 avril 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00037 del 2 aprile 2014

## Regeste

Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2006 - 31.12.2011) | Ort der tatsächlichen Verwaltung Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung praxismässig dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (E. 2.2). In der vorliegenden Situation - in der über einen Trust eine Gesellschaft geschaffen wurde, deren primärer Zweck es ist, steuerlich nicht deklariertes Vermögen einer Privatperson mittels externen Vermögensverwaltern am Wohnsitz der Privatperson anzulegen - wäre es angebracht, für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung nicht in erster Linie auf die Führung der laufenden Geschäfte abzustellen, sondern den Ort der tatsächlichen Verwaltung bei derjenigen Person zu verankern, die die entscheidende Dispositionsbefugnis über das formell im Eigentum der Gesellschaft stehende Vermögen besitzt (E. 4).  
Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2013.00037 SB.2013.00038 Urteil der 2. Kammer vom 2. April 2014  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiber Dirk Andres. In Sachen A Ltd., vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2006–31.12.2011) (Direkte Bundessteuer 1.1.2006–31.12.2011), hat sich ergeben: I. A. C gründete 1997 in Jersey, Channel Islands, den F-Trust, um steuerlich nicht deklariertes Vermögen im Interesse seiner Familie zu verwalten und zu gegebener Zeit auszuschütten. Als "Trustee" wurde die D Ltd., Jersey, eingesetzt. Zusätzlich wachte ein "Protector", Rechtsanwalt E, darüber, dass der "Trustee" die vorgegebenen Verpflichtungen erfüllte. Sodann wurde die hier interessierende A Ltd. als Tochtergesellschaft des F-Trusts gegründet und mit Kapital ausgestattet, welches vom F-Trust zur Verfügung gestellt wurde. Damit wurde das in der Schweiz nicht deklarierte Vermögen von C letztlich von der A Ltd. gehalten, welche die Bewirtschaftung des Vermögens ihrerseits an hiesige Vermögensverwalter übertrug. B. Am 25. November 2010 reichten C und G bei den Steuerbehörden eine Selbstanzeige wegen Nichtdeklaration von Vermögenswerten ein. Das

daraufhin eröffnete Nachsteuerverfahren wurde am 4. November 2011 abgeschlossen. Im Rahmen dieses Verfahrens vertrat das kantonale Steueramt die Auffassung, dass die A Ltd. nicht offshore in Jersey, sondern am Wohn- und Arbeitsort von C in H domiziliert sei. Nach weiteren Abklärungen stellte es deshalb mit Vorentscheid vom 15. Dezember 2011 fest, dass die effektive Verwaltung in den Steuerjahren 2006 bis 2011 in H ausgeübt worden sei, womit die A Ltd. aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich und der Schweiz steuerpflichtig sei. C. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 22. Oktober 2012 ab. II. Die von der A Ltd. erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 25. März 2013 ab. III. Mit Beschwerde vom 7. Mai 2013 liess die A Ltd. dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei festzustellen, dass sie im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz nicht steuerpflichtig sei. Weiter verlangte sie eine Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde schlossen, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Die mit Präsidialverfügungen vom 14. Januar 2014 erhobenen Kostenvorschüsse von je Fr. ... bezahlte die A Ltd. fristgerecht. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die vorliegenden Beschwerden SB.2013.00037 (Staats- und Gemeindesteuern) und SB.2013.00038 (Direkte Bundessteuer) betreffen denselben Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb sich die Vereinigung der Verfahren rechtfertigt. 1.2 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden, nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids (§ 153 Abs. 3 StG; BGE 131 II 548 E. 2.2.2 und 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) bzw. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton befindet. Diese Bestimmung erfasst neben schweizerischen auch ausländische juristische Personen (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1086/2012, E. 2.1). Vorliegend ist unumstritten, dass sich der formelle Sitz der Pflichtigen in Jersey befindet. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Pflichtige aufgrund ihrer tatsächlichen Verwaltung dennoch in der Schweiz bzw. im Kanton steuerpflichtig ist.

### **E. 2.2**

Die Botschaft zum DBG enthält keine weiter gehende Umschreibung des Begriffs "Ort der tatsächlichen Verwaltung". Die Botschaft zum Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) hingegen umschreibt den "Ort der tatsächlichen Verwaltung" im Rahmen des gleichlautenden Art. 20 StHG als denjenigen Ort, an dem "die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen", wobei zum im internationalen Doppelbesteuerungsrecht gängigen Ausdruck der "tatsächlichen Geschäftsleitung" materiell kein Unterschied bestehe (BBl 1983 III 1, S. 108). Nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen (VGr, 1. Februar 2012, SB.2011.00080, E. 2.1). Gemäss

bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung praxismässig dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.1 mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 50, Rz. 12). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung 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. Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.1, mit Hinweisen). Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab. Für reine Vermögensverwaltungsgesellschaften ist die Dispositionsbefugnis über das verwaltete Vermögen entscheidend (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 59 f. mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Da das Vorliegen eines Anknüpfungspunkts, welcher die allgemeine Steuerpflicht begründet, eine steuerbegründende Tatsache darstellt, ist dies vom Gemeinwesen, welches den Besteuerungsanspruch erhebt, zu beweisen. Der statutarische Sitz gilt i. d. R. aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Der tatsächliche Sitz, d. h. der Ort der Verwaltung bestimmt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalls und lässt sich mitunter nur mit beträchtlichem Aufwand nachweisen. Zuständig für die Untersuchung ist die Veranlagungsbehörde desjenigen Kantons, in dessen Hoheitsgebiet sich der mutmassliche Ort der tatsächlichen Verwaltung befinden soll. Trotz dem in der Praxis häufig schwierigen Nachweis, dass dem statutarischen Sitz im andern Staat nur formelle Bedeutung zukomme, heisst dies nicht, dass die betroffene juristische Person deshalb zur besonderen Mitwirkung verpflichtet wäre. Die Beweislast liegt vollumfänglich bei der Steuerbehörde. Erscheint aber der von der Behörde angenommene Sitz in der Schweiz als sehr wahrscheinlich, so genügt dies i. d. R. als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz ausserhalb der Schweiz zu erbringen (Felix Richner et al., Art. 50, Rz. 19 f., mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Der Gesellschaftszweck der Pflichtigen besteht im " i nvestment t rading" des von C über den F-Trust eingebrachten Vermögens. Bei der Pflichtigen handelt es sich folglich um eine Vermögensverwaltungsgesellschaft, welche mit dem einzigen Ziel errichtet wurde, ihr Vermögen im Interesse von C und dessen Familie anzulegen. Diese eigentliche Haupttätigkeit der Pflichtigen, die Vermögensverwaltung, wurde an externe Dritte, die I-Bank und die J AG, in die Schweiz ausgelagert. Allerdings können diese Dritten die Geschäftsleitung der Pflichtigen nicht innehaben, da gemäss bundesgerichtliche r Rechtsprechung externe Dritte nicht mit der Geschäftsleitung betraut werden können; hiesse dies doch die entscheidende, geschäftsrelevante Einflussnahme an externe Dritte zu delegieren und damit die Führung der eigenen Gesellschaft faktisch abzugeben. Die

Pflichtige bringt diesbezüglich vor, dass ihr die Tätigkeiten der Vermögensverwalter anzurechnen seien. Damit erfolge die Vermögensverwaltung als Haupttätigkeit formell in Jersey, weshalb auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort sei. Damit verkennt sie indessen, dass auch wenn die Haupttätigkeit der externen Vermögensverwalter der Pflichtigen angerechnet würde, noch nicht geklärt ist, wer die Geschäftsleitung der Pflichtigen effektiv innehat. Durch die blosser Zurechnung der Haupttätigkeit zum formellen Sitz der Pflichtigen ist noch nicht definiert, wer bei der Pflichtigen tatsächlich auf diese Haupttätigkeit in geschäftsleitendem Masse Einfluss nimmt. Denn, wie erwähnt, kann auch bei einer Delegation der betrieblichen Haupttätigkeit die Geschäftsleitung selbst nicht an externe Dritte ausgelagert werden. Folglich muss die Geschäftsleitung der Pflichtigen entweder bei der D Ltd. oder bei C liegen.

### **E. 3.2**

Obwohl die D Ltd. die beiden "Directors" der Pflichtigen stellt und gemäss Schreiben vom 10. Februar 2011 von K an Rechtsanwalt B bzw. Schreiben vom 2. Dezember 2011 von Rechtsanwalt E an C die Auswahl und Überwachung der Vermögensverwalter ausübt, ist es aufgrund mehrerer Indizien sehr wahrscheinlich, dass die Geschäftsleitung nicht bei der D Ltd. bzw. bei den beiden von ihr gestellten "Directors", sondern bei C liegt: Die D Ltd. stellt einen "company secretary" zur Verfügung, ist für das "bookkeeping and accounting" zuständig und erbringt "administrative services in respect of the above Companies activities". Hierunter sind in erster Linie blosser administrative Tätigkeiten im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu verstehen, welche von untergeordneter Bedeutung sind. Daran ändert auch die Übersetzung mittels "Oxford Dictionary" nichts. Die erwähnten Dienstleistungen erbringt die D Ltd. auch gegenüber anderen in Jersey domizilierten Gesellschaften, was den Eindruck erweckt, dass die D Ltd. auch bei der Pflichtigen in einem standardisierten Rahmen agiert, ohne effektiv leitend tätig zu sein. Dass die D Ltd. für ihre Dienstleistungen entschädigt wird und sie aufgrund der ihr zugestellten Korrespondenzen der Vermögensverwalter, insbesondere der Bankbelege, ihre Tätigkeit ausübt, vermag daran nichts zu ändern. Im Gegenteil spricht es eher dafür, dass die D Ltd. blosser Dienstleistungserbringerin für die Pflichtige ist und nicht führend auf deren Geschäftstätigkeit Einfluss nimmt. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass allein aus der Höhe des Honorars nicht auf die effektive Tätigkeit der D Ltd. geschlossen werden kann. Die Pflichtige verfügt weiter über keine eigenen, gegenüber der D Ltd. ausgesonderte, Räumlichkeiten auf Jersey. Zwar stellt ihr die D Ltd. ein sogenanntes "registered office" zur Verfügung. Dass sich dort indessen die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen real abspielt ist eher zu verneinen. Schliesslich kann auch die persönliche Haftbarkeit der "Directors" den Eindruck, auf Jersey würden nur untergeordnete Tätigkeiten ausgeführt, nicht umstossen. Folglich ist die Geschäftsleitung durch die D Ltd. bzw. die von ihr gestellten "Directors" nicht sehr wahrscheinlich. Viel wahrscheinlicher erscheint, dass C die Geschäftsleitung der Pflichtigen faktisch innehat: Gemäss Schreiben vom 2. Dezember 2011 von Rechtsanwalt E an C kann im Endeffekt letzterer über die Ausschüttungen der Trusts und Änderungen der Vermögensverwaltungsverträge bestimmen, was insbesondere den Wechsel des beauftragten Vermögensverwalters und die Änderung des mit dem Vermögensverwalter vereinbarten Anlageprofils beinhaltet. Dass C seine faktische Verfügungsmacht in operativer Weise, aktiv wahrnahm, zeigt insbesondere das Schreiben vom 7. Dezember 2011, welchem zufolge Rechtsanwalt E die D Ltd. anwies, Aktiven der Pflichtigen in der Höhe von rund Fr. ... auf ein im Namen von C geführtes Bankkonto nach Absprache mit Letzterem zu übertragen. Unglaublich sind in diesem Zusammenhang die

Vorbringen der Pflichtigen, C habe sich bei dieser Transaktion auf die Rolle des passiven Gläubigers beschränkt. Denn bei der Transaktion ging es letztlich um einen wesentlichen Anteil von Cs Vermögen, über welches er sowohl vor als auch nach der Übertragung faktisch volle Dispositionsbefugnis hatte. Die Verfügungsberechtigung über das Vermögen lag am Anfang und am Ende der Transaktion bei C. Weiter traf sich C mindestens zweimal jährlich mit dem zuständigen Kundenbetreuer der I-Bank. Unbestrittenermassen verfügt C zudem über fundiertes Fachwissen in Finanzfragen. Dass er dieses Wissen im privaten Rahmen nicht einsetzt, erscheint unglaubhaft. Die angeführten Indizien weisen ferner darauf hin, dass seine Rolle über diejenige eines blossen Kontrollorgans hinausging. Seine Tätigkeit beschränkte sich auch nicht auf das Treffen blosser Grundsatzentscheide. Vielmehr war es ihm offensichtlich möglich, jederzeit operativ und aktiv auf die Handlungen der Pflichtigen einzuwirken. Dass C gegenüber den Banken nicht unterschreibungsberechtigt war und vornehmlich über Rechtsanwalt E agierte, ändert nichts am Gesagten. Die Finanzstruktur der Pflichtigen, welche mit Fr. ... Eigenkapital und Fr. ... Fremdkapital aus dem F-Trust finanziert war, stellt ein weiteres Indiz dar, dass letztlich C die Geschäftsleitung der Pflichtigen innehatte. Denn bei einer Gesellschaft, die in operativer Hinsicht grundsätzlich unabhängig vom Kapitalgeber geführt wird, ist eine Finanzstruktur wie die vorliegende kaum denkbar. Sodann ist auch das hohe Risiko, mit welchem die Aktiven der Pflichtigen angelegt werden, als Indiz in die gleiche Richtung zu werten. Schliesslich ist es äusserst wahrscheinlich, dass für die Wahl des vorliegenden Trustkonstrukts mit der Pflichtigen als "underlying company" die Verschleierung von Vermögenswerten im Vordergrund stand und erst in zweiter Linie die zivilrechtliche Verselbständigung des Vermögens sowie erbrechtliche Überlegungen ausschlaggebend waren. Dies kann als weiteres Indiz gewertet werden, dass C mit hoher Wahrscheinlichkeit auch bei der Pflichtigen die Fäden der Geschäftsführung in der Hand hält. Zusammenfassend ist es sehr wahrscheinlich, dass die Tätigkeiten der D Ltd. bzw. der von ihr gestellten "Directors" für die Pflichtige von untergeordneter Bedeutung waren. Deren Handlungen erfolgten weisungsgebunden und erscheinen bloss ausführender Natur. Sie beeinflussten den Lauf der geschäftlichen Tätigkeit nicht im Wesentlichen, d. h. geschäftsprägenden Masse. Insbesondere die "Directors" schienen eher formellen Charakter zu haben, als effektiv die Geschäftsführung zu bestreiten. C hingegen hat entscheidend auf die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen Einfluss genommen. Er konnte nach seinem Belieben die Tätigkeiten der Pflichtigen autonom lenken, wobei er diese Möglichkeit auch aktiv wahrgenommen hat. Folglich ist es sehr wahrscheinlich, dass die faktische Geschäftsleitung bei ihm lag und der Ort der tatsächlichen Verwaltung in H anzusiedeln ist. Der Pflichtigen gelingt damit der ihr aufgrund dieser Umstände obliegende Gegenbeweis, ihre tatsächliche Verwaltung liege in Jersey, nicht. Dementsprechend ist die Pflichtige aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig.

#### **E. 4**

Darüber hinaus wäre es in der vorliegenden Situation – in der über einen Trust eine Gesellschaft geschaffen wurde, deren primärer Zweck es ist, steuerlich nicht deklariertes Vermögen einer Privatperson mittels externen Vermögensverwaltern am Wohnsitz der Privatperson anzulegen – denkbar, für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung nicht in erster Linie auf die Führung der laufenden Geschäfte abzustellen, sondern den Ort der tatsächlichen Verwaltung bei derjenigen Person zu verankern, die die entscheidende Dispositionsbefugnis über das formell im Eigentum der Gesellschaft stehende Vermögen besitzt (vgl. E. 2.2 letzter Satz). Vorliegend würde dies ebenfalls dazu

führen, dass die tatsächliche Verwaltung bei C anzusiedeln wäre. Damit ist die Beschwerde sowohl betreffend Steuerhoheit direkte Bundessteuer als auch betreffend Steuerhoheit Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG; § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]; § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).

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