

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00143 vom 15. Juli 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-07-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00143](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00143)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00143 du 15 juillet 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00143 del 15 luglio 2015

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2006 (steuerpflichtig bis 12.10.2006) sowie Steuerhoheit 01.01.2008 - 31.12.2009 | Rückstellungen, Steuerhoheit Rückstellungen für Haftpflichtleistungen sind steuerrechtlich zulässig, wenn aufgrund bereits eingetretener Ereignisse mit deren Erbringung gerechnet werden muss und keine Versicherungsdeckung besteht. Prozessrisiken können Anlass zu Rückstellungen für bestrittene Forderungen oder Forderungen in noch unbestimmter Höhe geben, sofern der Prozess durch bereits erfolgte Handlungen oder Ereignisse ausgelöst wurde. Der Betrag umfasst die mutmasslichen Verbindlichkeiten sowie allfällige Prozesskosten. Für die Beurteilung der Prozessrisiken ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen auf den ungünstigsten der wahrscheinlichen Prozessausgänge abzustellen (E. 2.1.2). Der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft kann für die Bestimmung des tatsächlichen Gesellschaftssitzes durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt. Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Gesellschaftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden. Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab (E. 3.1.2.2). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2014.00143 Urteil der 2. Kammer vom 15. Juli 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Dirk Andres. In Sachen A AG, vertreten durch die B AG, C, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006 (steuerpflichtig bis 12.10.2006) sowie Steuerhoheit 1.1.2008–31.12.2009, hat sich ergeben: I. A. Die A AG verlegte ihren statutarischen Sitz im Oktober 2006 vom Kanton Zürich nach Engelberg OW. Beherrscht wird die A AG von F, der Präsident und Delegierter des Verwaltungsrats ist, und seiner Ehefrau G, die als Vizepräsidentin amtiert. Ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2006 reichte die A AG entsprechend ihrer Sitzverlegung im Kanton Obwalden ein. Sie deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ..., wobei sie gemäss Erfolgsrechnung insbesondere eine ausserordentliche Rückstellung für Prozesskosten von Fr. ... bildete, sowie steuerbares Eigenkapital von

Fr. ... auswies. B. Nach durchgeführter Revision der A AG für das Geschäftsjahr 2006 beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich mit Einschätzungsentscheid vom 12. September 2012 die Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006 für die gesamte Steuerperiode. Als Begründung führte das kantonale Steueramt an, der statutarische Sitz der A AG in Engelberg sei lediglich formeller Natur, ihre tatsächliche Verwaltung würde sich hingegen nach wie vor im Kanton Zürich befinden. Es schätzte die A AG mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein, wobei es neben einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund überhöhten Fahrzeugaufwandes die geltend gemachten Rückstellungen für Prozesskosten von Fr. ... aufrechnete. Als Begründung führte es an, die Rückstellungen seien nicht geschäftsmässig begründet gewesen. Mit Vorentscheid gleichen Datums beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über die A AG für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2007–31.12.2011. Als Begründung führte es wiederum die Erkenntnisse aus der durchgeführten Revision des Geschäftsjahres 2006 an, wonach es sich beim statutarischen Sitz in Engelberg um ein Scheindomizil handle, während die tatsächliche Verwaltung der A AG bei G liege, welche ihren Wohnsitz in Zürich habe. Sowohl gegen den Einschätzungs- als auch gegen den Vorentscheid liess die A AG Einsprache erheben. Diese wurde am 21. Januar 2014 in Bezug auf die Einschätzung der A AG für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2006 teilweise gutgeheissen. Das kantonale Steueramt schätzte die A AG für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Während das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über die A AG weiterhin beanspruchte und die Rückstellungen weiterhin als nicht geschäftsmässig begründet aufrechnete, verzichtete es auf die Reduktion des Fahrzeugaufwandes. In Bezug auf die Inanspruchnahme der Steuerhoheit über die A AG für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2007–31.12.2011 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ebenfalls am 21. Januar 2014 ab. Es führte an, die tatsächliche Verwaltung der A AG fände am Familienwohntort des Ehepaars F und G im Kanton Zürich statt. II. Den gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 31. Oktober 2014 teilweise gut. Es stellte fest, der statutarische Sitz der A AG sei per 13. Oktober 2006 von R ZH nach Engelberg OW verlegt worden. Der statutarische Sitz sei aber lediglich formeller Natur, der tatsächliche Sitz liege am damaligen Wohnsitz des Hauptaktionärs und Verwaltungsratspräsidenten F in Luxemburg. Die für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2006 geltend gemachten Rückstellungen erachtete es indessen als geschäftsmässig nicht begründet. Entsprechend nahm es die Steuerauscheidung vor und setzte für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2006 im Kanton Zürich den steuerbaren Reingewinn auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... fest. Für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2007 verneinte es die Steuerhoheit des Kantons Zürich über die A AG mangels hiesigen Wohnsitzes von F. In Bezug auf die Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2008–31.12.2009 wies es den Rekurs ab, da sich der Wohnort von F und damit die tatsächliche Verwaltung der A AG für diesen Zeitraum im Kanton Zürich befunden hätten. Bezüglich der Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2010–31.12.2011 hob es den entsprechenden Einspracheentscheid auf und wies die Sache aufgrund illiquider Verhältnisse – der Wohnsitz von F sei im betroffenen Zeitraum noch nicht rechtsgenügend bestimmt worden – an das kantonale Steueramt zurück. III. Mit Beschwerde vom 19. Dezember 2014 liess die A AG dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Rekursentscheid aufzuheben und die Steuerfaktoren 2006 gemäss Deklaration und Veranlagung des Kantons Obwalden mit

einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... zu übernehmen, sowie festzustellen, dass für die Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 und 1.1.–31.12.2009 keine Steuerhoheit des Kantons Zürich bestehe; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Mit Beschwerdeantwort vom 26. Januar 2015 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Gemeinden R und M liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

### **E. 2.1.1**

Der steuerbare Reingewinn bemisst sich grundsätzlich nach dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 64 Abs. 1 StG). Der Steuergesetzgeber knüpft die steuerrechtliche Gewinnermittlung dem Grundsatz nach an die kaufmännische Rechnungslegung an. Weil eigenständige steuerrechtliche Rechnungslegungsvorschriften fehlen, stützt sich die Steuergesetzgebung auf die kaufmännische Gewinnermittlungsmethode, wie sie im Wesentlichen in den Art. 957–963 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, in der Fassung vom 28. März 2006; mit Sonderbestimmungen für Aktiengesellschaften: Art. 662–670 OR) verankert ist. Nach dem steuerrechtlichen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bildet die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Massgeblich sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsmässig geführten Bücher (VGr, 23. Mai 2011, SB.2011.00035, E. 3.2 mit Hinweisen). Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Sachverhalt demnach so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss, und nicht so, wie er in einer konkreten Bilanz pflichtwidrig dargestellt worden ist (VGr, 10. September 2003, SB.2002.00100, E. 2.2 mit Hinweisen). Bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Verfahren eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung haben Steuerverwaltung und Steuerjustiz grosse Zurückhaltung zu üben. Es kann nicht Aufgabe der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Lösung zuzuführen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Steuerrechtlich darf und muss deshalb lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz – genauer: von der Bilanz und Erfolgsrechnung umfassenden Jahresrechnung – abgewichen werden. Vorbehalten bleiben freilich die verschiedenen Korrekturen, die sich aufgrund der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben. Rechtsgrund solcher Abweichungen bilden indessen nicht handelsrechtliche, sondern steuerrechtliche Regeln und Prinzipien (VGr, 23. Mai 2011, SB.2011.00035, E. 4.1 mit Hinweisen).

### **E. 2.1.2**

Gemäss Art. 669 Abs. 1 OR (in der Fassung vom 28. März 2006) müssen Rückstellungen vorgenommen werden, sowie sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden, um ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Die bei

der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns zu berücksichtigenden Rückstellungen dienen dazu, einen im Geschäftsjahr tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust gewinnmindernd anzurechnen, der erst in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht wird (RB 1986 Nr. 40, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. zum Ganzen BGr, 15. Jan. 2013, 2C\_787/2012 bzw. 2C\_788/2012, E. 2.5, auch zum Folgenden). Die Rückstellung soll demjenigen Betrag entsprechen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt. Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt ist dabei grundsätzlich der Bilanzstichtag, wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden dürfen (RB 1986 Nr. 41). Nach § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG sind geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen aufzurechnen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung betrachtet Rückstellungen dann als geschäftsmässig begründet und somit steuerrechtlich zulässig, wenn sie zur Sicherung von unmittelbar drohenden Verlustgefahren vorgenommen werden. Um unmittelbar drohende Verluste handelt es sich bloss dann, wenn der Verlust nicht nur im Bereich des Möglichen liegt, sondern wenn sein Eintritt mit annähernder Gewissheit zu erwarten ist (StE 1991 B 72.14.1 Nr. 8 mit Hinweisen). Rückstellungen für Haftpflichtleistungen sind steuerrechtlich zulässig, wenn aufgrund bereits eingetretener Ereignisse mit deren Erbringung gerechnet werden muss und keine Versicherungsdeckung besteht. Prozessrisiken können Anlass zu Rückstellungen für bestrittene Forderungen oder Forderungen in noch unbestimmter Höhe geben, sofern der Prozess durch bereits erfolgte Handlungen oder Ereignisse ausgelöst wurde. Der Betrag umfasst die mutmasslichen Verbindlichkeiten sowie allfällige Prozesskosten. Für die Beurteilung der Prozessrisiken ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen auf den ungünstigsten der wahrscheinlichen Prozessausgänge abzustellen (Markus Reich/Martina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 1-82, 2. A., Basel 2008, Art. 29 N. 17 f.).

## **E. 2.2**

Die vorliegend umstrittenen Rückstellungen in der Höhe von Fr. ... sind nicht geschäftsmässig begründet. Eine mögliche Rückzahlungsverpflichtung der von der Beschwerdeführerin für ihre Dienstleistungen gegenüber der K AG erhaltenen Honorarbezüge erweist sich als zu wenig konkret. Aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin kann nicht mit annähernder Gewissheit auf eine solche Rückzahlungsverpflichtung geschlossen werden: Bei dem gegen die L AG durchgeführten Zivilprozess betreffend Bürgschaftsgarantie trat F als Neben intervenient auf und nicht die Beschwerdeführerin. Dass F Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin ist, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. Entscheidend ist, dass durch den Zivilprozess nicht F in seiner Funktion als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin und damit die Beschwerdeführerin selber betroffen war, sondern F als natürliche Person. Weshalb die L AG fälschlicherweise F und nicht der Beschwerdeführerin den Streit verkündet haben soll, ist nicht ersichtlich. Folglich kann im Zivilprozess gegen die L AG keine prozessrechtliche Handlung gegen die Beschwerdeführerin erblickt werden. Gleiches gilt für das Strafverfahren. Die Einleitung eines Strafverfahrens gegenüber F stellt noch keine konkrete prozessrechtliche Handlung gegenüber der Beschwerdeführerin dar. Aus dem eingeleiteten Strafverfahren gegen F kann nicht mit annähernder Gewissheit auf die

Einleitung eines Forderungsprozesses gegen die Beschwerdeführerin geschlossen werden. Letzteres ist bloss im Rahmen des Möglichen. Folglich wurden gegen die Beschwerdeführerin selber bis zur Errichtung des Jahresabschlusses und auch bis zum jetzigen Zeitpunkt keine prozess rechtlichen Handlungen eingeleitet. Auch aus der Aktivitätenliste vom 19. Oktober 2006 der K AG sowie dem Brief der L AG betreffend Bürgschaft vom 10. November 2006 ergeben sich keine konkret gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemachten Haftungsansprüche. Dass in diesen Dokumenten die Möglichkeit der Rückzahlungen erhaltener Dienstleistungshonorare angesprochen wird, reicht nicht aus, um die Durchsetzung der umstrittenen Forderungen aus steuerrechtlicher Sicht als sehr wahrscheinlich erscheinen zu lassen und somit die Rückstellungen zu rechtfertigen. Gleiches gilt für die geltend gemachten mündlichen Drohungen, welche indessen nicht belegt sind. Ferner vermag weder der Umstand, dass die Dienstleistungshonorare an die Beschwerdeführerin flossen und in deren Buchhaltung verbucht wurden noch die Bestätigung der damaligen Revisionsstelle der Beschwerdeführerin betreffend handelsrechtlicher Notwendigkeit der umstrittenen Rückstellungen etwas am Gesagten zu ändern.

### **E. 3.1.1**

Gemäss § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

#### **E. 3.1.2.1**

Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (BGr, 12.12.2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; 22.02.2008, 2P.6/2007, StE [2009] A 24.22 Nr. 6; 15.12.2006, 2P.120/2006, E. 3.1; 11.10.2005, 2P.317/2004, E. 3.1; 05.09.1985, StE [1986] A 24.22 Nr. 2; 22.06.1984, StE [1984] A 24.22 Nr. 1; VGr, 18.03.2009, SB.2008.00104 E. 2.1; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N. 2 f., mit weiteren Hinweisen). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird (BGr, 12.12.2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; 22.02.2008, 2P.6/2007, StE [2009] A 24.22 Nr. 6; 15.12.2006, 2P.120/2006 E. 3.1; 08.09.2003, 2A.560/2002, E. 5.2.1; 13.05.2002, 2A.196/2001, E. 2 und 3 = StE [2002] B 91.3 Nr. 3; 05.09.1985, ASA 56 [1987/88] 85 E. 3, StE [1986] A 24.22 Nr. 2; 22.06.1984, StE [1984] 24.22 Nr. 1; VGr, 18.03.2009, SB.2008.00104 E. 2.1; vgl. Zweifel/Hunziker, § 8 N. 5). Bloss formelle Bedeutung hat der statutarische Sitz, wenn zum betreffenden Ort keine nähere Beziehung oder an diesem Ort keine wesentliche Infrastruktur besteht (vgl. BGr, 29.04.1999, StE [1999] A 24.22 Nr. 3; 22.06.1984, StE 1984 24.22 Nr. 1). Ein derartiges künstlich geschaffenes, der wirklichen Situation nicht angepasstes sogenanntes Briefkastendomizil liegt vor, wenn sich am statutarischen Sitz weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal etc.) befinden, sondern hier ein Beauftragter der juristischen Person im Wesentlichen seine Geschäftsadresse zur Verfügung stellt und allenfalls die für diese bestimmte Post entgegennimmt und weiterleitet (vgl. BGr, 29.04.1999, 2P.160/1997, E. 2a,

StE [1999] A 24.22; 05.09.1985, StE [1986] A 24.22 Nr. 2; VGr, 18.03.2009, SB.2008.00104 E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 6 f.). In solchen Fällen befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 9 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 3.1.2.2**

Die Botschaft zum Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 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 Unternehmensentscheidungen fallen" (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 praxisgemäss 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. C 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 Grundsatzentscheidungen beschränkt. Nicht entscheidend ist grundsätzlich 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). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 2012 A 24.22 Nr. 3 und BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern Stuttgart und Wien 1993, S. 64 mit Hinweisen). Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab.

#### **E. 3.1.3**

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 in der Regel 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 des in der Praxis häufig schwierigen Nachweises, dass dem statutarischen Sitz im anderen Kanton 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. Dies gilt auch dann, wenn die juristische Person ihren Sitz an einen ausserkantonalen Ort verlagert (VGr, 1. Februar 2012, SB.2011.00080 = StE B.71.31 Nr. 2 E. 2.2). Erscheint aber der von der Behörde angenommene Sitz im Kanton als sehr wahrscheinlich, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der präsumtiv steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz ausserhalb des Kantons zu erbringen (RB 1992 Nr. 17).

### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerin lässt sinngemäss vorbringen, dem Beschwerdegegner sei es nicht gelungen, die Annahme des Sitzes der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich darzulegen. Weiter lässt sie vorbringen, bezüglich ihres Sitzes in den streitigen Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 und 1.1.–31.12.2009 hätte die Vorinstanz überhaupt keine Ausführungen gemacht, weshalb sich auch von ihrer Seite eine diesbezügliche Auseinandersetzung erübrige. In der Folge lässt die Beschwerdeführerin dann gewissen Ausführungen der Vorinstanz entgegentreten, wobei sie sich auf die nicht mehr streitbetroffenen vorgängigen Steuerperioden bezieht. Diesbezüglich geht sie sinngemäss davon aus, dass sich der Sitz der Beschwerdeführerin im Ausland befunden hätte, da die operative Geschäftsführungstätigkeit in erster Linie in Luxemburg stattgefunden hätte, wobei in Engelberg strategische Sitzungen durchgeführt worden seien.

### **E. 3.2.2**

Insoweit die Beschwerdeführerin darlegt, die Ausführungen der Vorinstanz würden sich nicht auf die Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 und 1.1.–31.12.2009 beziehen, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz von einem formellen Sitz der Beschwerdeführerin in Engelberg ab der Steuerperiode 2006 ausgeht und den Ort der tatsächlichen Verwaltung und damit den tatsächlichen Sitz der Gesellschaft in den verschiedenen Steuerperioden am jeweiligen Wohnsitz des Hauptaktionärs der Beschwerdeführerin F verankert. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Wurde der Sitz einer Gesellschaft in einer bestimmten Steuerperiode als rein formell qualifiziert, muss dies nicht in jeder nachfolgenden Steuerperiode neu festgestellt werden, es sei denn die Verhältnisse hätten sich konkret geändert und würden insbesondere dafür sprechen, dass sich der effektive Sitz der Gesellschaft tatsächlich an deren formellem Sitz befindet. Entsprechend kann der umstrittene Sitz einer Gesellschaft für die jeweilige Steuerperiode anhand des Orts der tatsächlichen Verwaltung festgelegt werden.

### **E. 3.2.3**

Indem die Beschwerdeführerin vorbringen lässt, ihre operative Geschäftsführungstätigkeit hätte primär im Ausland stattgefunden, wohingegen Engelberg lediglich als Ort der strategischen Sitzungen gedient habe, geht sie grundsätzlich wie die Vorinstanz von einem rein formellen Sitz in Engelberg aus. Aus den Akten ist ferner einzig ein Protokoll der ordentlichen Generalversammlung vom 2. April 2008 ersichtlich, welches als Sitzungsort Engelberg aufführt. Dies reicht indessen nicht aus, um Engelberg als tatsächlichen Sitz der

Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Unter Verweis auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz diesbezüglich ist folglich festzustellen, dass der Sitz der Beschwerdeführerin in Engelberg ab 2006 bloss formeller Natur war.

#### **E. 3.2.4**

Damit ist der Sitz der Beschwerdeführerin am Ort der tatsächlichen Verwaltung zu verankern. Diesen gilt es in der Folge zu bestimmen: Wie die Beschwerdeführerin selber vorbringen lässt, hatte primär F die operative Geschäftsführungstätigkeit inne. Als Präsident und Delegierter des Verwaltungsrats erbrachte er im Namen der Beschwerdeführerin praktisch alle Dienstleistungen gegenüber dem Kunden. Gemäss eigenen Angaben wurden alle Immobilien im Ausland vermittelt, insbesondere in Deutschland. Hieraus kann nichts anderes geschlossen werden, als dass die entscheidende Geschäftsleitungstätigkeit bei F konzentriert war und dezentral im Ausland bei den jeweiligen Kunden stattgefunden hat. Aufgrund dieser Konstellation liegt der Sitz der Beschwerdeführerin mit grosser Wahrscheinlichkeit am Wohnsitz von F, welcher sich für die Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 und 1.1.–31.12.2009 in Zürich befand (vgl. E. 3.1.2.2; VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00144/SB.2014.00145). Folglich liegt es an der Beschwerdeführerin den Gegenbeweis anzutreten. Indessen bringt sie diesbezüglich nichts Substantielles vor. Insbesondere lässt die Beschwerdeführerin nicht aufzeigen, inwieweit allenfalls im Ausland feste Einrichtungen bestanden haben, von denen aus regelmässig Geschäftsleitungstätigkeiten wahrgenommen worden sind. Zwar geht aus den Akten des Verfahrens betreffend Wohnsitz von F (VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00144/SB.2014.00145) hervor, dass diesem auch im Ausland eine Wohnstätte zur Verfügung stand. Allerdings ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob auch im Ausland die operative Führung der Beschwerdeführerin stattgefunden hat. Die Beschwerdeschrift äussert sich hierzu nicht. Da der Beschwerdeführerin somit der Gegenbeweis nicht gelingt, ist mangels Alternativen der Wohnsitz von F als Ort der tatsächlichen Leitung der Beschwerdeführerin heranzuziehen. Damit hat die Vorinstanz die Steuerhoheit des Kantons Zürich über die Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 und 1.1.–31.12.2009 zu Recht bejaht.

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 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.