

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00144 vom 16. März 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00144

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00144 du 16 mars 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00144 del 16 marzo 2016

Regeste

Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern ab 01.06.2010 bis 31.10.2014) | Steuerhoheit / (echte) Alternativanknüpfung am Ort der tatsächlichen Verwaltung. [Die Pflichtige hat ihren formellen Sitz in Liechtenstein, ihr Geschäftsführer, einziger Verwaltungsrat und Alleinaktionär hatte jedoch bis Ende Oktober 2014 seinen Wohnsitz im Kanton Zürich und war für die Pflichtige hauptsächlich extern an verschiedensten Orten tätig. Deshalb und da in Liechtenstein nur eine rudimentäre Infrastruktur vorhanden ist, knüpfte die Vorinstanz den tatsächlichen Verwaltungsmittelpunkt der Pflichtigen am Zürcher Wohnsitz ihres alleinigen Geschäftsführers an.] Verfahrensvereinigung (1.1). Überprüfungsbefugnis und Novenrecht, wenn über die schweizerische Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu befinden ist (E. 1.2-1.4). Begründungsanforderungen im Einspracheverfahren: Es kann offen gelassen werden, ob die Einspracheentscheide hinreichend begründet wurden, liegt doch zumindest keine derart schwere Gehörsverletzung vor, dass diese nicht vor Vorinstanz geheilt worden wäre (E. 2). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung stellt im internationalen Verhältnis eine echte Alternativanknüpfung zum statutarischen Sitz dar, ohne dass ein blosses Briefkastendomizil nachzuweisen ist (E. 3.2). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die sich normalerweise am Sitz abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Ist in diesem Sinn ein wirtschaftlicher und tatsächlicher Mittelpunkt der Gesellschaft nicht auszumachen, kann es ersatzweise gerechtfertigt erscheinen, den Ort der tatsächlichen Verwaltung an dem Wohnort des primär tätigen Geschäftsführers anzuknüpfen, insbesondere wo die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geografisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde (E. 3.3). Auch wenn der Hauptbeweis über das Steuerdomizil durch die Steuerbehörde zu führen ist und Steuerpflichtige grundsätzlich erst nach rechtskräftiger Feststellung der Steuerhoheit Mitwirkungspflichten treffen, kann letzteren der Gegenbeweis einer fehlenden subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz aufgebürdet werden, wenn eine Steuerpflicht in der Schweiz aufgrund der Umstände überwiegend wahrscheinlich erscheint (E. 3.4). Da ein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung selbst nach Darstellung der Pflichtigen nicht auszumachen ist, jedenfalls aber nicht in Liechtenstein liegt, rechtfertigt es sich den Ort der tatsächlichen Verwaltung am (ehemaligen) Zürcher Wohnsitz des Geschäftsführers anzuknüpfen. Dies zumal sich dort auch der Sitz der mit Abstand wichtigsten Wiederverkäuferin der Pflichtigen und einer weiteren vom Geschäftsführer der Pflichtigen kontrollierten Unternehmung befindet (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2015.00144 SB.2015.00145 Urteil der 2. Kammer vom 16. März 2016
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, vertreten durch B, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern ab 1.6.2010 bis 31.10.2014) Steuerhoheit (direkte Bundessteuer ab 1.6.2010 bis 31.10.2014), hat sich ergeben: I. Die mit Software handelnde A AG (nachfolgend Pflichtige) hat ihren statuarischen Sitz seit ihrer Gründung per 1. Juni 2010 in C im Fürstentum Liechtenstein (FL). Alleinaktionär, einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer ist D (nachfolgend Geschäftsführer). Dieser hatte bis Ende Oktober 2014 seinen Wohnsitz in E im Kanton Zürich und meldete sich zusammen mit seiner Ehefrau per 1. November 2014 neu im Fürstentum Liechtenstein an. Mit Entscheid vom 26. März 2015 stellte das kantonale Steueramt fest, dass die Pflichtige ab dem 1. Juni 2010 bis 2014 der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterliege. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 4. Mai 2015 ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 23. Oktober 2015 ab. III. Mit Beschwerde vom 2. Dezember 2015 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben und festzustellen, dass die Pflichtige nicht der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterliege. Zudem wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Eine der Pflichtigen auferlegte Kautions wurde fristgerecht geleistet. Während das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde beantragten, liessen sich das Steuerrekursgericht und die Gemeinde E (ZH) nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich der Steuerhoheit ab 1. Juni 2010 bis 31. Oktober 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern (SB.2015.00144) und die direkte Bundessteuer (SB.2015.00145) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 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. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt bei den Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen

echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548). 1.4 Die vorstehenden Beschränkungen der gerichtlichen Überprüfung befugnis und des Novenrechts gelten auch dann, wenn über die schweizerische Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu befinden ist. Nur wenn das Verwaltungsgericht im interkantonalen Verhältnis über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden hat, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90; VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00174, E. 1.3).

E. 2.1

Als Ausfluss des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) verfassungsmässig garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör sind Einspracheentscheide zu begründen (Art. 135 Abs. 2 DBG; § 142 StG und Art. 18 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV]). Die Begründungsdichte kann hierbei geringer ausfallen, wenn bereits die angefochtene erstinstanzliche Verfügung ausführlich begründet wurde. Die ungenügende Begründung eines Einspracheentscheids kann im Rechtsmittelverfahren in der Regel geheilt werden (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 142 N. 12).

E. 2.2

Die Begründungen der Einspracheentscheide entsprechen weitgehend denjenigen des ursprünglichen Steuerhoheitsentscheids vom 26. März 2015, setzen sich jedoch mit den anzuwendenden Gesetzesbestimmungen und der Subsumption des Sachverhalts auseinander. Auch eine kurze Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Pflichtigen im Einspracheverfahren hat stattgefunden. Ob damit bereits eine genügende Begründung der Einspracheentscheide vorliegt, kann offenbleiben, da entgegen der Ansicht der Pflichtigen zumindest keine derart schwere Gehörsverletzung vorliegt, als dass diese nicht im anschliessenden Rechtsmittelverfahren geheilt worden wäre.

E. 3.1

Gemäss Art. 50 DBG bzw. § 55 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, E. 2.1). Vorliegend ist unumstritten, dass sich der formelle Sitz der Pflichtigen in C (FL) befindet. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Pflichtige aufgrund ihrer tatsächlichen Verwaltung dennoch in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig ist.

E. 3.2

Im internationalen Verhältnis kommt der Anknüpfung an die tatsächliche Verwaltung – entgegen der Auffassung der Pflichtigen, welche sich vor allem auf die Regelung von interkantonalen Verhältnissen beruft – grössere Bedeutung zu. So kann an den Ort der tatsächlichen Verwaltung selbst dann angeknüpft werden, wenn es sich bei dem im Ausland befindlichen statutarischen Sitz nicht um ein blosses Briefkastendomizil handelt. Jedenfalls in internationalen Sachverhalten handelt es sich beim statutarischen Sitz einerseits und der

tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft andererseits um echte Alternativanknüpfungen (BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2013; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil: Art. 49–101 DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 50 DBG N. 6; Peter Athanas/Giuseppe Giglio, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 50 N. 6; Peter Athanas/Stefan Widmer in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil 1/Band 1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2003, Art. 20 StHG N. 39). Entscheidend ist damit, anderslautende Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten, ob sich der wirtschaftliche und tatsächliche Gesellschaftsmittelpunkt in der Schweiz befindet.

E. 3.3

Die Botschaft zum DBG enthält keine weiter gehende Umschreibung des Begriffs "Ort der tatsächlichen Verwaltung". Die Botschaft zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (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). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung 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. 2.2 mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 50 N. 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. 2.2, mit Hinweisen). 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). Ist ein wirtschaftlicher und tatsächlicher Mittelpunkt der Gesellschaft nicht auszumachen, wird in der Lehre die Meinung vertreten, es könne ersatzweise gerechtfertigt sein, den Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnort des primär tätigen Geschäftsführers anzuknüpfen (Heinrich Jud, Die Bestimmung des Steuersitzes juristischer Personen anhand der jüngeren Zürcher Praxis, ZStP 3/1992, S. 153; vgl. auch Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 63/2008, S. 757 [in Bezug auf interkantonale Sachverhalte]). Dies gilt insbesondere in Konstellationen, wo die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geografisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde (Stefan G.

Widmer/Andrea Moser, Schweizer Aussensteuerrecht, ST 6-7/2005, S. 499).

E. 3.4

Gemäss dem in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) wiedergegebenen generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche die Steuerhoheit begründen. Erscheint eine Steuerhoheit in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und es obliegt alsdann dem betroffenen Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis für einen ausländischen Sitz und einen ausländischen Verwaltungsmittelpunkt zu erbringen (VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00174, E. 2.3). Die dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz obliegenden Mitwirkungspflichten können die Person, über welche die Steuerhoheit beansprucht wird, wesensgemäss nur treffen, wenn deren Steuerpflicht im Kanton (rechtskräftig) feststeht (RB 1992 Nr. 17). Unter diesen Umständen kann an die Verweigerung der Mitwirkung bei der Feststellung der Steuerhoheit auch keine Sanktion geknüpft werden. Ist jedoch der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es immerhin der präsumtiv steuerpflichtigen Person im Rahmen des Gegenbeweises, das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu untermauern und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00174, E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 4.1

Im vorliegend zu beurteilenden Bereich besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem Fürstentum Liechtenstein, welches die schweizerische Steuerhoheit einschränken würde – namentlich enthält das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22. Juni 1995 unbestrittenermassen keine diesbezüglichen Bestimmungen.

E. 4.2

Da der Geschäftsführer der Pflichtigen seinen Wohnsitz in E (ZH) per Ende Oktober 2014 aufgegeben und nach Liechtenstein verlegt haben soll, hat das Steuerrekursgericht offengelassen, wem die Steuerhoheit ab 1. November 2014 zukommt, da hierzu erst noch die Wohnsitzfrage zu klären ist. Streitgegenstand bildet damit wie im vorinstanzlichen Verfahren auch im vorliegenden Verfahren allein die Steuerhoheit vom 1. Juni 2010 bis zum 31. Oktober 2014. Inwiefern der Geschäftsführer und dessen Ehefrau sich bereits früher im Fürstentum Liechtenstein um eine Aufenthaltsbewilligung bemüht und einen Umzug dorthin geplant haben, erscheint hingegen irrelevant, wird von der Pflichtigen doch nicht behauptet, dass sich der (wohnsitzbegründende) Lebensmittelpunkt ihres Geschäftsführers bereits vor dem 1. November 2014 im Fürstentum Liechtenstein befunden habe.

E. 4.3

Es ist unbestritten, dass am liechtensteinischen Sitz der Pflichtigen ein kleines Büro samt rudimentärer Infrastruktur vorhanden ist. Der Geschäftsführer der Pflichtigen soll sich dort (bzw. im Fürstentum Liechtenstein) regelmässig aufgehalten haben, wenngleich er seine Geschäftstätigkeit als fast ausschliesslich büroextern behauptet. Ansonsten soll der im selben Haus privat wohnhafte liechtensteinische Vermieter (Herr F) gemäss Eingabe vom 15. Dezember 2014 vor Ort die gesamte Administration besorgt und die Funktion des

stellvertretenden Geschäftsführers bekleidet haben. Das angemietete Büro ist mit einer Fläche von nur 9 m² sehr klein. Die Monatsmiete von Fr. 250.- (oder Fr. 28.-/m²) mag zwar marktkonform sein, fällt jedoch aufgrund der geringen Mietfläche kaum ins Gewicht. Ob sich der Geschäftsführer vor seiner Ummeldung nach Liechtenstein auch regelmässig in den liechtensteinischen Büroräumlichkeiten aufgehalten hat, ist aufgrund der hierfür eingereichten Belege nicht erstellt: Nur die wenigsten der eingereichten Tank- und Konsumationsbelege lassen auf eine Anwesenheit des Geschäftsführers in Liechtenstein schliessen, zumal hieraus noch nicht auf eine tatsächliche Büroanwesenheit geschlossen werden kann. So ist die Pflichtige auch Alleinimporteurin für das Fürstentum Liechtenstein und hat dorthin weitere Geschäftsverbindungen. Auch die der Pflichtigen erteilte liechtensteinische Gewerbebewilligung ist nur bedingt aussagekräftig: Diese setzt lediglich eine geringfügige Anwesenheitspflicht des Geschäftsführers von mindestens 10 Prozent voraus und es ist nicht ersichtlich, wie und inwieweit die liechtensteinischen Behörden die tatsächliche Anwesenheit des Geschäftsführers auch wirklich überprüft haben. Entscheidend ist jedoch, dass auch nach Darstellung der Pflichtigen ein regelmässiges Tagesgeschäft im Fürstentum Liechtenstein kaum stattgefunden hat und sich der Geschäftsführer eigenen Angaben zufolge fast ausschliesslich büroextern bei den Wiederverkäufern, bei der Herstellerin der Software sowie auf Fachmessen aufhält. Auch der Umstand, dass sich der Geschäftsführer jeden Winter für mehrere Monate ausserhalb von Europa aufhält, lässt darauf schliessen, dass die wesentlichen Geschäftsentscheidungen nicht in Liechtenstein gefällt wurden. Sodann ist nicht ersichtlich, welche Arbeiten durch den liechtensteinischen Vermieter für die Pflichtige ausgeübt wurden. Die Pflichtige hat zumindest im Beschwerdeverfahren auch nicht mehr behauptet, dass der Vermieter ihrer Büroräumlichkeiten (als stellvertretender Geschäftsführer) wesentliche (Geschäftsleitungs-)Aufgaben für sie wahrgenommen habe oder sie neben ihrem Geschäftsführer weitere Mitarbeiter beschäftige. Diese Umstände sprechen an sich insgesamt eher für ein reines Briefkastendomizil der Pflichtigen in Liechtenstein. Letztlich kann diese Frage entgegen der Auffassung der Pflichtigen deswegen offenbleiben, da alternativ am Sitz der tatsächlichen Verwaltung angeknüpft werden kann (vgl. E. 3.2 vorstehend).

E. 4.4

Im Zentrum der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen stehen die an verschiedenen Fachmessen vermittelten Geschäftskontakte und der Austausch mit den Wiederverkäufern und der Herstellerin in den USA. Auch die Pflichtige sieht die effektiven Geschäftsführungshandlungen in erster Linie in den (per E-Mail erfolgenden) Vertragsabschlüssen mit den verschiedenen Wiederverkäufern des von ihr für die Schweiz, Deutschland, Liechtenstein und Teile von Österreich exklusiv importierten Softwareprodukts, den Präsentationen an verschiedenen Fachmessen und dem Austausch mit der Softwareherstellerin in den USA. Ein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung ist damit selbst nach Darstellung der Pflichtigen nicht auszumachen, jedenfalls nicht in Liechtenstein. Vielmehr dreht sich die gesamte Geschäftstätigkeit der Pflichtigen auch nach deren eigener Darstellung um die Person ihres alleinigen Geschäftsführers, welcher an wechselnden Orten, keineswegs aber vorwiegend vom liechtensteinischen Sitz der Pflichtigen, aktiv wurde. Am (ehemaligen) zürcherischen Wohnsitz des Geschäftsführers der Pflichtigen befindet sich zudem auch der Sitz der G GmbH, welche mit Abstand grösste Wiederverkäuferin der Pflichtigen ist. Die G GmbH ist wiederum eine Abspaltung der H GmbH (heute in Liquidation), welche in der hier

interessierenden Zeitperiode ebenfalls ihren Sitz am (ehemaligen) Wohnort in E (ZH) des Geschäftsführers der Pflichtigen hatte. Die H GmbH wird wiederum vom Geschäftsführer der Pflichtigen beherrscht. Es liegt damit nahe, dass dieser neben seinen diversen Ausseneinsätzen vornehmlich in seiner Wohnsitzgemeinde E (ZH) für die Pflichtige tätig wurde, wo eine weitere von ihm kontrollierte Unternehmung (H GmbH) und die wichtigste Wiederverkäuferin der Pflichtigen (G GmbH) ihren Sitz hatten bzw. immer noch haben. Wenn somit überhaupt ein Schwerpunkt der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen auszumachen ist, liegt dieser damit ebenfalls am (ehemaligen) Wohnort des Geschäftsführers in E (ZH), egal ob dieser seine Kontrolle über die G GmbH bereits im Rahmen der im Jahr 2007 erfolgten Abspaltung verloren hat (vgl. auch BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.3).

E. 4.5

Weisen die Umstände wie vorliegend mit hoher Wahrscheinlichkeit auf den damaligen Wohnsitz des Geschäftsführers als den Ort der tatsächlichen Verwaltung, bzw. ist in Ermangelung eines sonstigen geografischen Schwerpunkts der Geschäftsführung dort anzuknüpfen (vgl. E. 3.3 vorstehend), obliegt der Pflichtigen die Führung des Gegenbeweises. Mit Auflage vom 5. Januar 2015 wurde die Pflichtige zur Einreichung diverser Unterlagen aufgefordert. Dieser Auflage ist die Pflichtige nicht vollständig nachgekommen, da sie die eingeforderten Unterlagen entweder bereits zu einem früheren Zeitpunkt eingereicht haben will oder diese als irrelevant für die Feststellung der Steuerhoheit erachtet hat. Die von der Pflichtigen eingereichten Kontenblätter lassen keinen verlässlichen Schluss zu, ob am liechtensteinischen Sitz der Pflichtigen eine namhafte Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Hingegen hätten beispielsweise die Telefonabrechnungen durchaus Rückschlüsse auf die Anwesenheit und Geschäftstätigkeit ihres Geschäftsführers in Liechtenstein zugelassen. Unerheblich ist auch, ob die Pflichtige aufgrund ihres statutarischen Sitzes auch in Liechtenstein Steuern (und AHV-Beiträge) entrichtet, ist eine Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis doch zulässig (Art. 127 Abs. 3 BV e contrario). Auch der Sitz der Buchhaltungsunternehmung ist irrelevant. Wie bereits erwähnt wurde, vermag die liechtensteinische Gewerbebewilligung bereits das Vorliegen eines Briefkastendomizils nicht schlüssig zu widerlegen und ist damit erst recht nicht geeignet, den Sitz der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein nachzuweisen. Damit misslingt der Pflichtigen – zumindest für die Zeit bis zur Abmeldung des Geschäftsführers nach Liechtenstein – der erforderliche Gegenbeweis einer tatsächlichen Verwaltung am liechtensteinischen Sitz. Damit ist die Beschwerde sowohl bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern wie auch der direkten Bundessteuer abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht dieser keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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