

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00005 vom 19. April 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-04-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00005

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00005 du 19 avril 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00005 del 19 aprile 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2009 | Steuerhoheit Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Dem statutarischen Sitz wird die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn es sich um ein Briefkastendomizil handelt. Vorliegend verfügte die Pflichtige im Kt. Zug lediglich über Büroräumlichkeiten von 12 m² zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 2000.-; Personal wurde dort keines beschäftigt. Das Telefon wurde an den Sitz der übrigen drei Gruppengesellschaften im Kt. Zürich weitergeleitet, von wo aus auch die Buchhaltung geführt wurde. Das Hauptsteuerdomizil liegt somit dort, wo die Pflichtige tatsächlich verwaltet wurde, und somit im Kt. Zürich. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00005 Urteil der 2. Kammer vom 19. April 2017 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Leana Isler (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A Group AG, vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2009, hat sich ergeben: I. A. Die A Group AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Durchführung von ...-Geschäften aller Art sowie den Erwerb, die Finanzierung und Verwaltung von Beteiligungen. 1985 war sie unter der Firma "D AG" mit Sitz in E gegründet worden. Ende 2007 erfolgten die Änderung der Firma in "H AG" und Verlegung des Sitzes nach F (ZG). Im Januar 2011 wurde die Firma auf den heutigen Namen geändert und im Februar 2013 der Sitz nach G (SZ) verlegt. Seit Ende Dezember 2015 befindet sich der Sitz in N (ZG). P ist Eigentümer sämtlicher Aktien. Zur Pflichtigen gehören die (heutige) H AG, die I AG sowie die J AG, alle drei mit Sitz in E. B. Am 25. Januar 2011 deklarierte die Pflichtige in der Steuererklärung 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern einen im Kanton Zürich steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). Am 7. Dezember 2011 erging seitens des kantonalen Steueramts eine Auflage hinsichtlich des Verbuchungs- und Zahlungsnachweises einer Rechnung. Weitere Fragen bzw. Auflagen folgten am 1. März 2012 und 10. April 2012, im letzteren Schreiben auch betreffend das Domizil in N (ZG). Die Pflichtige beantwortete die Fragen bzw. Auflagen am 23. Januar 2012, 12. März 2012 sowie am 15. Juni 2012. Am 22. März 2013 ergingen

wiederum Fragen bzw. Auflagen an die Pflichtige. Zudem wurden mit Einschätzungsvorschlag vom 21. März 2013 der steuerbare Reingewinn im Kanton Zürich mit Fr. ... und das hier steuerbare Eigenkapital mit Fr. ... beziffert. Bezüglich des Reingewinns werde die Steuerhoheit im Kanton Zürich beansprucht, bestehe im Kanton Zug doch lediglich ein Mietvertrag über Fr. 100.- pro Monat. Im Kanton Zug sei kein Personal angestellt und die Telefone würden nach E weitergeleitet, wo die eigentliche Geschäftsführung stattfinde. Betreffend das steuerbare Eigenkapital von Fr. ... würden 88.29 %, demnach die genannten Fr. ... auf den Kanton Zürich entfallen. Nach Eingang der Antwort der Pflichtigen vom 17. Juni 2013 erging am 4. Oktober 2013 eine weitere Auflage in Form einer Mahnung. C. Mit Einschätzungsvorschlag vom 30. Mai 2014 wurden der steuerbare Reingewinn im Kanton Zürich mit Fr. ... beziffert, während das hier steuerbare Eigenkapital unverändert blieb. Dabei wurde in Wiederholung der im Einschätzungsvorschlag vom 21. März 2013 genannten Gründe eine Betriebsstätte im Kanton Zürich beansprucht. Die übrigen Gesellschaften befänden sich alle im Kanton Zürich. Es werde ein Gewinnanteil von 95 % des Gesamtgewinns von Fr. ... geschätzt. Die Pflichtige akzeptierte den Einschätzungsvorschlag nicht. Am 11. Juli 2014 folgte der Einschätzungsentscheid des kantonalen Steueramts auf der Basis des genannten Einschätzungsvorschlags. Dabei wurde der steuerbare Reingewinn im Kanton Zürich auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... festgesetzt. D. Mit Einsprache vom 28. Juli 2014 beantragte die Pflichtige die Korrektur der Einschätzung, wobei im Kanton Zürich der Reingewinn mit Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital mit Fr. ... zu veranschlagen sei. Am 16. September 2015 fand eine Besprechung mit Vertretern der Pflichtigen sowie der Steuerverwaltung des Kantons Zug und dem hier zuständigen Steuerkommissär statt. Am 5. Oktober 2015 erging ein weiterer Einschätzungsvorschlag für die infrage stehende Steuerperiode 2009. Die Pflichtige lehnte diesen Einschätzungsvorschlag am 4. November 2015 ab. Auf der Basis des letzteren Einschätzungsvorschlags erging am 25. November 2015 der Einspracheentscheid. Der im Kanton Zürich steuerbare Reingewinn wurde unter Aufrechterhaltung der bisherigen Begründung auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festgelegt, das hier steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... (88.29 % des gesamten Eigenkapitals von Fr. ...) erhöht. II. A. Die Pflichtige erhob am 23. Dezember 2015 Rekurs beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Sie beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Festsetzung eines im Kanton Zürich steuerbaren Reingewinns von Fr. ... für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2009 sowie eines steuerbaren Eigenkapitals von Fr. ... unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Nachdem die Pflichtige am 19. September 2016 unter Einreichung weiterer Beweismittel diverse Frage des Steuerrekursgerichts beantwortet hatte, eröffnete dieses mit Verfügung vom 24. Oktober 2016, dass nicht von einer Betriebsstätte, sondern von einem Hauptsitz im Kanton Zürich auszugehen sei. Den Parteien werde daher Gelegenheit zur Stellungnahme zum Antrag auf Höhereinschätzung gegeben. Die Pflichtige hielt mit Schreiben vom 14. November 2016 daran fest, dass sich die tatsächliche Geschäftstätigkeit und damit der steuerliche Sitz im Jahr 2009 im Kanton Zug befunden habe. B. Am 12. Dezember 2016 wurde der Rekurs abgewiesen. Die Pflichtige wurde für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (Kapitalsteuersatz 0.75‰) eingeschätzt. Die Gerichtskosten wurden der Pflichtigen auferlegt und es wurde keine Parteientschädigung zugesprochen. III. Die Pflichtige gelangte mit Beschwerde vom 16. Januar 2017 an das Verwaltungsgericht und beantragte in Wiederholung der vor dem Steuerrekursgericht

gestellten Anträge die Aufhebung des Rekursentscheids unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das kantonale Steueramt beantragte am 25. Januar 2017 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauchs des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 des Obligationenrechts [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine 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. In solchen Fällen (bei einem so genannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; VGr, 2. April 2014, SB.2013.00139, E. 2.1 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). Die juristische Person ist somit in der Wahl ihres zivilrechtlichen Sitzes nicht absolut frei. Wenn das Zivilrecht den juristischen Personen erlaubt, ihren Sitz in den Statuten selbst zu bestimmen und zu ändern, so geht es davon aus, dass in den Statuten regelmässig der Ort als Sitz bezeichnet wird, von dem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Es wird also verlangt, dass dieser Entscheid auch wirklich in die Tat umgesetzt wird und die juristische Person an diesem Ort den neuen Mittelpunkt ihrer Existenz begründet. Ist der statutarische Sitz jedoch wie gesagt künstlich geschaffen worden und gibt es einen konkurrierenden Ort der wirklichen Leitung, dann ist letzterer Ort das Hauptsteuerdomizil. Wenn die Geschäftsführung nicht an einem Ort konzentriert ist, wird die wirkliche Leitung an dem Ort angenommen, wo sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet bzw. von wo aus die Aktivitäten der Geschäftsleitung vorwiegend vollzogen werden (zum Ganzen Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern Teil 1, StR 63/2008 S. 742, insbes. S. 746 f. mit Hinweis unter anderem auf BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 = StE 2005 B 71.31). Unter dem "Ort der tatsächlichen Verwaltung" versteht der Gesetzgeber jenen Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen

Unternehmensentscheide fallen (Heilinger/Maute, S. 750 ff., auch zum Folgenden, unter anderem mit Hinweis auf die Botschaft vom 25. Mai 1983 zur Steuerharmonisierung, S. 108). Im Sinn einer Abgrenzung nach oben geht es dabei um die Führung der laufenden Geschäfte und nicht bloss Kontrollfunktionen oder Grundsatzentscheide. Im Sinn einer Abgrenzung nach unten geht es aber auch nicht "nur" um administrative Unterfunktionen. "Träger der wirklichen Leitung" sind meist der zur Vertretung und Geschäftsführung befugte Verwaltungsrat bzw. die Verwaltungsratsdelegierten, die auch gleichzeitig Aktionäre oder Angestellte der Muttergesellschaft sein können. Es ist jedoch kaum denkbar, dass die entscheidenden Dispositionsbefugnisse im Auftragsverhältnis einem Dritten anvertraut werden.

E. 2.2

Eine nur beschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons kann sich ergeben, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhält (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). In solchen Fällen beschränkt sich die Steuerpflicht nach § 57 Abs. 2 StG auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für welche die erwähnte Steuerpflicht im Kanton besteht. Dabei erfolgt die Steuerausscheidung gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder in § 56 StG noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) gilt (BGE 134 I 303 E. 1.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, das heisst ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303 E. 2.2). Ausgeklammert sind nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten (BGE 110 Ia 190 E. 3).

E. 2.3

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22–23a). Dasselbe gilt grundsätzlich, wenn die steuerbegründende Tatsache auf den Unterhalt einer Betriebsstätte zurückgeht (vgl. VGr, 16. März 2016, SB.2015.00152, E. 2.3, 3.1).

E. 3.1

Vorliegend stellt sich die Frage, ob das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen im Steuerjahr 2009 in E im Kanton Zürich lag. Das Steuerrekursgericht ist in Würdigung des Sachverhalts zu diesem Ergebnis gelangt, während im Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren noch davon ausgegangen wurde, die Pflichtige habe hier eine Betriebsstätte unterhalten. Die Pflichtige stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, der steuerliche Sitz habe sich im Jahr 2009 in F (ZG) befunden. Im Kanton Zürich befinde sich lediglich ein Spezialsteuerdomizil wegen der hier gelegenen Liegenschaften. Die Beweislast für das Vorhandensein des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich obliegt nach dem Gesagten der Steuerbehörde (E. 2.3). Im Folgenden ist zu prüfen, ob der Standpunkt des Steuerrekursgerichts, dem sich der Beschwerdegegner anschliesst, rechtsgenügend erwiesen ist.

E. 3.2

Das Steuerrekursgericht erachtet es aufgrund des Mietvertrags vom 18. Oktober 2007 bezüglich der in F gemieteten Büroräumlichkeiten von 12 m² mit eigenem Telefonanschluss zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 2'000.- als unwahrscheinlich, dass die Räumlichkeiten ausschliesslich der Pflichtigen überlassen worden seien. Jedenfalls hätten dort keine relevanten Geschäftsaktivitäten stattgefunden. Es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich der Alleinaktionär zur Entscheidung bzw. Geschäftsleitungstätigkeit in Form von Investitionen in diverse Bauprojekte und Vermittlungsgeschäften in den genannten Büroraum begeben habe. Alles in allem sei darauf zu schliessen, dass der Raum in F praktisch nie geschäftlich genutzt worden sei. Anrufe auf den dortigen Festnetzanschluss seien unstrittig nach E umgeleitet worden. Dasselbe gelte für den Postverkehr. Die Post sei am formellen Sitz gar nicht behandelt, sondern nur gesammelt und an einen anderen Ort weitergeleitet worden. Aus den Unterlagen ergebe sich eine Konzentration der Aktivitäten mit Schwerpunkt in E. Die Pflichtige habe bis zur Sitzverlegung nach F ihren Sitz an der O-Strasse 01 in E gehabt, wo sich sowohl vorher als auch nachher die H AG und die I AG befunden hätten, deren Präsident und Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift ebenfalls der betreffende Alleinaktionär gewesen sei. Er sei auch Präsident und Delegierter des Verwaltungsrats der J AG mit Domizil an der K-Strasse 02 in E, seiner Wohnadresse, gewesen. Die Pflichtige habe der J AG Aufgaben in Zusammenhang mit dem Bauprojekt "M" delegiert. Mithin sei der Pflichtigen im Raum E, ungeachtet der Domizilverlegung, eine unveränderte Büroinfrastruktur zur Verfügung gestanden. Auch habe die Konzentration der dem Alleinaktionär gehörenden Gesellschaften ein gewisses Mass an zeitlicher Präsenz erfordert, was nahelege, dass Arbeiten für die Pflichtige laufend dort erledigt worden seien. Ein Grossteil ihrer Geschäftsunterlagen sei auch nach der Sitzverlegung nach F weiterhin in E verblieben, wo zumindest die Korrespondenz bezüglich alter Bauprojekte geführt worden sei. Demnach sei da eine Büroinfrastruktur vorhanden gewesen. Soweit die Pflichtige auf die enge Zusammenarbeit mit der von ihr unabhängigen L AG verweise, welche 2009 ihren Sitz ebenfalls in F gehabt habe, sei festzuhalten, dass die Tätigkeit von in Auftrag handelnden Personen ohnehin der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen seien. Auch das Argument eines Interesses an einer räumlichen Trennung der Pflichtigen von den übrigen Gesellschaften überzeuge nicht, hätten sich doch die Aktivitäten als Bauleitung von vornherein nicht vor den übrigen Gesellschaften verheimlichen lassen.

E. 3.3

Die Pflichtige führt aus, ihre operative Geschäftstätigkeit könne keinem bestimmten Ort zugeordnet werden, da der Hauptaktionär (und faktisch alleiniger Geschäftsführer und Verwaltungsrat) seine Tätigkeit vor allem per Mobiltelefon ausgeführt und die jeweiligen Treffen zwischen ihm und seinen Geschäftspartnern an verschiedenen Orten stattgefunden habe. Schriftliche Verträge habe es kaum gegeben. Es könne nicht angehen, mangels eines bestimmten Orts einen Sitz in E zu konstruieren. In den Geschäftsräumlichkeiten der übrigen Gruppengesellschaften in E oder in der Privatwohnung des Alleinaktionärs hätten keine Treffen stattgefunden. Es verbiete sich daher, einen vom statutarischen Sitz abweichenden Sitz anzunehmen. Sodann sei es eine reine und daher zu bestreitende Vermutung, dass der Alleinaktionär in E laufend Arbeiten für die Pflichtige ausgeführt habe. Daran ändere der Umstand, dass er Präsident und Delegierter des Verwaltungsrats der übrigen Gruppengesellschaften gewesen sei, die übrigens eigene Geschäftsführer hätten, nichts. Dies führe noch lange nicht dazu, dass er auch Arbeiten für die Pflichtige in diesen Büros ausgeführt habe. Vielmehr habe der Alleinaktionär ein gewichtiges Interesse an der räumlichen Trennung der Pflichtigen von den übrigen Gesellschaften gehabt, damit die dort anwesenden Personen (mit Ausnahme der langjährigen Buchhalterin, auf deren Verschwiegenheit habe vertraut werden dürfen) gerade keine Kenntnis von den Akquisitions- und Investitionstätigkeiten, um deren Geheimhaltung es gegangen sei, erlangen sollten. Es könne daher offenbleiben, ob sich die Tätigkeit der Pflichtigen als Bauleitung wirksam vor den anderen Gruppengesellschaften habe verheimlichen lassen. Die Pflichtige habe denn auch lediglich beim Projekt "M" die Bauleitung bzw. Tätigkeit als Generalunternehmerin übernommen und den Verkauf der Gebäude dann an die J AG delegiert, welche Tätigkeit vor den anderen Gruppengesellschaften aus den dargelegten Gründen nicht habe verheimlicht werden müssen. Sodann sei entgegen der Auffassung des Steuerrekursgerichts nie von einer Weiterführung der Korrespondenz in E bezüglich alter Bauprojekte die Rede gewesen. Vielmehr habe sie anlässlich der Sitzverlegung alle Akten nach F mitgenommen, die für die Führung der laufenden Geschäfte benötigt worden seien. Die zum Teil umfangreichen Dossiers von Bauprojekten früherer Jahre und solchen, die kurz vor dem Abschluss gestanden seien, seien im Archiv in E belassen worden. An eine kurzzeitige Weiterführung könnte höchstens in Zusammenhang mit dem Abschluss der ohnehin schon fast beendeten Bauprojekte gedacht werden. Dies vermöge aber keinesfalls eine tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in E zu begründen. Auch tue das Argument des Steuerrekursgerichts, wonach die Tätigkeit der L AG als im Auftrag handelnde Person nicht der Pflichtigen zugeordnet werden könne, nichts zur Sache. Die Führung der Korrespondenz der laufenden Bauprojekte sei ja nicht der Pflichtigen zuzuordnen.

E. 3.4

Die genannten Argumente des Steuerrekursgerichts, die hier nicht zu wiederholen sind, lassen indessen klarerweise den steuerrechtlichen Sitz der Pflichtigen im Kanton Zürich bzw. in E als sehr wahrscheinlich erscheinen, womit der Hauptbeweis gelungen ist (siehe E. 2.3). Selbst die Pflichtige behauptet nicht, die Geschäftsleitung und Verwaltung, wessen es selbstredend bedurfte, habe effektiv in F stattgefunden. Dies wäre in den knappen Räumlichkeiten objektiv gesehen auch kaum machbar gewesen.

E. 3.5.1

In der Beschwerdeschrift wird – sinngemäss als Gegenbeweis – vorgebracht, die betreffenden Aktivitäten der Pflichtigen liessen sich örtlich gar nicht festlegen, weshalb der

statutarische Sitz massgebend sei bzw. davon nicht abgewichen werden dürfe. Diesem Argument kann nicht gefolgt werden. Die Führung der sich aus dem Zweck der Pflichtigen ergebenden laufenden Geschäfte (Sachverhalt I/A; E. 2.1, auch zum Folgenden) bedurfte schon angesichts des infrage stehenden Geschäftsvolumens einer Infrastruktur, die weit über die in F zur Verfügung stehende hinausging. Ob ihr der Raum in F zur alleinigen Benutzung zur Verfügung stand, spielt keine Rolle. Dort unterhielt die Pflichtige nicht einmal eigenes Personal und bearbeitete auch keine Akten. Die Post und die ohnehin wenigen Telefonanrufe dorthin wurden nach E umgeleitet, was ebenfalls belegt, dass die Pflichtige in F keine namhaften Geschäftsaktivitäten betrieb. Für die "schlanke Infrastruktur" im Kanton Zug bezahlte die Pflichtige lediglich einen jährlichen Mietzins von Fr. 2'000.-, was ebenfalls klar dagegenspricht, dass die Geschäftsführung von dort aus erfolgte (vgl. BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.4, 2.5.4). Die Pflichtige hat im Rekursverfahren denn auch selber dargelegt, die "Baubuchhaltungen" sowie das Hauptbuch seien in E geführt worden, wo die langjährige Buchhalterin, die auch für die übrigen Gruppengesellschaften zuständig gewesen sei, gearbeitet habe. Von den vorgenommenen Buchungen seien aber vorliegend nur wenige relevant gewesen und die Abschlussbuchungen seien extern erstellt worden. So oder so bestand somit in E eine adäquate Infrastruktur, die von der Pflichtigen genutzt wurde. Zwar wird in der Beschwerdeschrift geltend gemacht, der Alleinaktionär habe seine Tätigkeit vor allem per Mobiltelefon ausgeführt und Verträge seien auf mündlicher Basis zustande gekommen. Dies ändert aber nichts, denn bei der zur Diskussion stehenden "tatsächlichen Verwaltung" der Pflichtigen geht es gerade nicht nur um Kontrollfunktionen oder die Fällung von Grundsatzentscheiden des Alleinaktionärs, die gegebenenfalls per Mobiltelefon bzw. mündlich ausserhalb der eigentlichen Geschäftsräumlichkeiten abgewickelt werden können. Ebenso wenig vermag das Treffen mit Geschäftspartnern an verschiedenen Orten den hier erforderlichen Gegenbeweis zu erbringen. Es versteht sich von selbst, dass Immobiliengeschäfte Zusammenkünfte an verschiedenen Orten mit sich bringen, was aber die Frage des Hauptsteuerdomizils nicht weiter beeinflusst.

E. 3.5.2

Die Pflichtige nennt sodann ein Geheimhaltungsinteresse gegenüber den übrigen in E ansässigen Gruppengesellschaften, jedenfalls soweit es um Akquisitions- und Investitionstätigkeiten und nicht Bauleitungen gegangen sei. Davon ausgenommen sei nur die langjährige Buchhalterin gewesen, auf deren Verschwiegenheit der Alleinaktionär habe vertrauen dürfen. Das Geheimhaltungsinteresse taugt ebenfalls nicht zum Gegenbeweis. Zum einen hätte dann der Standort F selbst nach Ansicht der Pflichtigen primär die Funktion der Aufbewahrung entsprechender Unterlagen gehabt, was aber bei Weitem nicht einer "Führung der laufenden Geschäfte" entspricht. Davon abgesehen wurden unstreitig auch in E Akten der Pflichtigen archiviert. Zum anderen gehörten nicht nur Akquisitionen und Investitionen zur Geschäftstätigkeit der Pflichtigen. Dies räumt sie denn auch selber ein, unter anderem in Zusammenhang mit dem Projekt "M". Aus den genannten Unterlagen ergibt sich vielmehr, dass für die Führung dieser aufwendigen Geschäftsfelder bzw. die Geschäftstätigkeit insgesamt eine weitreichende Infrastruktur erforderlich war, die sich zwangsläufig ausserhalb der fraglichen Lokalität in F befinden musste. Es liegt auf der Hand, dass der ausserhalb von F liegende "Ort der tatsächlichen Verwaltung" E war. So weist die Pflichtige in Zusammenhang mit dem Geheimhaltungsinteresse bezüglich Akquisitionen und Investitionen selber darauf hin, der Alleinaktionär habe auf seine langjährige Buchhalterin vertrauen dürfen. Dabei wird nicht geltend gemacht, diese

Vertrauensperson habe hauptsächlich von F aus agiert. Vielmehr war sie unstreitig in E tätig und hatte umfassenden Einblick in die Geschäftstätigkeiten der Pflichtigen sowie der übrigen Gruppengesellschaften, was umso mehr untermauert, dass die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen von E ausging. Unerheblich ist daher der Hinweis der Pflichtigen, die übrigen Gruppengesellschaften hätten eigene Geschäftsführer.

E. 3.5.3

Die Pflichtige verweist auf die Delegation des Verkaufs der Gebäude des Projekts "M" an die in E domizilierte J AG, weshalb diesbezüglich kein Geheimhaltungsinteresse bestanden habe. Soweit die Pflichtige damit E als "Ort der tatsächlichen Verwaltung" im Sinn eines Gegenbeweises entkräften will, gelingt ihr dies ebenfalls nicht. Sie bestätigt im Gegenteil, die Bauleitung des genannten Bauprojekts als Generalunternehmerin innegehabt und von E aus getätigt zu haben, weil zufolge fehlenden Geheimhaltungsinteresses eine diesbezügliche Auslagerung nach N (ZG) nicht erforderlich gewesen sei. Aus den entsprechenden Unterlagen ergibt sich sodann, dass im Steuerjahr 2009 diverse diesbezügliche Rechnungen an die Pflichtige adressiert und über sie verbucht worden waren. Die Verarbeitung erfolgte unstreitig in E. Es kann offenbleiben, ob es sich dabei nur um administrative Unterfunktionen handelte, denn gesamthaft betrachtet erfolgte die entsprechende Geschäftsführung sowieso in E.

E. 3.5.4

Die Pflichtige erachtet allerdings die Schlussfolgerung, dass das Hauptsteuerdomizil aufgrund der genannten Indizien in E liege, als nicht bundesgerichtskonform. So habe das Bundesgericht mit Entscheid vom 22. Februar 2008 (2P.6/2007 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6) die Benutzung einer gemieteten 4 ½-Zimmerwohnung mit (sehr) schmaler Infrastruktur als Hauptsteuerdomizil einer personenbezogenen Produktionsgesellschaft, wohin deren Sitz verlegt worden sei, als rechtens erachtet. Mit dem genannten Bundesgerichtsentscheid vermag die Pflichtige jedoch nicht den erforderlichen Gegenbeweis zu erbringen. In den betreffenden Erwägungen war klar ausgeführt worden, dass es sich um einen ausgesprochenen Spezialfall handle und es ausserdem um eine Kleinfirma gehe (E. 3.1 des Entscheids). Somit kommt dem Entscheid kein präjudizieller Charakter zu bzw. lassen sich jene Verhältnisse mit den hier zur Diskussion stehenden nicht vergleichen.

E. 3.5.5

Ergänzend ist festzuhalten, dass am Ergebnis auch die Zusammenarbeit der Pflichtigen mit der damals in F ansässigen von ihr unabhängigen L AG nichts ändert, konnten doch die entscheidenden Dispositionsbefugnisse im Auftragsverhältnis nicht an Letztere übertragen werden (siehe E. 2.1). Solches wird denn auch nicht behauptet.

E. 3.6

Somit lag das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen im Steuerjahr 2009 in E, wo eine Büroinfrastruktur mitsamt Sekretariat vorhanden war und wo nach dem Gesagten die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen. Schon angesichts der extrem schmalen Infrastruktur in F konnte sich der Hauptsitz der Pflichtigen nicht im Kanton Zug befinden bzw. handelte es sich dabei klarerweise um ein so genanntes Briefkastendomizil. Zu Recht ging die Vorinstanz vom Hauptsitz in E und nicht nur von einer Betriebsstätte mit entsprechender Steuerauscheidung aus. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde und Bestätigung der von der Vorinstanz getroffenen Einschätzung. Die rechtskundig vertretene Pflichtige nennt denn auch keinerlei (Eventual-)Gründe für die Vornahme einer ziffernmässig abweichenden

Einschätzung (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 153 N. 51).

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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