

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00081 vom 9. Mai 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-05-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00081

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00081 du 9 mai 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00081 del 9 maggio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.12.2011 | Steuerhoheit
Verständigung und Einschätzungsvorschlag im Einschätzungsverfahren (E. 3.1). Die Pflichtige hat dem Einschätzungsvorschlag des kantonalen Steueramts zugestimmt. Danach untersuchte das kantonale Steueramt den Sachverhalt noch weiter ab. Die Pflichtige hält am Vorschlag fest und beruft sich auf Vertrauensschutz (E. 3.4). Legitimation der Gemeinde zur Einspracheerhebung (E. 4). Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 5.1 f.). Angesichts der vorliegenden Indizien erscheint es sehr wahrscheinlich, dass der statutarische Sitz der Pflichtigen in einem anderen Kanton ein Briefkastendomizil darstellt. Es hätte der Pflichtigen obliegen, diese Vermutung zu widerlegen. (E. 6.2). Abweisung.

Erwägungen

E. 4.1

Die Pflichtige rügt sodann, die Gemeinde sei nicht legitimiert gewesen, ein Rechtsmittel gegen die von der Gemeinde erlassene Schlussrechnung zu erheben. Ein förmlicher Einspracheentscheid sei nicht ergangen; vielmehr sei direkt die Schlussrechnung in Anwendung von § 126 Abs. 4 StG zugestellt worden. Dagegen könne ausschliesslich der Pflichtige Rekurs an das Steuerrekursgericht nach §§ 147 ff. StG oder Einsprache an das Gemeindesteueramt nach § 178 StG erheben, nicht aber die Veranlagungsbehörde. Sie sei nicht beschwert, da sie die Faktoren selbst festgesetzt habe und sich gestützt auf Treu und Glauben darauf behaften lassen müsse.

E. 4.2

Die Pflichtige verkennt, dass die von der Gemeinde erlassene und auf die Berechnung des kantonalen Steueramts Zürich basierende Schlussrechnung im Anschluss an ein Einschätzungs- und nicht an ein Einspracheverfahren ergangen ist. Dementsprechend sind vorliegend die Regelungen betreffend Erhebung einer Einsprache nach §§ 140 StG einschlägig. Gemäss § 140 Abs. 1 StG können der Steuerpflichtige und die Gemeinde gegen den Einschätzungsentscheid, bzw. die Schlussrechnung, innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Es ist auch offensichtlich, dass die Gemeinde ein schützenswertes Interesse an einer ganzjährigen Besteuerung der Pflichtigen im Kanton Zürich hat. Vorliegend war die Gemeinde legitimiert Einsprache beim kantonalen Steueramt H zu erheben.

E. 5.1

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 (VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1 mit Hinweis auf BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1). 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. 5.2

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 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. 5.3

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). Dasselbe gilt grundsätzlich, wenn die steuerbegründende Tatsache auf den Unterhalt einer Betriebsstätte zurückgeht (vgl. VGr, 16. März 2016, SB.2015.00152, E. 2.3 und 3.1).

E. 6

Vorliegend stellt sich die Frage, ob sich das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen in den Steuerperioden 2010 und 2011 im Kanton Zürich befand und sie ihren Sitz nur rein formell in den Kanton E bzw. Kanton G verlegt hatte. Die Beweislast für das Vorhandensein des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich obliegt nach dem Gesagten der Steuerbehörde (E. 5.3). Im Folgenden ist zu prüfen, ob der Standpunkt des Beschwerdegegners, dem sich das Steuerrekursgericht anschliesst, rechtsgenügend erwiesen ist.

E. 6.1

Das Steuerrekursgericht hielt zunächst fest, dass am Standort im Kanton E kaum Büroinfrastruktur vorhanden sei, welche zudem mit einem Unternehmen geteilt werden müsse, demgegenüber die Pflichtige am Standort im Kanton Zürich über grosszügige Räumlichkeiten verfüge. Dies schlage sich sodann auch im Mietaufwand nieder. Anhand der Feststellungen des Steuerrevisors habe die Pflichtige auf ihrer Internetseite am 3. Juni 2013 nach wie vor ihren Standort im Kanton Zürich angegeben, samt einer Wegbeschreibung dorthin. Auch in den Stelleninseraten der Pflichtigen vom 5. Juni 2014 sei der Standort im Kanton Zürich angegeben worden, so beispielsweise als die Stelle für eine Office Managerin ausgeschrieben worden sei. Darüber hinaus seien Kontoauszüge, diverse Rechnungen und Korrespondenzen Ende 2011 noch an den Standort im Kanton Zürich zugestellt worden. Diese Indizien würden reichen, um den Hauptsitz der Pflichtigen im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich erscheinen zu lassen, weshalb es der Pflichtigen obliege, den Gegenbeweis zu erbringen. Dabei erachtete das Steuerrekursgericht die von der Pflichtigen vorgebrachten Argumente als nicht überzeugend.

E. 6.2.1

Die Pflichtige rügt, dass sich das Steuerrekursgericht nicht auf eine eingehende Prüfung des wirklichen Sachverhalts eingelassen habe. Die Ausführungen der Pflichtigen betreffend das Mietobjekt in C - weshalb diese ursprünglich gemietet worden seien, diese bereits (teil)eingerichtet und mit den entsprechenden Voraussetzungen für die Einrichtung eines Serverraums hätten übernommen werden können und noch diverse Investitionen getätigt worden seien – sind zwar als Argument dafür, dass diese Räumlichkeiten nicht rasch weitervermietet oder dafür Ersatz gefunden werden konnten, nachzuvollziehen. Inwiefern die Pflichtige hieraus zum Nachweis einer Sitzverlegung etwas ableiten will, ist allerdings nicht nachvollziehbar. Angesichts dieser Ausgangslage bedarf es gerade an stichhaltigeren Argumenten zum Nachweis einer Sitzverlegung.

E. 6.2.2

Was die Räumlichkeiten in D betrifft, führt die Pflichtige aus, dass ein Teil davon einer langjährigen Kundin, welche Ärztin ist, zur Nutzung unterbreitet wurde. Damit hätten die kostenintensiven Räume optimal ausgelastet werden können. Den Akten ist zu entnehmen, dass die Pflichtige in D "lediglich" über einen Raum für sich allein verfügte, in welchem angeblich drei Pulte vorhanden gewesen seien. Dort sollen denn auch diverse Treffen des Verwaltungsrats stattgefunden haben. Protokolle von solchen in D stattgefundenen Treffen oder sonstige konkrete Belege hierfür liegen nicht vor. Es fällt auch auf, dass in den bei den Akten liegenden Besprechungsnotizen der Pflichtigen keine Hinweise auf eine mögliche Sitzverlegung vom Kanton Zürich in den Kanton E zu finden sind. Wohl kann es von Vorteil sein, wenn die Pflichtige bzw. ihre Geschäftsführung und ihr Verwaltungsrat räumlich nicht weit von der Treuhandgesellschaft entfernt sind. Gleichzeitig schuf die Pflichtige hiermit Distanz zu ihren Mitarbeitern im Kanton Zürich. Den Angaben der Pflichtigen zufolge, wurden die Räumlichkeiten in C nicht nur als Serverraum verwendet. Weiter gab die Pflichtige an und ergibt sich auch aus dem Internetauftritt der Pflichtigen, dass die Angestellten in C direkten Kundenkontakt haben und für diese Dienstleistungen erbringen. Es ist davon auszugehen, dass die Angestellten der Pflichtigen hierbei auch einen Teil des Kerngeschäfts der Pflichtigen erledigen. Angesichts dessen erscheint es doch fraglich, dass eine räumliche Distanz zwischen diesen Mitarbeitern und der Geschäftsleitung bzw. dem Verwaltungsrat geschaffen werden wollte bzw. hätte diese räumliche Distanz doch näher erklärt werden müssen.

E. 6.2.3

Weiter wendet die Pflichtige gegen die vorinstanzliche Würdigung ein, dass die für den Standort C ausgeschriebene Stelle rein administrative Aufgaben umfasst habe. Bei einer solchen Mitarbeiterin würden sicherlich nicht die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Im Übrigen würde dieses Stelleninserat sowie alle vorliegend verwendeten Internetausdrucke keine Quellenangaben und Zugriffsdaten aufweisen. Dem ist zu entgegnen, dass alle Belege (Ausdrucke vom Internetauftritt etc.) das Feststellungsdatum durch den untersuchenden Steuerrevisor aufweisen. Die Vorinstanz sowie die Beschwerdegegnerin behaupten auch nicht, dass die gesuchte Mitarbeiterin für den Standort C zur Geschäftsführung der Pflichtigen zu zählen ist. Nichtsdestotrotz berücksichtigen sie diese Indizien, die für den Hauptsitz in C sprechen. Dies erfolgt zu Recht, erklärt die Pflichtige doch nicht, weshalb die Stelleninserate und insbesondere ihr Internetauftritt auch noch in den Jahren 2013 und 2014 als Firmensitz C angaben.

E. 6.2.4

Weiter führt die Pflichtige aus, dass Kurierdienste, Postbote sowie wenige Kunden, welche ihre Hardware direkt abgeben oder Ware direkt beziehen würden, auf eine Wegbeschreibung an den Standort in C angewiesen seien und deshalb eine solche Beschreibung in ihrem Internetauftritt zu finden sei. Eine Wegbeschreibung an den angeblich tatsächlichen Firmensitz in D ist allerdings nicht vorhanden. Weshalb dem so ist, begründet die Pflichtige nicht. Aus dem Umstand, dass Unterlagen nicht nach D verschickt werden, könne lediglich geschlossen werden, dass diesen Sendungen keine grosse Wichtigkeit zukomme. Daraus könne nicht auf einen Hauptsitz in C geschlossen werden. Es gäbe auch keine regelmässige Weiterleitung der Post in D. Es würden Verfügungen, Rechnungen und dergleichen regelmässig an die Treuhandgesellschaft zugestellt, was einen regelmässigen Austausch mit der Pflichtigen beweise. Wären die Verwaltungsräte in der Tat kaum in D anwesend, wäre wohl eher die Anstellung einer Sekretärin oder eine postalische Umleitung sinnvoll gewesen. Weiter könnten Zeugen aussagen, dass sich der Verwaltungsrat in der Tat am Standort D getroffen habe und dort die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen würden. Allein der allfällige rege Austausch zwischen der Treuhandgesellschaft und der Pflichtigen vermag nicht zu belegen, dass die Pflichtige ihr Geschäft in der Tat in D geführt haben soll, abgesehen davon, dass der Austausch auch an einem anderen Standort hätte stattfinden können. Die von der Pflichtigen erwähnten Zeugen hätten sich auch schriftlich zur vorliegenden Sache äussern können. Darüber hinaus führt die Pflichtige nicht substantiiert aus, um wen es sich bei diesen Zeugen handeln soll und inwiefern diese zur vorliegenden Sache geeignete Aussagen machen könnten.

E. 6.3

Zusammenfassend stellt die Pflichtige im Wesentlichen dem vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ihre eigene, abweichende Auffassung zur Faktenlage gegenüber und kritisiert es als sachwidrig, ihr gestützt auf die Würdigung der vorstehenden Indizien den Gegenbeweis aufzuerlegen. Zwar trifft es zu, dass die Beweislast für das Vorliegen des Hauptsteuerdomizils der Steuerbehörde obliegt, inwieweit die Sachverhaltsfeststellung bzw. rechtliche Würdigung der Vorinstanzen nicht zutreffen sollten, wonach der statutarische Sitz in D ein Briefkastendomizil sei, ist nicht ersichtlich. Angesichts der vorliegenden Indizien erscheint dies als sehr wahrscheinlich, und es wäre an der Pflichtigen gewesen, diese Vermutung zu widerlegen, was ihr in casu nicht gelungen ist. Die Vorinstanz hat nachvollziehbar und im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen und der dazu ergangenen Rechtsprechung begründet, weswegen die Pflichtige auch in den Steuerperioden 2010 und 2011 der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten 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 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).