

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00100 vom 30. Januar 2019**

ZH Verwaltungsgericht, 2019-01-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00100](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00100)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00100 du 30 janvier 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00100 del 30 gennaio 2019

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2014 | [Umstritten ist, ob das kantonale Steueramt die Beschwerdeführerin zu Recht eingeschätzt hat, nachdem es ihren Wegzug in den Kanton NW für nicht nachgewiesen erachtete.] Der Sitz im Kanton ZH erscheint aufgrund der rechtskräftigen Erkenntnis in der vorangehenden Steuerperiode als sehr wahrscheinlich, weshalb die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis anzutreten hat. Dies ist ihr mit der pauschalen Infragestellung der im rechtskräftigen Entscheid angestellten Überlegungen nicht gelungen. Auch die neu ins Recht gelegten Fotos eines karg eingerichteten Büros und die unbelegten Behauptungen vermögen den Gegenbeweis nicht zu erbringen (E.3.3). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2018.00100 Urteil der 2. Kammer vom 30. Januar 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2014, hat sich ergeben: I. A. Die A AG, bis zur Umwandlung am 18. November 2014 die A GmbH, bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen und die Erstellung von Produkten aller Art für das Internet und für elektronische Medien im Allgemeinen sowie die Beratung auf allen Gebieten der Werbung, Öffentlichkeitsarbeit und in anderen damit zusammenhängenden Sachbereichen sowie den Handel mit Computergeräten (Hardware) oder Computer-Programmen (Software). Der statutarische Sitz war am 19. Dezember 2013 von B nach C, Kanton Nidwalden, verlegt worden. Bei der Einschätzung vom 11. August 2015 betreffend die Steuerperiode 1.1.–31.12.2013 ging der Steuerkommissär von einem Sitz in B für das gesamte Jahr aus, da der Wegzug nach C, Kanton Nidwalden, nicht nachgewiesen sei. Dies wurde vom Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 8. Juni 2016 geschützt, was in Rechtskraft erwachsen ist. B. Für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2014 reichte die A AG im Kanton Nidwalden eine Steuererklärung ein, worauf der Steuerkommissär des kantonalen Steueramts Zürich von der A AG mit Auflage vom 30. Juni 2017 diverse Unterlagen einforderte. Mit Schreiben vom 20. Juli 2017 hielt die A AG unter anderem fest, sie glaube nicht, dass sie weitere Unterlagen zukommen lassen müsse. Schon mit Schreiben vom 14. Juli 2015 seien Unterlagen zugestellt worden. Der Steuerkommissär mahnte am 1. August 2017 die A AG. Diese wiederholte mit Schreiben vom 29. August 2017 ihren Standpunkt. Mit Entscheid vom 8. September 2017 wurde die A AG vom Steuerkommissär mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 934'200.- und

einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'345'000.- kraft Sitzes in B eingeschätzt. C. Die von der A AG dagegen erhobene Einsprache vom 5. Oktober 2017 wurde vom kantonalen Steueramt am 4. Dezember 2017 abgewiesen. II. Am 26. Dezember 2017 gelangte die A AG mit Rekurs an das Steuerrekursgericht und machte sinngemäss geltend, mangels Sitzes im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig zu sein. Der Rekurs wurde am 28. August 2018 abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 28. September 2018 beantragt die A AG beim Verwaltungsgericht sinngemäss die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide bzw. die Besteuerung am Sitz im Kanton Nidwalden. Das Kantonale Steueramt beantragte mit am 16. Oktober 2018 eingegangener Beschwerdeantwort die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der A AG. Es folgten keine weiteren Eingaben. 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 Obligationenrecht [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 sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; 14. 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; 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 [nachfolgend: Kommentar StHG], 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**

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\_43172014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22–23a).

### **E. 3.1.1**

Mit rechtskräftigem Entscheid vom 8. Juni 2016 betreffend die Steuerperiode vom 1.1. bis 31.12.2013 hatte das Steuerrekursgericht die Begründung eines Sitzes der Beschwerdeführerin in C, Kanton Nidwalden, als nicht nachgewiesen erachtet. Unter anderem seien der Mietvertrag zu den Büroräumlichkeiten in C, Kanton Nidwalden, die Kundenadressen sowie die Nachweise über die zurückgelegten Fahrkilometer der Gesellschafter zum behaupteten Arbeitsort nicht eingereicht worden. Auch sei zu vermuten, dass die mit den Dienstleistungen im Internet-Bereich verbundenen Arbeiten von irgendeinem mit der üblichen IT ausgestatteten Büroarbeitsplatz aus erbracht werden könnten. Im Aufwand seien keine Löhne enthalten, weshalb abzuleiten sei, dass 2013 lediglich die beiden bis zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragenen Gesellschafter mit Wohnsitz in Zürich tätig gewesen seien. Mithin beurteile sich die örtliche Verankerung der Beschwerdeführerin am Tätigkeitsort der beiden Personen. Aus den Unterlagen sei zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin mit der D AG in C, Kanton Nidwalden, ein Dienstleistungspaket vereinbart habe, gemäss dem diese eine

Postadresse zur Verfügung stelle zwecks Weiterleitung der Korrespondenz sowie einen Arbeitsplatz bereithalte. In diese Richtung weise insbesondere die Bezeichnung "Arbeitsplatz inkl. Domizil Service" für Fr. 500.- pro Monat in den entsprechenden Rechnungen. Das Arrangement gehe nicht über ein "Briefkastendomizil" hinaus und sei als bloss formeller Sitz zu beurteilen. Am Ergebnis ändere auch nichts, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) anlässlich einer Hausdurchsuchung bei der D AG einen Ordner beschlagnahmt habe, werde die Beschwerdeführerin in der Rückgabequittung der EStV doch nicht erwähnt.

### **E. 3.1.2**

An dieser Beurteilung hielt das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 28. August 2018 betreffend die Steuerperiode vom 1.1. bis 31.12.2014 weiterhin fest. Die Beschwerdeführerin gebe in ihrer Eingabe vom 20. Juli 2017, wonach der Verwaltungsratspräsident neu in die Nähe des Geschäftssitzes nach E, Kanton Nidwalden, umgezogen sei, nicht bekannt, wann dies stattgefunden habe. Gemäss Handelsregister des Kantons Nidwalden sei die betreffende Person erst per 26. Juni 2017 mit der neuen Adresse in E, Kanton Nidwalden, eingetragen worden. Der Umzug sei daher für die Verhältnisse 2014 nicht relevant. Der am 2. April 2015 ausgedruckte Handelsregisterauszug zeige zudem, dass zu jenem Zeitpunkt lediglich zwei damals im Kanton Zürich wohnhafte Personen mit Zeichnungsberechtigung eingetragen gewesen seien. Sodann habe sich auch hinsichtlich der Geschäftsmiete nichts geändert. Soweit die Beschwerdeführerin geltend mache, beim von der EStV beschlagnahmten Ordner habe es sich um den ihrigen gehandelt, könne sie aus dem Vorhandensein gerade eines einzigen Ordners ohnehin keinen Nachweis über eine Geschäftstätigkeit in C, Kanton X, erbringen, zumal der Inhalt des Ordners nicht dargetan werde.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin wiederholt, ihr Sitz sowie die tatsächliche Verwaltung und Geschäftsführung befänden sich in Nidwalden, weshalb auch der Verwaltungspräsident bzw. Geschäftsführer nach E, Kanton X, umgezogen sei. Auch besitze sie die notwendige Infrastruktur in C, Kanton X. Dort würden immer wieder Sitzungen der Geschäftsorgane abgehalten und strategische Grundsatzentscheide gefällt. Die Fäden der Geschäftsführung liefen daher in Nidwalden zusammen. Im von der EStV beschlagnahmten Ordner seien Geschäftsakten enthalten gewesen, die für das Führen der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt von Bedeutung gewesen seien und teils immer noch von Bedeutung seien. Sie, die Beschwerdeführerin, sei auch jederzeit gut erreichbar, sei es postalisch, telefonisch oder via E-Mail. Im Jahr 2014 habe der Umsatzanteil mit Firmen mit Sitz in der Innerschweiz bereits über 30 % ausgemacht, mit stark steigender Tendenz. Über 80 % der Fremdleistungen für Programmierarbeiten und ähnlich hätten nicht im Kanton Zürich stattgefunden. Auf eine Beschwerde gegen den Entscheid betreffend die Steuerperiode 2013 habe sie verzichtet, weil die Sitzverlegung per 19. Dezember 2013 erfolgt sei und somit die Periode beinahe beendet gewesen sei. Für die Steuerperiode 2014 würde sie einen solchen Entscheid nicht akzeptieren, was sie der Behörde entsprechend mitgeteilt habe.

### **E. 3.3**

An sich können die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten Wirkungen, insbesondere

Rechtskraftwirkungen, in zeitlicher Hinsicht zudem nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, Rz. 4); Martin E. Looser, Kommentar StHG; Vor Art. 51–53a N 3). Demnach schliesst der die Steuerperiode 2013 betreffende rechtskräftige Entscheid vom 8. Juni 2016 eine abweichende Beurteilung hinsichtlich des steuerrechtlichen Sitzes der Beschwerdeführerin für die Periode 2014 nicht von vornherein aus. Umgekehrt kann aber das Abstellen auf die früheren Feststellungen durchaus gerechtfertigt sein. Ist die Beschwerdeführerin – wie hier – ihrer Beweisleistungspflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen ist, gelingt der Steuerbehörde aufgrund der aus dem rechtskräftigen Entscheid vom 8. Juni 2016 gewonnenen Erkenntnisse der Hauptbeweis, dass der Sitz der Beschwerdeführerin nach wie vor im Kanton Zürich liegt, umso mehr (vorn, E. 2.2). Zu prüfen ist somit, ob die Beschwerdeführerin doch noch den Gegenbeweis zu erbringen vermag, im Jahr 2014 den steuerrechtlichen Sitz im Kanton Nidwalden gehabt zu haben. Es versteht sich von selbst, dass sie in diesem Zusammenhang nicht einfach die im rechtskräftigen Entscheid vom 8. Juni 2016 angestellten Überlegungen pauschal infrage stellen kann, ohne ihre Behauptungen in irgendeiner Weise zu begründen und zu substantiieren oder gar zu beweisen. Zusammen mit der Beschwerdeschrift reicht die Beschwerdeführerin nun zwei Fotos ins Recht, die belegen sollen, dass sie in Nidwalden über die notwendige Infrastruktur verfüge. Zu sehen sind eingeschaltete Monitore, einzelne Ordner, eine einfache Büroausstattung und eine Zimmerpflanze. Insgesamt präsentiert sich eine eher karge Einrichtung, was angesichts der tiefen Miete auch nicht weiter erstaunt. So oder so vermögen diese Bilder mitnichten den erforderlichen Gegenbeweis zu erbringen. Nach wie vor fehlen Unterlagen, die die Behauptungen der Beschwerdeführerin zu stützen vermöchten, z. B. eine vollständige Bilanz- und Erfolgsrechnung mit vollständigen Kontodetails für die Periode 2014, chronologisch geordnete Fakturen zu den Umsätzen, Belege für den Bürobetrieb wie Stromrechnungen etc. und Kopien sämtlicher Arbeitsverträge mit den Mitarbeitenden. Stattdessen beschränkte sich die Beschwerdeführerin auf den Hinweis, bereits mit Schreiben vom 14. Juli 2015 (in Zusammenhang mit der Steuerperiode 2013) Unterlagen ins Recht gereicht zu haben, nämlich Fotos der Arbeitsplätze und der Briefkastenanschriften sowie den Kontoauszug "Geschäftsmiete" 2014 (samt Rechnungen seit Mietbeginn Nov. 2013) wie auch das Protokoll der Generalversammlung vom 25. März 2015. Diese mit Schreiben vom 14. Juli 2015 von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen vermögen jedoch ihren steuerrechtlichen Sitz in Nidwalden nicht zu untermauern bzw. zu beweisen. Die Beschwerdeführerin hat es sich selber zuzuschreiben, wenn sie darauf verzichtet hat, die behördlich geforderten Dokumente, die gegebenenfalls eine andere Schlussfolgerung ermöglicht hätten, ins Recht zu reichen. Insgesamt kann auf die zutreffenden Erwägungen im Rekursentscheid verwiesen werden, mit denen sich die Beschwerdeführerin nicht substantiiert auseinandersetzt (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 150 N 5 mit Hinweis auf § 28 Abs. 1 Satz 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRG] vom 24. Mai 1959). Zu keinem anderen Ergebnis führt auch der pauschale bzw. nicht weiter belegte Hinweis der Beschwerdeführerin, dass in C, Kanton X, immer wieder Sitzungen der Geschäftsorgane abgehalten würden. Ebenso wenig hilft ihre Bemerkung, im von der EStV beschlagnahmten Ordner seien Geschäftsakten enthalten gewesen, die für das Führen der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt von Bedeutung gewesen seien und teils immer noch von Bedeutung seien. Die Beschwerdeführerin macht nach wie vor keine näheren Angaben zu dessen Inhalt und es

kann auch in diesem Zusammenhang auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (zusammengefasst vorn, E. 3.1.2). Soweit die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer postalischen, telefonischen oder elektronischen Erreichbarkeit bzw. ihres Internetauftritts den Ort der tatsächlichen Verwaltung in C, Kanton X, belegen will, taugt dies selbstredend ebenfalls nicht, um dort die örtliche Anknüpfung der genannten relevanten Geschäftsaktivitäten annehmen zu können. Vielmehr muss in Zusammenhang mit der D AG gerade von einem Briefkastendomizil ausgegangen werden (zusammengefasst vorn, E. 3.1.1). Wie dargelegt, fehlt es nach wie vor an weiterführenden Unterlagen, welche die Beschwerdeführerin der Steuerbehörde hätte einreichen können, so auch bezüglich des unbelegt gebliebenen Umsatzanteils mit Firmen mit Sitz in der Innerschweiz und der Behauptung, Fremdleistungen für Programmierarbeiten und ähnlich hätten zu mehr als 80 % nicht im Kanton Zürich stattgefunden. Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin keine näheren Ausführungen dazu macht, wann der Verwaltungspräsident und Geschäftsführer nach E, Kanton Nidwalden, umgezogen ist. Wie das Steuerrekurs zu Recht festgehalten hat, lässt sich aus dem Handelsregisterauszug eine dahingehende Mutation per 2014 nicht ausmachen, sodass der Umzug vorliegend nicht weiter von Belang ist.

#### **E. 3.4**

In gesamthafter Würdigung der genannten Umstände ergibt sich demnach, dass der Hauptbeweis für die schwerpunktmässige Geschäftstätigkeit bzw. das Hauptsteuerdomizil in Zürich erbracht ist und die Beschwerdeführerin dies im Rahmen des Gegenbeweises nicht umzustossen vermag. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Parteientschädigungen wurden keine verlangt.

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