

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00008 vom 17. April 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-04-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00008)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00008 du 17 avril 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00008 del 17 aprile 2019

## Regeste

Steuerhoheit (ab 01.06.2010) | Sitz der juristischen Person/Scheindomizil Die Beschwerdeführerin beschäftigte drei Mitarbeiter X, Y, Z, welche zugleich im Verwaltungsrat vertreten sowie Eigentümer der Gesellschaft waren. Das Hauptaktivum war eine von X und Y entwickelte Software, welche zunächst von verschiedenen Kunden gegen jährliche Lizenzgebühr genutzt werden konnte. Im Jahr 2010 veräusserte die Beschwerdeführerin den Source Code der Software an ein ausländisches Unternehmen. Kurz zuvor hatte die AG ihren statutarischen Sitz in den Kanton B ans Privatdomizil des neuen Verwaltungsrats M verlegt, welcher hauptberuflich als Treuhänder tätig war. Zwei der bisherigen Verwaltungsräte (Y und Z) schieden aus dem Verwaltungsrat aus; die Büroräumlichkeiten wurden aufgegeben. Nur die Dokumente wurden an den neuen Sitz verlegt. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten bestimmten Sitz. Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat (Briefkastendomizil). Vorliegend war die Geschäftsführung derart eng mit dem seit Jahren im Verwaltungsrat vertretenen X verbunden, welcher die Gesellschaft auch nach Austritt von M aus dem Verwaltungsrat weiterführte, dass die Vorinstanzen zu Recht annehmen durften, das Steuerdomizil der AG habe nicht am Privatwohnsitz des Verwaltungsrats M im Kanton B, sondern am Wohnort von X im Kanton Zürich gelegen. Dieser führte auch das eingeschränkte operative Tagesgeschäft der Beschwerdeführerin weiter. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

benötigt, welche ohnehin seitens der Untervermieterin auf Ende Mai 2010 gekündigt worden waren, noch bedurfte es der Weiterbeschäftigung dreier Mitarbeiter zum Vollzeitpensum. Sämtliche Dokumente der Beschwerdeführerin wurden ins Büro von M überführt. Am 16. Juni 2010 trafen sich X, Y und Z in S bei M zuhause sowie zur Verwaltungsratssitzung im Restaurant T in S. Am 17. und 18. Juni 2010 fand in U, Land R, ein Meeting zwischen X und Y einerseits sowie einer Fünferdelegation der F Ltd. und deren Anwalt andererseits statt: Anlässlich dieses Treffens wurden die Möglichkeiten eines Technologiekaufs anstelle einer exklusiven Lizenzierung erörtert, notabene ohne Anwesenheit von M. Am 28. Juni 2010 trafen sich X und M in S bei M zuhause. Tags darauf fand im Hotel V die finale Vertragsbereinigung hinsichtlich Verkauf des Source Codes statt; teilnehmend waren der Aktionär Y, die Verwaltungsräte X und M sowie der Anwalt der F Ltd. Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin habe M die Verhandlungen auf Seiten der Beschwerdeführerin bis zur Unterschriftsreife geführt.

Anschliessend hätten die Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin den Vertrag unterzeichnet und diesen ins Land W übermittelt, wo er von den ausländischen Geschäftspartnern am 1. Juli 2010 gegengezeichnet wurde. In dieser zweiten Phase kam dem Sitz der Beschwerdeführerin in S – abgesehen von zwei Arbeitsmeetings am 16. und am 28. Juni 2010 – keinerlei Bedeutung zu: Sämtliche Verhandlungen und Entscheidungen über den Verkauf des Hauptaktivums, womit über die Zukunft des Unternehmens sowie die Änderung des Geschäftszwecks entschieden wurde, wurden ausserhalb des Sitzes in S getroffen. Als Entscheidungsträger im Vordergrund stand X, im Hintergrund auch die Aktionäre Y und Z, welche ein grosses Interesse an einem guten Verkaufspreis hatten und auch persönlich Vertragsparteien des "Technology Purchase Agreement, Software – Know-How" waren. Der als Steuerberater und Treuhänder tätige Verwaltungsrat M stand dem Trio über seine Gesellschaften (J GmbH und I AG) in rechtlichen und steuerlichen Angelegenheiten beratend zur Seite. Zudem übernahm M die Buchhaltung, das Inkasso der Lizenzgebühren sowie die gesamte Administration der Beschwerdeführerin; diese Aufgaben hatte Z vor ihrer Pensionierung besorgt. Die Fäden der Geschäftsführung liefen jedoch primär bei X zusammen, der als Einziger der Aktionäre im Verwaltungsrat verblieb und die Federführung in Bezug auf den in U, Land R, beschlossenen Source Code-Verkauf hatte, weshalb der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der zweiten Phase am Wohnsitz von X anzusiedeln ist und dem Sitz am Privatdomizil von M lediglich formelle Bedeutung zukam.

### **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. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; 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; 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.). Im Entscheid vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017, E. 2.3) setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage nach dem Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis auseinander und gelangte zum Schluss, die juristische Person sei nach innerkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort

der tatsächlichen Verwaltung liege.

### **E. 2.2**

Nach der Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). 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., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 55 N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss 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 grundsätzlich 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). 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 1999 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/Wien 1993, S. 64 mit Hinweisen).

### **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, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22–23a).

### **E. 2.4**

Die Frage nach dem Ort, an welchem die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks erfolgte bzw. die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen, ist

vorliegend eng mit den Hauptakteuren der Beschwerdeführerin verknüpft: Die Geschicke der A AG waren seit 2002 in den Händen von X, Y und Z, welche der Beschwerdeführerin nicht nur ihre volle Arbeitskraft zur Verfügung stellten, sondern als Verwaltungsräte und Geschäftsführer wirkten und zugleich Eigentümer des Unternehmens waren. Somit handelte es sich bei der Beschwerdeführerin um eine stark personenbezogene Gesellschaft, welche sich im Juli 2010 schliesslich ihres Hauptaktivums entäusserte. Um zu beurteilen, an welchem Ort die Beschwerdeführerin tatsächlich verwaltet wurde, sind daher – nebst der engen personellen Verknüpfung – die chronologischen Zusammenhänge mit dem Verkauf der Software näher zu beleuchten. Dabei lassen sich vier Phasen zu unterscheiden:

#### **E. 2.4.1**

In einer ersten Phase, beginnend ab Sommer 2009, stand im Vorfeld des Verkaufs der Software zunächst eine exklusive Lizenzierung zur Debatte, wie sich aus dem E-Mail vom 17. Juni 2009 von F Ltd. an X ergibt. Im Zusammenhang mit der Exklusivlizenzierung fanden am 1.–3. Februar 2010 in D Verhandlungen zwischen der Beschwerdeführerin und der F Ltd. statt. Bis zu diesem Zeitpunkt führten die drei Verwaltungsräte X, Y und Z die Geschäfte, wobei der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung in D zusammenfielen.

#### **E. 2.4.2**

In einer zweiten Phase, im April 2010, wurde M ins Boot geholt; mit dessen Einsitznahme in den Verwaltungsrat per 10. Mai 2010 wurde zugleich der Sitz der Beschwerdeführerin an dessen Privatwohnsitz in S verlegt. Gleichzeitig verliessen Y und Z den Verwaltungsrat und endigten die Arbeitsverhältnisse der Verwaltungsräte Y, X und Z Ende Mai 2010. Nachdem die Beschwerdeführerin anfangs Mai 2010 ihre aktive Geschäftstätigkeit im Sinn der Entwicklung von ... und der wirtschaftlichen Verwertung der entwickelten Technologien eingestellt hatte, wurden in Zukunft weder Büroräumlichkeiten mit einer Fläche von 400 m

#### **E. 2.4.3**

In einer dritten Phase, nach dem Verkauf der Software, verblieben u. a. administrative Aufgaben, wie die Rechnungsstellung für Drittlizenzen und Überwachung des Zahlungseingangs bezüglich der Drittlizenzen sowie die Buchhaltung der Gesellschaft und der Verkehr mit den Ämtern. Diese Aufgaben wurden allesamt von M bzw. von der I AG im Auftragsverhältnis besorgt. Indessen erschöpfte sich die Geschäftstätigkeit entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin nach dem Verkauf nicht darin, die an Drittkunden vergebenen Lizenzen zu bewirtschaften. So blieb die Beschwerdeführerin nämlich in einem sehr eingeschränkten Umfang weiterhin operativ tätig: Mit Abschluss des "Technology Purchase Agreement, Software – Know-How" vom 1. Juli 2010 veräusserte die Beschwerdeführerin nicht nur die Software bzw. den Source Code (vgl. Art. 2.1 "Purchase of the Technology" sowie Art. 2.2 "Transfer of the Software"), sondern zu den essentialia negotii gehörte auch der Know-How-Transfer (vgl. Art. 2.3 "Transfer of the Know-How"). In zahlreichen Unterbestimmungen zu Art. 2.3 des Vertrags verpflichtete sich die Beschwerdeführerin als Verkäuferin, den Verkauf technisch zu begleiten. So verpflichtete sich die Verkäuferin, der Käuferin 53 Werktage – ab 12. Juli 2010 an gerechnet – beim Know-How-Transfer zu assistieren: " Art. 2.3.1 The Vendor hereby undertakes to assist the Purchaser, as from 12th July, 2010 and during a period of fifty three (53) business days (hereafter the "Know-How Transfer Period") in order to complete the full and final transfer to the Purchaser of the Know-How." (Hervorhebungen hinzugefügt) Ferner vereinbarten die Parteien gemäss Art. 2.3.2 des Vertrags eine engmaschige Betreuung während des

Know-How-Transfers, welcher erst am 21. September 2010 bzw. am 1. Oktober 2010 abgeschlossen werden konnte (siehe Schreiben der A AG an die F Ltd. vom 21. September 2010 sowie Schreiben der F Ltd. vom 1. Oktober 2010). Während der Know-How Transfer-Periode hatte die Beschwerdeführerin u. a. dafür zu sorgen, dass X und Y vollumfänglich zur Verfügung stünden für Fragen und für die Ausbildung der F Ltd. und ihres Teams. Als Gegenstand des Know-How-Transfers wurde sogar die Entsendung von Programmentwicklern sowie Personen aus dem Forschungs- und Entwicklungsdepartement der F Ltd. zu Schulungszwecken in die Schweiz vorgesehen: " The Vendor shall, immediately after the Purchase Date, make Mr. Y and, as the case may be, Mr. X, fully available to explain, give all necessary information about and to train the Purchaser and its teams on, the Know-How ; As part of the Know-How transfer process above described, the Purchaser will dispatch program developer(s) SE or equivalent engineer(s) as well as person(s) from the research and development department, to Switzerland during the Know-How Transfer Period ." (Hervorhebungen hinzugefügt) Während der Zeitdauer eines Jahres nach Aushändigen der Technologie verpflichtete sich die Verkäuferin sodann, "... [to] assist and help the Purchaser in solving and fixing any possible bugs and/or failures which could arise and/or affect the Software and respond to any inquiries from the Purchaser in relation to the Technology." (Art. 2.3.4 des Vertrags). Ferner verpflichtete sich X persönlich zu sechs Jahre kostenlosem Telefonsupport (Art. 6 des Vertrags). Daraus ergibt sich, dass sich die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtete, weiterhin für mindestens ein Jahr ab Verkaufsdatum einen reduzierten Betrieb aufrecht zu erhalten, um den Know-How-Transfer sowie die unterstützende Beratung sicherzustellen. Indessen kann mit der Beschwerdeführerin davon ausgegangen werden, dass trotz der umfassenden vertraglichen Verpflichtungen der tatsächlich geleistete Support in einem sehr kleinen Rahmen stattfand: Gemäss Eingabe vom 10. April 2018 habe Y damals den Source-Code für die Käuferin freigeschaltet und übergeben. Hernach habe es lediglich eine Skype-Konferenz gegeben, um das dem ausländischen Software-Ingenieur zu erklären. Weitere Hilfeleistungen seien nicht erforderlich gewesen, ebenso wenig Erklärungen und Schulungen seitens der Verkäuferin. Es sei auch nicht zu Service-Telefonaten gekommen.

#### **E. 2.4.4**

Nach Abschluss des Know-How-Transfers beschränkte sich die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin ab 1. Oktober 2010 – in einer vierten Phase – primär auf die Einnahme der Gebühren aus Drittlizenzen. Die Rechnungsstellung besorgte M. Dieser wurde auch als Referenzperson angegeben bei Rechnungen, welche lediglich reine Lizenzgebühren betrafen. War technischer Support in Bezug auf die vergebenen Lizenzen erforderlich, wurde X als Kontaktperson auf den Rechnungen aufgeführt. Dessen Wohnadresse figurierte im Internet zeitweilen als Kontaktadresse der A AG; ebenso wurde die private Mobile-Nummer von X angegeben. Somit führte X, welcher einzig über das technische Wissen verfügte, das – sehr eingeschränkte – operative Tagesgeschäft der Beschwerdeführerin auch in der dritten und vierten Phase weiter und führte damit die Gesellschaft auch nach dem Austritt von M aus dem Verwaltungsrat, bis schliesslich zum Entscheid über die Liquidation. Er war es auch, der gemäss Schreiben der A AG vom 7. Juli 2014 nicht damit einverstanden war, dass M die administrativen Arbeiten nicht mehr "on time" bzw. nur noch alle zwei Monate erledigte, "was nicht im Sinne von Herrn X war". Dies führte schliesslich dazu, dass M per 26. November 2013 seine sofortige Demission aus dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin erklärte. Ist die Leitung einer Gesellschaft derart eng mit einer Person verknüpft, so durften die Vorinstanzen zu Recht annehmen, das

Steuerdomizil der Aktiengesellschaft habe nicht in S gelegen, sondern am Wohnort von X (vgl. hierzu BGr, 29. April 1999, StE 1999 A 24.22 Nr. 3). Was die Gesellschaft zum Gegenbeweis vorbringt, reicht nicht aus, um diese Vermutung umzustossen (vgl. E. 2.3).

### **E. 2.5**

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin führte diese somit auch nach dem Verkauf des Source Codes ein eingeschränktes operatives Tagesgeschäft und beschränkte sich nicht bloss auf die Entgegennahme des Entgelts der bisher verkauften Lizenzen. Den geschilderten Aufgaben von M, welcher die Administration besorgte, kam dabei im Vergleich nur untergeordnete Bedeutung zu. Dabei kann offenbleiben, ob M die von der I AG bzw. J GmbH erfüllten Aufgaben ihm in seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat zuzurechnen waren oder ob eine Weiterdelegation gesetzlich oder statutarisch ausgeschlossen war, wie die Vorinstanz mit Verweis auf Art. 716 Abs. 2 des Obligationenrechts (OR) annimmt. Jedenfalls wurde am Sitz der Beschwerdeführerin keine dem statutarischen Zweck entsprechende Geschäftstätigkeit entwickelt; diese fand – wenn auch in geringem Rahmen – bei X statt. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Die resultierende Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) kann durch den Kanton Zürich nicht korrigiert werden.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang 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 [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.