

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00083 vom 29. April 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-04-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00083

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00083 du 29 avril 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00083 del 29 aprile 2020

Regeste

Steuerhoheit (ab 01.01.2013) | [Umstritten ist die Steuerhoheit einer personenbezogenen Gesellschaft.] Die geschäftlichen Anknüpfungspunkte der Beschwerdeführerin zum statutarischen Sitz erweisen sich als äusserst geringfügig. Es ist unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nicht davon auszugehen, dass der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Beschwerdeführerin an deren Sitz liegt (E. 3.2.1). Die operative Geschäftstätigkeit ist eng mit dem physischen Aufenthaltsort des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin verbunden. Es erscheint deshalb als sachgerecht, wenn sie vor allem auf die örtliche Verankerung der Geschäftstätigkeit abgestellt hat. Der Geschäftsführer arbeitet von überall aus, auch im Home Office. Da die Geschäftstätigkeit überwiegend im Kanton Zürich stattfindet, erscheint das von der Vorinstanz angenommene Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich (E. 3.2.2). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00083 Urteil der 2. Kammer vom 29. April 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A GmbH, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2013), hat sich ergeben: I. A. Die A GmbH bezweckt zur Hauptsache die Beratung und Ausführung von Projektleitungen im Customer Relationship Management (CRM) Umfeld sowie die Integration und den Betrieb von CRM Systemen. Ihr statutarischer Sitz befindet sich gemäss Handelsregister an der Adresse "bei Treuhandgesellschaft G". Alleiniger Geschäftsführer der A GmbH ist C, wohnhaft gewesen bis 2016 in D und seitdem in der Stadt Zürich. Im Rahmen des Einschätzungsverfahrens bzw. zur Festsetzung des Verrechnungssteueranspruchs des Alleingeschafters und Geschäftsführers C für die Steuerperiode 2016 verlangte das kantonale Steueramt von diesem gewisse Unterlagen ein. Nach Einreichung dieser Unterlagen teilte das kantonale Steueramt der A GmbH mit Schreiben vom 2. Oktober 2018 mit, dass ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich näher abgeklärt werde. Das Steueramt forderte sie unter Hinweis auf ihre Mitwirkungspflicht auf, eine umfassende Sachdarstellung zur Geschäftstätigkeit einzureihen und umfassend darzutun, wo und in welchem Umfang die Tätigkeit ausgeübt wird. Zudem ersuchte es um Einreichung der Kontoblätter der Geschäftsrechnung 2016 sowie um Nachweis über eine allfällige Tätigkeit in E mittels geeigneter Unterlagen. Nachdem die A GmbH dem kantonalen Steueramt mit Begleitschreiben vom 2. November 2018 diverse Unterlagen

hatte zukommen lassen, traf dieses am 9. November 2018 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit ab 1. Januar 2013. B. Am 7. Dezember 2018 erhob die A GmbH beim kantonalen Steueramt Einsprache und beantragte die Aufhebung des Vorentscheids. Die Einsprache wurde am 3. Januar 2019 abgewiesen. II. Die A GmbH gelangte mit Rekurs vom 1. Februar 2019 an das Steuerrekursgericht und beantragte die Anerkennung des steuerlichen Sitzes seit 2008 durchgehend im Kanton F. Der Rekurs wurde am 29. Juli 2019 abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 2. September 2019 beantragte die A GmbH dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 29. Juli 2019 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich der Sitz seit 2008 in E (Kanton F) befinde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. 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 Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (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. 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. 3.1

Das Steuerrekursgericht hat im angefochtenen Entscheid eingehend und unter Bezugnahme auf die geltende Rechtsprechung dargelegt, weshalb der Kanton Zürich die Steuerhoheit ab 1. Januar 2013 beansprucht. Es hat erwogen, dass sich das Hauptsteuerdomizil zwar grundsätzlich am Sitz der juristischen Person befinde, die Geschäftsführung und

tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin, d. h. die leitende Geschäftsführungstätigkeit, indes in Wirklichkeit im Kanton Zürich stattfindet, weshalb für das Hauptsteuerdomizil nicht der statutarische Sitz im Kanton F massgebend sei (vgl. E. 2.1). Bei der Beschwerdeführerin handle es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die neben dem Gesellschafter und Geschäftsführer keine weiteren Angestellten permanent beschäftige. Bei personenbezogenen Gesellschaften liege es nahe, dass die anfallenden operativen Geschäftsentscheidungen laufend dort getroffen würden, wo sich der Gesellschafter gerade aufhalte bzw. wo er seiner gesellschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Es sei deshalb vor allem auf die Aktivitäten des Geschäftsführers abzustellen. Mitunter komme dem Kriterium, wo sich der Gesellschafter quantitativ geschäftlich gesehen schwerpunktmässig aufhalte, eine erhebliche Bedeutung zu. Der Geschäftsführer habe am Sitz in E zwar Zugang zu Büroräumlichkeiten. Diese seien indes nur zur Mitbenutzung gemietet. Der Geschäftsführer halte sich an maximal drei bis vier Tagen pro Monat dort auf, was max. 10 % der Zeit entspreche, und zahle eine Miete von Fr. 1'200.- pro Jahr. In den Büroräumlichkeiten verfüge die Beschwerdeführerin weder über eine eigene fest installierte IT-Infrastruktur noch über einen Festnetzanschluss. Alleine aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin in E über Zugang zu (Mitbenützungs-)Büroräumlichkeiten verfüge und diese regelmässig nutze, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass sich dort der massgebende tatsächliche Mittelpunkt ihres operativen Eigenlebens befinde. Die Gesellschaft bezwecke die Beratung und das Ausführen von Projektleitungen im CRM Umfeld sowie die Integration und den Betrieb von CRM Systemen (Datenbanken). Diese Projekte würden beim Kunden vor Ort abgewickelt, wo die zur Implementierung nötige Infrastruktur (Soft- und Hardware) vom Kunden zur Verfügung gestellt werde. Einen Grossteil der Arbeitszeit verbringe der Geschäftsführer deshalb direkt bei Kunden, die in der ganzen Deutschschweiz angesiedelt seien. Die Projekte hätten oftmals eine Laufzeit von mehreren Monaten. Kundendomizilen kämen als Mittelpunkt der massgebenden Geschäftstätigkeit mangels Signifikanz indes ebenfalls nicht infrage. Für den Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit im Kanton Zürich lägen zahlreiche Indizien vor. Der Geschäftsführer gehe seiner Geschäftstätigkeit, wenn er sich nicht gerade im besagten Umfang in E aufhalte, vorwiegend im Kanton Zürich nach. Dies verdeutlichen insbesondere die Kontoblätter des Jahres 2016. Gemäss dem Konto "Reise-/Repräsentationsspesen" seien beinahe ausnahmslos die verbuchten Aufwendungen im Kanton Zürich angefallen, namentlich Auslagen für Verpflegung (30 bis 40 Restaurantbesuche bzw. Geschäftsessen), Parkplatzgebühren, den öffentlichen Verkehr, Taxi und Benzin. Es sei wenig glaubhaft, dass diese nur im Zusammenhang mit den zwei bestehenden, lokal ansässigen Kunden stünden. Die Parkplatzgebühren seien überwiegend im Stadtzentrum angefallen und nicht in der Nähe der Standorte der beiden damaligen Hauptkunden. Der Geschäftsführer habe sich zudem eine Spesenentschädigung im Umfang von Fr. 500.- ausbezahlt für die direkt bei den bestehenden Kunden entstandenen Auslagen. Für den Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit im Kanton Zürich spreche zudem, dass die Beschwerdeführerin mit dem Vermerk "Büromiete 2016" einen Mietaufwand über Fr. 4'200.- verbucht habe, wie er es auch für seine im Handelsregister eingetragene Einzelgesellschaft "H" zu tun pflege. Als Gegenkonto habe dabei das Kontokorrent des Geschäftsführers fungiert, auf welchem der entsprechende Betrag gutgeschrieben worden sei. Der Geschäftsführer habe auch eingeräumt, bisweilen im "Homeoffice" zur Kundenakquisition und Administration tätig zu sein. Es sei deshalb zweifelsohne anzunehmen, dass er an seinem Wohnort über die zur Geschäftstätigkeit notwendige Infrastruktur verfüge und dort für die Beschwerdeführerin tätig sei, wie er dies

auch für seine Einzelgesellschaft sei. In E seien gemäss Angaben der Beschwerdeführerin administrative Tätigkeiten wie Buchhaltung, Rechnungsstellung, Kundenpflege und weitere Aufgaben verrichtet worden. Sämtliche Papierdokumente seien in E archiviert. Hinweise, dass in E im Rahmen der beschränkten Anwesenheit ein im Vergleich zum Kanton Zürich Grossteil der eigentlichen Geschäftsleitungstätigkeit – wie z. B. die Durchführung wichtiger Kundenmeetings und Geschäftssitzungen, gesellschaftsrechtliche Handlungen inkl. entsprechender Vorbereitungen, tatsächliche Verwaltungsaufgaben, etc. – erledigt worden sein sollen, liessen sich den Kontoblättern sowie den weiteren Unterlagen nicht entnehmen.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, das kantonale Steueramt habe nicht nachgewiesen, an welchem Ort die leitende Tätigkeit in Wirklichkeit vor sich gegangen sei. Die steuerliche Anknüpfung im Kanton Zürich reiche nicht aus, um vom statutarischen Sitz abzuweichen, ohne einen Ort konkret zu benennen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass im vorliegenden Verfahren einzig die Steuerhoheit des Kantons Zürich Prozessgegenstand ist. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist daher über die Frage der kommunalen Steuerhoheit nicht zu befinden (Art. 192 ff. StG; vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 189 N. 6). Es ist daher im Folgenden zu prüfen, ob das Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich liegt. Zur Klärung der Frage, ob die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin effektiv im Kanton Zürich erfolgt ist, sind auch die Verhältnisse in E zu berücksichtigen. Dabei ist von Bedeutung, ob und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin an ihrem statutarischen Sitz über unternehmerische Infrastruktur verfügt, und wie oft sich der Geschäftsführer dort effektiv aufhält, um seinen Leitungsfunktionen nachzugehen. Je geringfügiger sich die Verbindung zum statutarischen Sitz erweist, desto wahrscheinlicher ist die tatsächliche Verwaltung an einem anderen Ort (vgl. BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016 und 2C_484/2016, E. 6.2). Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass sich insbesondere aufgrund der tiefen Miete, der fehlenden eigenen wesentlichen Infrastruktur und dem Umstand, dass sich der Geschäftsführer bloss in untergeordnetem Mass (3 bis

E. 3.2.2

Was die Geschäftsführung betrifft, gibt die Beschwerdeführerin an, der Geschäftsführer sei vor allem bei ihren Kunden vor Ort tätig und arbeite auch im Homeoffice. Der Geschäftsführer sei hauptsächlich auf einen Laptop angewiesen; die Geschäftsunterlagen seien zum überwiegenden Teil digital abgelegt. Er könne daher von überall arbeiten. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine personenbezogene Gesellschaft, die sehr stark durch die Person des Gesellschafters und Geschäftsführers geprägt wird. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass die operative Geschäftstätigkeit eng mit dem physischen Aufenthaltsort des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin verbunden ist. Es erscheint deshalb als sachgerecht, wenn sie vor allem auf die örtliche Verankerung der Geschäftstätigkeit abgestellt hat. Dem Wohnort des Geschäftsführers kommt dabei ein besonderes Gewicht zu (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016 und 2C_484/2016, E. 6.3). Dies gilt umso mehr, als dass am Wohnort des Geschäftsführers seine Einzelfirma "H" domiziliert ist und er auch im Homeoffice für die Beschwerdeführerin tätig ist. Sodann hat die Beschwerdeführerin für den Wohnsitz des Geschäftsführers die höhere Miete (Fr. 4'200.-) verbucht. Dass die Beschwerdeführerin darüber hinaus keine weiteren Kosten für die Infrastruktur am Wohnsitz des Geschäftsführers belastet hat, ändert nichts an der Tatsache, dass er auch von

dort aus seiner Geschäftstätigkeit nachgegangen ist. Der Geschäftsführer trifft sich neben den bestehenden Kunden auch mit potenziellen neuen Kunden zur Akquise. Auch die weitere Geschäftstätigkeit findet überwiegend im Kanton Zürich statt. Da der Geschäftsführer von überall aus arbeitet, ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auch diese Tätigkeiten mitberücksichtigt hat. Dass er sich überwiegend im Kanton Zürich aufhält, belegen zudem die zahlreichen Spesenabrechnungen. Das von der Vorinstanz angenommene Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich erscheint angesichts der geschäftlich bedingten Tätigkeiten an verschiedenen Orten, der örtlichen Ungebundenheit und des Fehlens von ständigen Einrichtungen nach dem Gesagten als sehr wahrscheinlich. Die Vorinstanz hat nachvollziehbar und im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen und der dazu ergangenen Rechtsprechung begründet, weswegen die Beschwerdeführerin ab 2013 der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht. Unter Hinweis auf die vorstehenden Erwägungen und die Ausführungen im angefochtenen Entscheid, denen das Verwaltungsgericht beitrifft, ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

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).

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