

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00055 vom 7. Juli 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00055

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00055 du 7 juillet 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00055 del 7 luglio 2021

Regeste

Steuerhoheit (ab 2013) | [Steuerhoheit: Umstritten ist, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin befindet.] Auf das Begehren um Ausstand des Steuerkommissärs ist mangels sachlicher bzw. funktioneller Zuständigkeit nicht einzutreten (E. 1.3). Am geltend gemachten Ort der tatsächlichen Verwaltung nutzt die Beschwerdeführerin keine Räumlichkeiten und die einzige erkennbare Aktivität, die dort stattfindet, besteht in der Abwicklung des Postverkehrs. Der Hauptbeweis für die Annahme des Wohnorts des einzigen Verwaltungsrats und Alleinaktionärs als tatsächlichen Sitzes der Beschwerdeführerin ist somit gelungen (E. 3.4). Der Beschwerdeführerin obliegt daher der Gegenbeweis. Sie hat es erneut unterlassen, den Gegenbeweis zu erbringen. Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00055 Urteil der 2. Kammer vom 7. Juli 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A AG, vertreten durch B AG, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab 2013), hat sich ergeben: I. A. Die A AG mit eingetragendem Sitz in C (Kanton D) bezweckt unter anderem den Betrieb eines Planungsbüros für die Ausführung sämtlicher Arten von Planungen elektrischer Installationen, Lüftungs-, Sanitär-, Heizungs- und EDV-Anlagen, das Erstellen von Gutachten und Abrechnungen darüber wie auch betreffend Energiekonzepten. E, wohnhaft in F im Kanton Zürich, ist einziges Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift. B. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2017 teilte das kantonale Steueramt der A AG mit, diverse Indizien sprächen dafür, dass sich im Kanton Zürich (Gemeinde F) mindestens eine Betriebsstätte befände. Die A AG bestritt mit Brief vom 30. Januar 2018, im Kanton Zürich eine Betriebsstätte zu haben. Am 9. Februar 2018 forderte das kantonale Steueramt von der A AG Unterlagen zwecks Abklärung der Steuerhoheit bzw. bat um die Beantwortung entsprechender Fragen. Am 19. April 2018 folgte eine Mahnung. Am 20. September 2018 erging ein Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit seitens des kantonalen Steueramts. C. Die A AG erhob am 16. Oktober 2018 Einsprache gegen den Vorentscheid vom 20. September 2018. Das kantonale Steueramt wiederholte am 2. November 2018 die frühere Aufforderung zur Akteneinreichung. Nachdem das kantonale Steueramt Kenntnis der (Verluste ausweisenden) Jahresrechnungen 2013 bis 2017 erlangt hatte, unterbreitete es der A AG am 29. November 2019 einen Vorschlag bezüglich des weiteren Vorgehens (vorbehältlich der Einreichung weiterer Unterlagen seitens der A AG) mit der Bitte um Mitteilung innert 30

Tagen, ob sie mit diesem Vorgehen einverstanden sei. Das Schreiben blieb unbeantwortet. Am 21. Februar 2020 wurde die Einsprache vom 16. Oktober 2018 abgewiesen, indem festgehalten wurde, dass der Kanton Zürich und die Gemeinde F ab der Steuerperiode 2013 die Steuerhoheit beanspruchen. II. Dagegen gelangte die A AG mit Rekurs vom 23. März 2020 an das Steuerrekursgericht und beantragte die Aufhebung des Vorentscheids. Der Rekurs wurde am 9. März 2021 abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 19. April 2021 gelangte die A AG an das Verwaltungsgericht und beantragte die Verneinung der Steuerhoheit des Kantons Zürich, unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Sodann sei der Steuerkommissär von allen Verfahren, die E betreffen, umgehend zu entlasten. Das kantonale Steueramt beantragte am 28. April 2021 die Abweisung der Beschwerde, unter entsprechender Kostenfolge. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 12. Mai 2021 auf eine Vernehmlassung. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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. 1.2 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). 1.3 Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss den Ausstand des für E zuständigen Steuerkommissärs beantragt, ist darauf mangels sachlicher bzw. funktioneller Zuständigkeit nicht einzutreten (§ 119 Abs. 3 StG; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 24 Rz. 53; vgl. auch Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 5 N. 34). Die E persönlich und nicht die Firma betreffenden Steuerangelegenheiten sind nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Ausserdem wäre das Ausstandsbegehren nicht rechtzeitig geltend gemacht worden, ist ein solches doch unverzüglich nach Kenntnis des Ausstandsgrunds zu stellen (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 9 Rz. 34; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 119 N. 31). Das Verwaltungsgericht ist auch nicht Aufsichtsbehörde des kantonalen Steueramts, sodass – sollte die Beschwerdeführerin mit dem Gesuch um "Entlastung" des Steuerkommissärs eine Aufsichtsbeschwerde gemeint haben – darauf ebenfalls nicht eingetreten werden könnte (vgl. § 110 StG). Soweit jedoch Verfahrensfehler oder Fehlentscheide in der Sache selbst geltend gemacht werden, sind diese im Beschwerdeverfahren zu prüfen (vgl. Regina Kiener in: Kommentar VRG, § 5a N. 21).

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]).

E. 2.2

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/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 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 Heiling/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).

E. 2.3

Im Entscheid vom 1. Februar 2019 (2C_627/2017, E. 2.3 in: ASA 87 [2019/2020] 580 ff.; StR 74/2019, S. 286, StE 2019 B 71.31 Nr. 4) 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 (siehe auch BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Kommentar Interkantonaes Steuerrecht, § 8 N. 1 ff.). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung 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, wie ausgeführt, der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 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, § 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 (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 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. 2.4

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 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 jedoch aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen Nadine Mayhall-Mannhart/Michael Beusch in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 40 N. 4 ff.; Zweifel/Hunziker in: ebenda, § 8 N. 20 f.; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22–23a BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1;).

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht führte aus, gemäss Aktenlage deute nichts darauf hin, dass die Beschwerdeführerin in C über Infrastruktur oder Personal verfüge oder irgendeine geschäftliche Tätigkeit dort ausübe. Die einzige erkennbare Aktivität in C bestehe in der Abwicklung des Postverkehrs, welche Aufgabe jedoch nicht von der Beschwerdeführerin ausgeübt werde. Solche administrativen Tätigkeiten würden jedoch gerade nicht einen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen vermögen. Auch aus den Jahresrechnungen 2013 bis 2017 ergäben sich keinerlei Anhaltspunkte, die auch nur ansatzweise auf irgendwelche Aktivitäten in C schliessen liessen oder dass die Beschwerdeführerin dort überhaupt über Geschäftsräumlichkeiten verfüge. Somit erscheine es als sachgerecht, die persönliche und berufliche Situation des einzigen Verwaltungsrats zur örtlichen Festlegung der tatsächlichen Verwaltung mithinzuziehen, mithin diese am Wohnsitz von E in F zu vermuten. Der statutarische Sitz der Beschwerdeführerin habe sich denn auch bis 1995

bereits in F befunden. Sie habe auch jegliche Mitwirkung im Beweisaufungsverfahren vermissen lassen und zu den Fragen des Beschwerdegegners nicht Stellung bezogen bzw. keinen einzigen der angeforderten Belege eingereicht. Das Vorbringen vor Steuerrekursgericht, wonach die effektive Geschäftsleitung seit 2017 in den Händen von G in H liege, die 2018 auch 20 % der Aktienanteile übernommen habe, lasse sich aus dem einzig eingereichten Kontoblatt über eine angebliche Infrastrukturentscheidung von Fr. 6'000.- nicht ableiten. Die Pflichtige habe diesbezüglich trotz Beweisaufgabe keine weiteren Belege eingereicht und es fehle weiterhin an jeglicher Dokumentation der behaupteten Infrastruktur in H. Eine Delegation der Geschäftsführung gehe auch nicht nebenbei aus dem Handelsregister hervor. Es könne daher festgehalten werden, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der streitbetroffenen Periode stets am Wohnsitz von E in F befunden habe.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass von ihr ein Gegenbeweis verlangt werden könne. E habe mit der Steuererklärung entsprechende Unterlagen (Lohnausweis bis 2017 / Kontokorrent der Firma) geliefert. Auf die Herausgabe der Jahresrechnung der Firma sei verzichtet worden, da die Steuerhoheit über dieselbe in D liege, so auch die steuerliche Bewertung der Aktien. Weil der Steuerkommissär bei der Einschätzung der Steuererklärung von E die Jahresrechnung nicht erhalten habe, versuche er auf diesem Weg, zu dieser zu gelangen. Im Übrigen verweist sie auf die sich aus den Akten herleitenden Ertrags- bzw. Erfolgs-/Verlustzahlen. Die Verwaltung/Geschäftsentwicklung sei nicht in F vorgenommen worden. Sie, die Beschwerdeführerin, verwehre sich gegen die Schlussfolgerung, dass, wenn nicht täglich das Büro benützt werde, automatisch der Wohnsitz des Verwaltungsrats massgebend sein soll, zumal E keine Infrastruktur für sie unterhalte. Es sei aufgezeigt worden, dass die Geschäftsführung und -entwicklung in H bei G liege.

E. 3.3

Wie ausgeführt, sind die von der Beschwerdeführerin gegen den Steuerkommissär vorgebrachten Einwände grundsätzlich nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, sodass sich diesbezügliche Weiterungen erübrigen (siehe E. 1.3). Soweit die Beschwerdeführerin beanstandet, es seien von ihr weitere Belege verlangt worden, ist sie auf den von ihr zu erbringenden Gegenbeweis hinzuweisen und standen die ihr gemachten Auflagen in diesem Kontext (E. 2.4). Das Vorgehen des Beschwerdegegners erweist sich somit als korrekt und von einer "Biegung" bzw. einem "Missbrauch des Rechtes" kann keine Rede sein.

E. 3.4

Das Steuerrekursgericht hat zutreffend erwogen, es fänden sich keine näheren Anhaltspunkte für die Annahme von C bzw. H als Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin, während umgekehrt deutliche Indizien für F sprächen. In diesem Zusammenhang kann vorab auf die zutreffenden Ausführungen im Rekursentscheid, mit denen sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift nicht näher auseinandergesetzt hat, verwiesen werden. So hat die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen, die einzige erkennbare Aktivität, die in C stattfinde, bestehe in der Abwicklung des Postverkehrs, welche Aufgabe aber unstrittig nicht von der Beschwerdeführerin selbst ausgeübt werde. Dies lässt sich ohne Weiteres belegen, wurden doch versandte Aktenauflagen von Mitarbeitenden der an der dortigen Adresse über eine

Zweigniederlassung verfügenden I AG entgegengenommen. Ebenso wenig enthalten die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin Anhaltspunkte, die auf anderweitige Aktivitäten in C schliessen liessen. Die Beschwerdeführerin hat im Gegenteil selber eingeräumt, keine Räumlichkeiten zu nutzen. Allein schon diese Umstände sprechen deutlich gegen C als Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin und könnten sogar auf ein sogenanntes dortiges Briefkastendomizil hindeuten. Dem Beschwerdegegner ist hiermit der Hauptbeweis für die Annahme des Wohnorts des einzigen Verwaltungsrats und Alleinaktionärs bzw. seit 2017 Hauptaktionärs mit 80 % Aktienanteilen als tatsächlichen Sitzes der Beschwerdeführerin gelungen (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 55 N. 14 und N. 21 f. in Verbindung mit § 3 N. 94 ff.).

E. 3.5

Der Beschwerdeführerin obliegt daher der Gegenbeweis. Die Beschwerdeführerin verweist ohne nähere Ausführungen auf die betreffenden Ertrags- bzw. Erfolgs- bzw. Verlustzahlen und macht geltend, daraus lasse sich die hiesige Steuerhoheit nicht herleiten. Dabei verkennt sie, dass es an ihr gewesen wäre, den entsprechenden Gegenbeweis zu erbringen, was sie erneut unterlassen hat. Im Rekursverfahren war sie ausserdem rechtskundig vertreten, sodass ihre Weigerung, ihre Position weiter zu untermauern, umso weniger verständlich erscheint. Dasselbe gilt hinsichtlich der angeblichen Geschäftstätigkeit von G in H. Es kann auch in diesem Zusammenhang auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Da die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis nicht erbringt, wird der Hauptbeweis nicht erschüttert. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Es steht ihr keine Parteientschädigung (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG) und auch keine Umtriebsentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 152 StG).

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