

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00048 vom 4. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00048

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00048 du 4 octobre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00048 del 4 ottobre 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2017 | Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland: Anknüpfung an den statutarischen Sitz in der Schweiz. [Die Beschwerdeführerin verlegte 2017 ihren Sitz vom Kanton Zürich in einen anderen Kanton. Der Präsident des Verwaltungsrats und Alleinaktionär ist im Ausland wohnhaft. Ein weiterer Verwaltungsrat ist als Rechtsanwalt im Kanton Zürich tätig. Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, im anderen Kanton läge lediglich ein Briefkastendomizil vor: Das Hauptsteuerdomizil liege an der Geschäftsadresse der Anwaltskanzlei des als Rechtsanwalt tätigen Verwaltungsrats. Das kantonale Steueramt Zürich bringt vor, der Sitz der Gesellschaft sei am Wohnort des Rechtsanwalts.] Liegt der Ort der wirklichen Verwaltung im Ausland und steht dem bloss formellen schweizerischen Sitz kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber, ist der formelle statutarische Sitz in der Schweiz steuerlich massgebend (E. 2.3). Beim statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin im anderen Kanton handelt es sich um ein Briefkastendomizil. Dasselbe Bild ergibt sich in Bezug auf den früheren Sitz im Kanton Zürich. Für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung sind die vom Rechtsanwalt im Auftragsverhältnis ausgeführten allgemeinen Verwaltungsarbeiten nicht entscheidend. Das Tagesgeschäft, u.a. der Handel mit Kaffee und Bohnen, wurde vielmehr vom Ausland aus geführt, nämlich vom Alleinaktionär und Präsidenten des Verwaltungsrats. Da die Fäden der Geschäftsleitung nicht beim schweizerischen Verwaltungsrat zusammengelaufen sind, scheidet auch eine Anknüpfung an seinem zürcherischen Wohnsitz aus. Für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils ist daher an den statutarischen Sitz im anderen Kanton anzuknüpfen. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00048 Urteil der 2. Kammer vom 4. Oktober 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A Ltd, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2017, hat sich ergeben: I. Die A Ltd wurde am 14. März 1997 mit Sitz an der C-Gasse 01 in D im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Die Gesellschaft bezweckte ursprünglich die Projektberatung und -abwicklung aller Art, insbesondere im Bereich Einziger Verwaltungsrat war zunächst der im Kanton Zürich als Rechtsanwalt praktizierende E. Inhaber der Aktien waren der im Land F wohnhafte G (60 % des Aktienkapitals) und H (40 % des Aktienkapitals), ein in I (Land J) wohnhafter Bürger der Länder K und L. Am 30. August 2017 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz an die

M-Strasse 02, N (Kt. O), und änderte den Gesellschaftszweck auf Handel aller Art, insbesondere mit ... sowie Projektberatung und -abwicklung. Im Zug des Sitz- und Gesellschaftszweckwechsels ging im Jahr 2017 das gesamte Aktienpaket auf H als Alleineigentümer über. Dieser mutierte in der Folge am 3. November 2017 zum Verwaltungsratspräsidenten. Am 27. November 2018 wurde die A Ltd von der Steuerverwaltung des Kantons O für die Steuerperiode 2017 definitiv veranlagt, wobei diese für die Zeit nach der Sitzverlegung zugunsten des Kantons Zürich eine Ausscheidung der Steuerfaktoren pro rata temporis vornahm. Am 23. Mai 2019 forderte das kantonale Steueramt Zürich die A Ltd auf, verschiedene Aktenunterlagen zur Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und zur Sitzverlegung einzureichen. In der Folge ergingen weitere Auflagen und Mahnungen seitens des kantonalen Steueramts und tätigte dies u. a. Abklärungen zu Geschäften der Gesellschaft mit ... und ... Mit Einschätzungsentscheid vom 24. August 2020 beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich die ungeteilte Steuerhoheit über die A Ltd und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Dies mit der Begründung, der Sitz im Kanton O sei lediglich formeller Natur, weshalb die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich fortbestehe. Gleichentags erging die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2017: Auch hier wies das kantonale Steueramt den gesamten steuerbaren Reingewinn von Fr. ... dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. Hiergegen erhob die A Ltd Einsprache: In Bezug auf die direkte Bundessteuer 2017 wandte sie ein, diese bereits im Kanton O bezahlt zu haben. In der Folge wies das kantonale Steueramt Zürich die Einsprache betreffend Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017 am 1. März 2021 ab. II. Hiergegen gelangte die A Ltd an das Steuerrekursgericht: Dieses wies den Rekurs mit Entscheid vom 19. April 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 19. Mai 2023 beantragte die A Ltd (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und der neue Sitz im Kanton O steuerlich anzuerkennen und es sei festzustellen, dass die Steuerpflicht im Kanton Zürich in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2017 lediglich für den Zeitanteil bis zur formellen Sitzverlegung pro rata temporis bestehe. Das Steuerrekursgericht liess sich am 31. Mai 2023 zur Beschwerde vernehmen. Das kantonale Steueramt erstattete am 1. Juni 2023 seine Beschwerdeantwort. Sowohl ersteres als auch letzteres beantragten die Abweisung der Beschwerde. Nach der Replik der Beschwerdeführerin erfolgten keine weiteren Eingaben. Der Einzelrichter überwies den Fall der Kammer zur Entscheidung. 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.

E. 2.1

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG]). Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 626 Ziff. 1 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 sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1; BGr, 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.], Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, 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 StHG stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege (bestätigt in BGr, 1. Oktober 2019, 2C_592/2018, E. 5.2).

E. 2.2

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat und die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. 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; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 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. Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet wird und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefonate jedoch regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2). 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 (BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Zweifel/Hunziker, Interkantonaies Steuerrecht, § 8 N. 14). 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

Liegt der Ort der wirklichen Verwaltung im Ausland und steht dem bloss formellen schweizerischen Sitz kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber, ist der formelle statutarische Sitz in der Schweiz steuerlich massgeblich (VGr, 5. Juli 2023, SB.2023.00033, E. 2.3 [noch nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00034, E. 3.3; Peter Brülisauer in: Raoul Stocker/Stefan Oesterhelt [Hrsg.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023 [Internationales Steuerrecht Schweiz], § 13 N. 36; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 4 N. 71 mit weiteren Hinweisen; Mäusli, S. 51 und S. 63; 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 ff., S. 747; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 50 DBG N. 7). Umgekehrt genügt es für die Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton, wenn in diesem anderen Kanton ein wesentlicher Teil der wirklichen Leitung besorgt wird, auch wenn gewisse Entscheidungen im Ausland getroffen werden (vgl. Mäusli, S. 51; BGr, 5. September 1985, StE 1986 A 24.22 Nr. 2, E. 3b).

E. 2.4

Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Steuerrecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1). 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 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, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.3; Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f. mit weiteren Hinweisen).

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, dem statutarischen Sitz in N (Kt. O) sei die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil zu versagen. Denn dort habe sich unbestrittenermassen ab August 2017 lediglich ein klassisches Briefkastendomizil befunden, welches einzig dem Zweck gedient habe, im Kanton O einen formellen, statutarischen Sitz zu begründen. Nach eigenen Aussagen der Beschwerdeführerin habe zudem der frühere Sitz in der Stadt D ebenfalls einen Ort ohne nennenswerte Substanz dargestellt, womit diese selbst zugebe, innerhalb der Schweiz ein Scheindomizil durch ein anderes, wohlfeileres Scheindomizil ersetzt zu haben. Dieses verpönte "Scheindomizil-Shopping" verdiene keinen Rechtsschutz. In der Folge prüfte das Gericht anhand der Aufgabenteilung der beiden Verwaltungsräte, ob sich innerschweizerisch ein Ort der tatsächlichen Verwaltung feststellen lasse: Während sich H mutmasslich von seinem Wohnsitz in I (Land J) aus um das (operative), ausschliesslich ausserhalb der Schweiz abgewickelte internationale Handelsgeschäft mit Waren aller Art (Kaffeekapseln, weisse Bohnen, Kaffeemaschinen, Kaffeebohnen und möglicherweise vieles mehr) gekümmert und den im Zusammenhang mit dem operativen Geschäft stehenden Zahlungsverkehr überwacht habe, sei Rechtsanwalt E aufgrund seiner umfassenden Deutsch- und hiesigen Rechtskenntnisse für die rechtlichen, regulatorischen und administrativen Belange sowie ganz besonders für den Verkehr mit den schweizerischen Steuer- und Registerbehörden und die Auftragsvergabe an (private) schweizerische Auftragnehmer bzw. Auftragnehmerinnen (Treuhand, Steuervertreter, Banken, etc.) zuständig gewesen (inkl. deren Kontrolle bzw. die Überprüfung der Arbeitsergebnisse). Letzterer sei im Geschäftsjahr 2017 mindestens 20 Stunden für die Beschwerdeführerin tätig gewesen, was sich aus dem in der Buchhaltung verurkundeten Honorar von rund Fr. ... (bei einem ausgewiesenen Stundenansatz von Fr. ...) ergebe. Die Tätigkeiten hätten die Überprüfung der Statuten auf Gesetzmässigkeit hin, Besprechungen mit dem anderen Verwaltungsrat und beherrschenden Aktionär, Auftragserteilung betreffend notarielle Beurkundung, Abklärung von Buchhaltungsfragen, das Aufsetzen von Verträgen, die Vorbereitung bzw. Erstellung der Jahresbuchhaltung 2017 etc. umfasst. Diese Aktivitäten hätten mehrheitlich in den (geschlossenen) Räumlichkeiten des Anwaltsbüros von Rechtsanwalt E in P (ZH) stattgefunden. Hieb- und stichfeste schriftliche, zivilrechtliche Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und deren (bis Ende August 2017 einzigen gegenüber Dritten handlungsberechtigten) schweizerischen Verwaltungsrat seien nicht aktenkundig, eine genaue Aufteilung von dessen in Personalunion geführten Aktivitäten in auftragsähnlichen und arbeitsvertragsähnlichen bzw. die Funktion als Verantwortungsträger beschlagenden Tätigkeiten sei deshalb nicht mit letzter Sicherheit möglich. Es stehe fest, dass die Aktivitäten von E in seinen Räumlichkeiten in P jedenfalls teilweise die in seinen Verantwortungsbereich als Verwaltungsrat (Verkehr mit den Behörden, Buchhaltungsabschluss, Verkehr mit Vertretern, Übersetzungen etc.) fallenden Arbeiten betroffen hätten. Gleiches gelte für die durch ihn ausgeübten allgemeinen, kraft gesetzlicher Ordnung unentziehbaren Funktionen als gewählter Verwaltungsrat (sämtliche Geschäftsführungsentscheide von weitreichender Tragweite, Mitwirkung an allen Geschäftsführungsentscheiden, soweit kein gültiges Reglement über die Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen vorlag, Mitwirkung an allen gesetzlich zwingend notwendigen Verwaltungsratssitzungen etc.). Der Mittelpunkt der Firmenaktivitäten hätte sich damit im innerschweizerischen Kontext zweifellos in P befunden, wo in geschlossenen Räumlichkeiten die einzigen auf Schweizer Staatsgebiet direkt der Beschwerdeführerin zuzuordnenden und keineswegs nur (ganz) untergeordneten Handlungen vorgenommen

worden seien. Das kantonale Steueramt sei daher zur Recht zum Schluss gekommen, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich im Kanton Zürich. In seiner Vernehmlassung führt das Steuerrekursgericht ergänzend aus, vorliegend sei zwar der tägliche Arbeitsort des inländischen Verwaltungsrats in seiner Anwaltskanzlei in P massgebend. Die Frage nach dem genauen Ort der tatsächlichen Verwaltung innerhalb des Kantons Zürich sei im vorliegenden Verfahren indessen nicht relevant: Streitgegenstand bilde nur die Frage, ob die Beschwerdeführerin im Kanton Zürich steuerpflichtig sei. Die Frage nach der Steuerhoheit innerhalb des Kantons stelle sich nur bei der Gemeindesteuer. Das kantonale Steueramt weise zwar fälschlicherweise – wie auch das Steuerrekursgericht im Rubrum des Entscheids selbst – rein deklaratorisch die Stadt D als zuständige Steuergemeinde aus. Das Besteuerungsrecht komme aber richtig besehen der Gemeinde P zu. Dies könne, um Missverständnisse vorzubeugen, im Mitteilungssatz des Dispositivs vom Verwaltungsgericht angepasst werden, falls es dies für nötig erachte.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin kritisiert, die Argumentation der Vorinstanz laufe darauf hinaus, dass der steuerliche Sitz der Gesellschaft bis August 2017 in Mieträumlichkeiten in der Stadt D gewesen sei, nach der Kündigung der Räumlichkeiten aber am Sitz der Anwaltskanzlei des Schweizer Verwaltungsrats. Dass der Schweizer Verwaltungsrat in den Räumlichkeiten seiner Anwaltskanzlei in P wesentliche Geschäfte für die Beschwerdeführerin getätigt hätte, sei nicht nachgewiesen. Rechtsanwalt E sei nur deshalb im Verwaltungsrat, weil es bei Aktiengesellschaften nach Handelsregisterrecht eine Person mit Schweizer Wohnsitz brauche. Dabei handle es sich faktisch um einen "Strohmann". Der Schweizer Verwaltungsrat sei vorliegend gerade kein Geschäftsführer und materiell kein Kaffee- oder Bohnenhändler. Er sei branchenfremd und habe die Geschäfte der Beschwerdeführerin nicht eingefädelt. Den von ihm wahrgenommenen Funktionen komme lediglich untergeordnete Bedeutung zu, wie sie ein Beauftragter ausführe. Richtig besehen werde die Gesellschaft vom Ausland verwaltet: Die operative Führung obliege dem ausländischen Verwaltungsrat und Alleinaktionär. Die Gesellschaft verfüge über keinerlei Substanz in der Schweiz, sondern habe hier lediglich ihren statutarischen Sitz.

E. 3.3

Es besteht Einigkeit darüber, dass der statutarische Sitz der Beschwerdeführerin in N (Kt. O) lediglich ein Briefkastendomizil darstellt: Für die Inanspruchnahme der Adresse M-Strasse 02 in N (Kt. O) entrichtet die Gesellschaft eine Domizilgebühr von Fr. 1'000.- (2018) bzw. Fr. 1'750.- (2019) pro Jahr. Die Domizilgebühr beinhaltet auch einen Postweiterleitungsauftrag. Über eine Infrastruktur verfügt die Beschwerdeführerin in N (Kt. O) nicht. Sie hat einzig die Möglichkeit, dass der Domizilgeber bei Bedarf in seiner Wohnung ein Sitzungszimmer zur Verfügung stellt (siehe Schreiben von Rechtsanwalt E vom 24. Juli 2019). Damit bestehen keine festen Einrichtungen im Kanton O. Ebenso wenig wird dort Personal beschäftigt. Dasselbe Bild ergibt sich in Bezug auf den früheren Sitz in der Stadt D: Weder wurde ein Aufwand für Raum noch für Personal verbucht. Die Vorinstanzen scheinen zwar davon auszugehen, dass es sich beim statutarischen Sitz in der Stadt D ebenfalls um ein Scheindomizil handelte. Indem sich die Beschwerdeführerin im Kanton Zürich gestützt auf ein Scheindomizil rechtskräftig habe einschätzen lassen, stelle eine spätere Bestreitung des Steuerdomizils ein venire contra factum proprium bzw. ein Verstoss gegen Treu und Glauben dar. Wohl trifft es zu, dass sich die Beschwerdeführerin auf dem Tatbestand behaften lassen muss, welchen sie mit dem Scheindomizil und der

gestützt darauf erfolgten Steuerveranlagung schuf (siehe dazu BGr, 14. Oktober 1983, ASA 53 S. 191 ff., S. 195), jedoch bestreitet die Beschwerdeführerin ihre frühere Steuerpflicht im Kanton Zürich gar nicht. Vielmehr stellt sie sich auf den Standpunkt, die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft werde früher wie heute im Ausland durch den Alleinaktionär und Präsidenten des Verwaltungsrats besorgt, währenddem das kantonale Steueramt davon ausgeht, das Hauptsteuerdomizil sei für die Steuerperiode 2017 am Wohnort von Rechtsanwalt E bzw. – nach der Ansicht des Steuerrekursgerichts – an der Geschäftsadresse von dessen Anwaltskanzlei anzusiedeln. Sowohl der Wohnort von Rechtsanwalt E (Q/ZH) als auch die Anwaltskanzlei von Rechtsanwalt E (P) befinden sich im Kanton Zürich. Zu prüfen ist, ob Rechtsanwalt E im Kanton Zürich die Beschwerdeführerin vom Kanton Zürich aus tatsächlich verwaltet hat. An welchem Ort innerhalb des Kantons Zürich die Geschäftsleitung in Wirklichkeit vor sich gegangen ist, kann letztlich offengelassen werden, da Prozessgegenstand einzig die Steuerhoheit des Kantons Zürich ist (vgl. dazu VGr, 29. April 2020, SB.2019.00083, E. 3.2.1).

E. 3.4

Das Steuerrekursgericht lokalisiert den Mittelpunkt der Firmenaktivitäten in P. An diesem Ort habe Rechtsanwalt E jedenfalls teilweise die in seinen Verantwortungsbereich als Verwaltungsrat (Verkehr mit den Behörden, Buchhaltungsabschluss, Verkehr mit Vertretern, Übersetzungen etc.) fallenden Aufgaben wahrgenommen. Gleiches gelte für die durch ihn ausgeübten allgemeinen, kraft gesetzlicher Ordnung unentziehbaren Funktionen als gewählter Verwaltungsrat (sämtliche Geschäftsleitungsentscheide von weitreichender Tragweite, Mitwirkung an allen Geschäftsführungsentscheiden, soweit kein gültiges Reglement über die Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen vorlag, Mitwirkung an allen gesetzlich zwingend notwendigen Verwaltungsratssitzungen etc.).

E. 3.5

Entgegen den Ausführungen des Steuerrekursgerichts sind sämtliche von Rechtsanwalt E in Rechnung gestellten Fr. ... für "Allgemeine Verwaltungsarbeiten" für die Zeit vom 11. August 2017 bis 31. Dezember 2018 für die steuerliche Anknüpfung nicht entscheidend: Administrative Arbeiten – wie das Arbeiten am Jahresabschluss, Kontakte mit dem Handelsregisteramt, Besorgung des Zahlungsverkehrs oder Rechtsberatung – sind von der Führung der laufenden Geschäfte klar abzugrenzen, zumal diese Arbeiten ohnehin von Rechtsanwalt E nur im Auftragsverhältnis ausgeführt wurden (vgl. dazu E. 2.2). Gleiches gilt für die Tätigkeit als oberstes Gesellschaftsorgan, soweit sie sich auf Überwachung und Grundsatzentscheide beschränkt. Für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist vielmehr die Führung der laufenden Geschäfte zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entscheidend, d. h. die operative Ebene (vgl. BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; Frédéric de le Court, Administration et direction effectives, StR [RF] 71/2016 S. 404 ff., S. 419 f.; Brülisauer, Internationales Steuerrecht Schweiz, § 13 N. 23). Entscheidend ist das Day-to-day-Management. Die Führung des Tagesgeschäfts, welches den Leitungsteil des Unternehmens betrifft, ist aber abzugrenzen vom eigentlichen Tagesgeschäft (z. B. Produktion oder Handel) (De le Court, S. 419 f.). Mit der Führung des eigentlichen Tagesgeschäfts der Beschwerdeführerin hatte Rechtsanwalt E nichts zu tun bzw. erscheint dies unwahrscheinlich. Gemäss der spärlichen Aktenlage widmete sich die Beschwerdeführerin 2017 etwa dem Handel mit Kidneybohnen, welche auf dem Seeweg von einem Hafen in China in das Land J geliefert werden sollten, oder dem Handel mit Kaffee, welcher vom Hafen S (China) verschifft werden sollte, oder dem Kauf von

belgischem Kaffee mit Übernahme ab Platz (EX-Works). Diese Geschäfte wurden von H mit Wohnsitz in I (Land J) organisiert, wie dieser im Schreiben vom 17. Januar 2020 zuhanden des kantonalen Steueramts Zürich ausführte: Er organisierte und plante den Kauf und Verkauf. Vom Kanton Zürich aus würden keinerlei Aktivitäten organisiert. Das Geschäft werde ausschliesslich im Ausland abgewickelt; Käufer und Verkäufer seien nicht in der Schweiz domiziliert. Da das geschilderte Tagesgeschäft (Handel mit Waren) eng mit der Führung des Tagesgeschäfts verbunden ist und keinerlei Hinweise darauf hindeuten, dass das Tagesgeschäft von der Schweiz, geschweige denn vom Kanton Zürich aus von Rechtsanwalt E, geführt wurde, sondern vielmehr von H mit Wohnsitz im Ausland, ist für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils an den statutarischen Sitz im Kanton O anzuknüpfen (siehe dazu E. 2.3). Die Sachdarstellung der Beschwerdeführerin, Rechtsanwalt E komme nebst seinen im Auftragsverhältnis ausgeführten Arbeiten primär die Funktion zu, als in der Schweiz wohnhafter, vertretungsberechtigter Verwaltungsrat die Erfordernisse im Sinn von Art. 718 Abs. 4 OR zu erfüllen, erscheint nach dem Gesagten glaubhaft. Da die Fäden der Geschäftsleitung nicht bei Rechtsanwalt E zusammengelaufen sind, scheidet auch eine Anknüpfung an seinem zürcherischen Wohnsitz aus. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 [teilweise] in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführerin steht für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 StG [teilweise] in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte, oder b) ihre Rechtsbegehren oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren.

E. 4.2.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäsem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt.

E. 4.2.3

Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (Anw-GebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 13. Februar 2019, SR.2018.00027, E. 2.2.3.2; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103

und SB.2002.00104, E. 6, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Hat das Verwaltungsgericht auch über die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu befinden, wird diese in der Regel auf zwei Drittel der Grundgebühr bzw. auf das Doppelte der Entschädigung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren festgelegt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5), sodass gesamthaft eine volle Entschädigung geschuldet ist. Diese Aufteilung berücksichtigt, dass die Vertretung im ersten gerichtlichen Verfahren in der Regel deutlich aufwändiger ist (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 4.2.3).

E. 4.2.4

Der Streitwert beträgt vorliegend lediglich Fr. ... Denn im Streit liegt nur die Ausscheidung in den Kanton O für die Monate nach der Sitzverlegung (September bis Dezember 2017); für die Monate Januar bis August 2017 stand das Besteuerungsrecht unbestrittenermassen dem Kanton Zürich zu. Gestützt auf die obigen Erwägungen beträgt die ordentliche Prozessentschädigung rund Fr. 1'950.-. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf einen Drittel, somit auf Fr. 650.-, herabgesetzt. Es rechtfertigt sich daher, der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine Parteientschädigung von Fr. 1'300.- (inkl. MWST) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von Fr. 650.- (inkl. MWST) zuzusprechen.

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