

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00031 vom 3. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00031

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00031 du 3 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00031 del 3 luglio 2024

Regeste

Steuerhoheit (01.01.-31.12.2017 und 1.1.-31.12.2018) | [Steuerhoheit: Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ist in den Steuerperioden 2017 und 2018 am Wohnsitz ihres Geschäftsführers im Kanton Zürich gelegen.] Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge soll jedoch auch ihre effektive Leitung in G (Kanton F) erfolgt sein. Diesbezüglich stellt sie nicht in Abrede und wurde von der Vorinstanz auch hinreichend begründet, dass die Geschäftsführung ihrem Verwaltungsratspräsidenten und Alleinaktionär I oblag. [...] Die eingereichten Kreditkarten- und Spesenabrechnungen lassen – wie bereits die Vorinstanz zu Recht aufgezeigt hat – nicht auf eine regelmässige Anwesenheit des Geschäftsführers in G (Kanton F) schliessen. Vielmehr fiel der überwiegende Teil der Ausgaben, namentlich für Verpflegung und Tankbezüge, im Raum Zürich und Bern an. Die Kalendereinträge des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin beinhalten unbestritten ebenfalls überwiegend Termine in Zürich und Bern. Demgegenüber erbrachte die Beschwerdeführerin keinen Nachweis in Form von beweiskräftigen Unterlagen, welche eine regelmässige Präsenz ihres Geschäftsführers in G belegen (E. 3.3.2). Mangels anderweitiger schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkte ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in D (ZH) verortet hat (E. 3.3.3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00031 Urteil der 2. Kammer vom 3. Juli 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A AG, vertreten durch RA B und/oder RA C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.–31.12.2017 und 1.1.–31.12.2018), hat sich ergeben: I. Die A AG bezweckt gemäss Angaben im Handelsregister ... Die Gesellschaft wurde am 8. Januar 2003 mit Sitz in D (ZH) gegründet. In der Zeit vom 12. Mai 2016 bis am 3. Mai 2017 war sie in E (Kanton F), am Wohnsitz ihrer Buchhalterin domiziliert. In der Folge verlegte sie ihren Sitz nach G (Kanton F) zur H AG. Am 2. Juli 2020 verlegte sie ihren Sitz schliesslich wieder zurück in den Kanton Zürich, an den Wohnsitz ihres Geschäftsführers, I. Mit Auflage vom 22. Juli 2022 forderte das kantonale Steueramt im Rahmen des Einschätzungsverfahrens verschiedene Unterlagen von der A AG ein. Nachdem die A AG der Auflage teilweise nachgekommen war, gab das kantonale Steueramt ihr im Rahmen einer weiteren Auflage vom 31. August 2022 bekannt, Abklärungen zu ihrer Steuerhoheit in den vergangenen

Jahren zu tätigen, und forderte weitere Unterlagen von ihr ein. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2022 liess die A AG die Auflage beantworten. Am 26. Oktober 2022 beanspruchte das kantonale Steueramt in einem Vorentscheid die Steuerhoheit des Kantons Zürich über die Gesellschaft für die Steuerjahre 2017 und 2018. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 9. Dezember 2022 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies den dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 27. Februar 2024 ab. III. Mit Beschwerde vom 3. April 2024 liess die A AG dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie in der Zeit vom 1.1.2017–31.12.2018 im Kanton Zürich keiner Steuerpflicht unterliege. Eventualiter sei die Sache in diesem Sinne an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner beantragte die A AG die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 15. April 2024 auf Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde D liess sich nicht vernehmen. 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 anderen Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (VGr, 8. Mai 2024, SB.2024.00013, E. 1.2; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 1.2; je mit Hinweis auf RB 1982 Nr. 90). 1.3 Die für die Beurteilung nötigen Akten werden von Amtes wegen beigezogen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 115 StG und § 57 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Die Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts wurde der Beschwerdeführerin von Amtes wegen zugestellt.

E. 2.1

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die A AG in der Zeit vom 1.1.2017–31.12.2018 im Kanton Zürich steuerpflichtig war.

E. 2.2

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, 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], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). In einem 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 interkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege.

E. 2.3

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, 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. 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). Dies gilt insbesondere in Konstellationen, wo die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geografisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde (Stefan G. Widmer/Andrea Moser, Schweizer Aussensteuerrecht, ST 6-7/2005, S. 499).

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 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 StHG N. 22–23a). Ist der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es der präsumtiv Steuerpflichtigen im Rahmen des Gegenbeweises, das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu untermauern und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten. Unter Gegenbeweis wird der Beweis von Umständen verstanden, die beim Richter Zweifel an der Richtigkeit der Gegenstand des Hauptbeweises bildenden Sachbehauptungen wachhalten und diesen dadurch vereiteln sollen. Für das Gelingen des Gegenbeweises ist somit bloss erforderlich, dass der Hauptbeweis erschüttert wird, nicht aber auch, dass der Richter von der Schlüssigkeit der Gegendarstellung überzeugt wird; eine Verpflichtung, den Gegenbeweis zu führen, besteht nicht und deshalb ist damit auch keine Überwälzung der Beweislast verbunden (Richner et al., § 132 N. 97; BVGr, 29. Mai 2019, A-4939/2018, E. 2.5).

E. 3.1

Die Vorinstanz erwog, die Beschwerdeführerin habe ab dem 1. März 2017 ein Büro mit einer Fläche von 11,75 m² sowie einen Parkplatz an der J-Strasse 01 in G gemietet. Der Mietzins habe monatlich Fr. ... betragen und die Erfolgsrechnung 2018 habe einen Raumaufwand von Fr. ... ausgewiesen. Kurz nach Mietbeginn seien diverse Investitionen in Büromobiliar und EDV-Geräte getätigt worden. Der in G beschäftigten K, welche den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge für ihre Buchhaltung und Administration zuständig war, sei ein Nettojahreslohn von Fr. ... (2017) bzw. von Fr. ... (2018) bezahlt worden. Gestützt auf diese Indizien erscheine plausibel, dass in G zumindest administrative und buchhalterische Angelegenheiten der Beschwerdeführerin erledigt worden seien, weswegen nicht von einem reinen Briefkastendomizil auszugehen sei. Hingegen vermöge der Ort der administrativen Verwaltung keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. Die operative Geschäftsführung der Beschwerdeführerin sei durch den Alleinaktionär und einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsratspräsidenten I besorgt worden. Dessen Termine hätten überwiegend in Zürich oder Bern stattgefunden und nur sehr wenige in G (Kanton F). Die eingereichten Kreditkarten- und Spesenabrechnungen ergäben dasselbe Bild. Der überwiegende Anteil der Konsumationen habe in Zürich stattgefunden, während im Kanton F nur vereinzelt Ausgaben getätigt worden seien. Die Behauptungen der Beschwerdeführerin zu Kundenempfangen oder Sitzungen ihrer Organe in G seien nicht belegt worden. Die geschäftlichen Anknüpfungspunkte der Beschwerdeführerin zu ihrem statutarischen Sitz erwiesen sich daher als von untergeordneter Bedeutung und die Indizien sprächen für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes. Die operationelle Geschäftsführungstätigkeit der Beschwerdeführerin sei eng mit dem physischen Aufenthaltsort ihres Geschäftsführers verbunden gewesen. Es sei kaum vorstellbar, die gewöhnlichen Pendenzen gesammelt an

einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit zu erledigen. Ferner sei wenig realistisch, dass I während seinen sporadischen Aufenthalten in G während höchstens 1–2 Tagen im Monat neben den rein administrativen Arbeiten noch seine operative Vollzeittätigkeit organisiert habe. Bei dieser Ausgangslage sei die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin mit grosser Wahrscheinlichkeit am Wohnsitz ihres Geschäftsführers anzusiedeln.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin wendet hiergegen ein, den Hauptbeweis der tatsächlichen Verwaltung in G erbracht zu haben. Sie habe dort über ein Büro inklusive Sitzungszimmern sowie über einen Parkplatz verfügt, die von ihren Mitarbeitenden genutzt worden seien. Die Räumlichkeiten seien namentlich I von Montag bis Donnerstag zur Verfügung gestanden. Sodann sei ihre Post nicht weitergeleitet, sondern direkt in G verarbeitet worden. Demgegenüber hätten am Wohnort ihres Geschäftsführers keinerlei Geschäftstätigkeiten stattgefunden. Selbst wenn dem Beschwerdegegner jedoch der Hauptbeweis über eine in D (ZH) gelegene tatsächliche Verwaltung gelungen wäre, sei der Gegenbeweis mit der vorinstanzlichen Feststellung über eine in G gelegene, betriebsstätteähnliche Infrastruktur zweifelsohne erbracht worden. Diesbezüglich hätte die Vorinstanz auch I, K sowie die Angestellte L als Zeugen befragen müssen, welche den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in G hätten bestätigen können.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz stellte fest, dass die Beschwerdeführerin in den fraglichen Steuerperioden in G (Kanton F) nicht über ein reines Briefkastendomizil, sondern über eine geschäftliche Infrastruktur mit Räumlichkeiten verfügt und Mitarbeitende in diesen beschäftigt hat. Dies wird seitens des kantonalen Steueramts nicht bestritten. Sowohl die Postbearbeitung und das Rechnungswesen der Beschwerdeführerin wie auch die Aufbewahrung ihrer Geschäftsakten erfolgten in G. Hingegen erfolgten diese Tätigkeiten im Rahmen ihrer administrativen Verwaltung, welche allein keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet (vgl. E. 2.3).

E. 3.3.2

Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge soll jedoch auch ihre effektive Leitung in G (Kanton F) erfolgt sein. Diesbezüglich stellt sie nicht in Abrede und wurde von der Vorinstanz auch hinreichend begründet, dass die Geschäftsführung ihrem Verwaltungsratspräsidenten und Alleinaktionär I oblag. Diesem seien die geschäftlichen Räumlichkeiten von Montag bis Donnerstag zur Verfügung gestanden und er habe in G Teammeetings und Besprechungen, Sitzungen der Organe sowie Meetings mit dem Hauptkunden abgehalten. Mit diesen Vorbringen lässt die Beschwerdeführerin hingegen ausser Acht, dass die blossе Möglichkeit der Nutzung ihrer Büroräumlichkeiten nichts über die effektive Anwesenheit und Tätigkeit ihres Geschäftsführers vor Ort aussagt. Die eingereichten Kreditkarten- und Spesenabrechnungen lassen – wie bereits die Vorinstanz zu Recht aufgezeigt hat – nicht auf eine regelmässige Anwesenheit des Geschäftsführers in G (Kanton F) schliessen. Vielmehr fiel der überwiegende Teil der Ausgaben, namentlich für Verpflegung und Tankbezüge, im Raum Zürich und Bern an. Die Kalendereinträge des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin beinhalten unbestritten ebenfalls überwiegend Termine in Zürich und Bern. Demgegenüber erbrachte die Beschwerdeführerin keinen Nachweis in Form von beweiskräftigen Unterlagen, welche eine regelmässige Präsenz ihres

Geschäftsführers in G belegen. Gestützt auf diese Indizien sowie die Tatsache, dass sich der Wohnsitz ihres Geschäftsführers in den streitbetroffenen Steuerperioden in D (ZH) befand, wo die Beschwerdeführerin gegründet worden war und wohin sie ihren Sitz am 2. Juli 2020 erneut verlegte, ist dem kantonalen Steueramt der Nachweis über eine nicht in G (Kanton F) gelegene Verwaltung gelungen.

E. 3.3.3

Mangels anderweitiger schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkte ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohndomizil ihres Geschäftsführers in D (ZH) verortet hat. Den pauschalen Vorbringen der Beschwerdeführerin, gemäss welchen es sich beim privaten Wohnsitz ihres Geschäftsführers einzig um dessen "Schlafplatz" handle, an welchem keinerlei Geschäftsaktivitäten stattgefunden hätten, kann nicht gefolgt werden, hatte die Gesellschaft doch ihren formellen Sitz sowohl aktuell wie auch anlässlich ihrer Gründung und Jahre später an der besagten Adresse.

E. 3.3.4

Der Beschwerdeführerin ist es folglich nicht gelungen, den Gegenbeweis über eine an ihrem formellen Sitz gelegene tatsächliche Verwaltung zu erbringen. Diesbezüglich ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Befragung ihres Geschäftsführers sowie ihrer zwei Angestellten ablehnte, standen diese doch in einem offenkundigen Näheverhältnis zur Beschwerdeführerin als ihrer Arbeitgeberin. Ohnehin ist davon auszugehen, dass die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin bloss beschränkt Angaben dazu machen könnten, wann und wo ihr Geschäftsführer strategisch wichtige Entscheide gefällt hat. Das Ergebnis der Befragungen würde somit voraussichtlich nichts am Beweisergebnis ändern, weshalb auf die Befragungen in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden konnte, ohne dass das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin dadurch verletzt worden wäre.

E. 3.3.5

Nach dem Gesagten ist der Schluss der Vorinstanz über eine in D (ZH) gelegene tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin zu bestätigen.

E. 3.3.6

Für die eventualiter beantragte Rückweisung der Sache verbleibt vorliegend kein Raum, die Angelegenheit erweist sich als spruchreif. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und ihr steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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