



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2008.198

Entscheid

2. Februar 2010

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, die Mitglieder W. Balsiger, R. Schircks Denzler und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

X,

vertreten durch Z,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (ab 1.1.2002)

hat sich ergeben:

A. Die X AG (nachfolgend kurz: X-T) wurde am ... 1996 gegründet und bezweckt die Entwicklung sowie die Herstellung von und den Handel mit elektronischen Geräten und Anlagen sowie die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation. Ihr statutarischer Sitz befand sich vorerst in A (Kt. ZH); seit ... 1997 ist sie in der Gemeinde B (Kt. C) domiziliert. Sie ist eingebettet in den Verbund der X Group Holding (C), welche über zahlreiche Tochtergesellschaften verfügt, darunter die Pflichtige sowie die 1990 gegründete X Elektronik AG in A (nachfolgend kurz: X-E). Diese betreibt ebenfalls die Entwicklung und die Herstellung von sowie den Handel mit elektronischen Geräten und Anlagen. Im Ausland unterhält die X-Gruppe zahlreiche Ländergesellschaften. Sie ist laut eigener Angabe der weltweit führende Anbieter für ...; zudem ist sie in den Bereichen ... tätig. Sie beschäftigt heute weltweit rund 100 Mitarbeitende. Kerngesellschaft ist die X-E, welche für die Entwicklung, die Produktion und den Verkauf zuständig ist. Die X-T ihrerseits ist eine Handelsfirma, welche die Produkte und Lösungen der X-E international vertreibt.

Im Zusammenhang mit der steueramtlichen Prüfung der Geschäftsabschlüsse 2004 und 2005 der X-E untersuchte das kantonale Steueramt, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht der X-T ab der Steuerperiode 2002 am statutarischen Sitz in B weiterhin gegeben seien oder ob diese aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nicht vielmehr im Kanton Zürich steuerpflichtig sei. Nach Abschluss umfangreicher Untersuchungen, welche nach steueramtlicher Angabe auch eine "Domizilbesichtigung" umfasste (was allerdings bestritten wird), kam das hiesige Steueramt im Vorentscheid vom 5. Oktober 2007 zum Schluss, der Ort der tatsächlichen Verwaltung der X-T befinde sich in A, nämlich am Sitz der X-E, und beanspruchte daher "die Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Steuergemeinde A ... ab der Steuerperiode 2002, pflichtig ab 1.1.2002". Damals hatte der Sitzkanton C die X-T für die Steuerperioden 2002 - 2004 bereits definitiv eingeschätzt und dabei für sich die unbeschränkte und alleinige Steuerhoheit über diese Gesellschaft in Anspruch genommen.

B. Gegen den Zürcher Vorentscheid hat die X-T am 7. November 2007 Einsprache erhoben, mit dem Antrag, "die Steuerhoheit sei am statutarischen Sitz zu belassen". Gleichzeitig ersuchte sie um Einleitung eines Verfahrens zur Feststellung des

Veranlagungsorts für die direkte Bundessteuer. Nachdem das Steueramt diese Gesellschaft am 5. November 2007 zur Einreichung von Steuererklärungen 2002 - 2006 aufgefordert hatte, liess sie am 12. November 2007 wissen, sie werde den Ausgang des hängigen Vorentscheids über die Steuerhoheit abwarten; gegebenenfalls werde sie dereinst diese Forderung erfüllen.

Das kantonale Steueramt verzichtete auf die Überweisung der Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zwecks Feststellung des Veranlagungsorts. Hingegen wies sie die Einsprache am 20. Mai 2008 ab.

C. 1. Mit hiergegen gerichtetem Rekurs wandte sich die X-T am 24. Juni 2008 an die Steuerrekurskommission und beantragte, das Verfahren zu sistieren, bis das gleichentags der ESTV eingereichte Gesuch um Bestimmung des Veranlagungsorts für die direkte Bundessteuer abgeschlossen sei; im Weiteren erneuerte sie in materieller Hinsicht den Einspracheantrag.

Mit Rekursantwort vom 21. Juli 2008 widersetzte sich das kantonale Steueramt dem Sistierungsbegehren. Sodann schloss es auf Abweisung des Rechtsmittels.

2. Mit Verfügung vom 6. August 2008 sistierte der Präsident der Rekurskommission II das Verfahren antragsgemäss und lud die ESTV sinngemäss ein, den Entscheid über den Veranlagungsort zu treffen und Bericht zu erstatten, sobald deren Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei.

Am 30. Oktober 2009 hat die ESTV verfügt, der Veranlagungsort gemäss Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) befinde sich für die Steuerperioden 2004 und 2005 im Kanton C. Sie bediente die Rekurskommission am 2. November 2009 mit einem Exemplar der Verfügung. Ebenso liess das kantonale Steueramt dem Gericht am 9. November 2009 davon eine Kopie zukommen, begleitet von Ausführungen dazu.

Am 11. November 2009 hob der Präsident der Rekurskommission II die Sistierung auf und ordnete einen zweiten Schriftenwechsel an.

Mit Replik vom 4. Januar 2010 hielt die X-T sinngemäss an ihrem Rekursantrag fest, wonach auf eine Besteuerung im Kanton Zürich ab 2002 vollständig zu verzichten sei. Das kantonale Steueramt verwies in der Duplik vom 14. Januar 2010 auf die Ausführungen in der Eingabe vom 9. November 2009.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Streitig ist, ob die X-T ab Steuerperiode 2002 im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig sei, nachdem sie, soweit erkennbar, seit der Sitzverlegung nach B im Jahr 1997 bis und mit Steuerjahr 2001 unbestrittenermassen einzig im Kanton C der Besteuerung unterlag. Fest steht sodann, dass die Veranlagungshoheit des Kantons C jedenfalls bis und mit Bundessteuerperiode 2003 unbestritten war und die ESTV diesen Stand am 30. Oktober 2009 zuständig für die Veranlagungen 2004 und 2005 erklärt hat. Die entsprechende Verfügung ist mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen.

b) Der Kanton C hat die X-T für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002-2004 rechtskräftig eingeschätzt und dabei für sich die unbeschränkte Steuerhoheit in Anspruch genommen. Beansprucht der Kanton Zürich für dieselben Perioden, wie geschehen, ebenfalls die unbeschränkte Steuerhoheit, so liegt eine nach Art. 127 Abs. 3 BV untersagte aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung vor.

2. a) Gemäss § 54 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden als juristische Personen u.a. die Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften usw.) besteuert. Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Diesfalls ist ihre Steuerpflicht nach § 57 Abs. 1 StG unbeschränkt (Halbsatz 1); hingegen erstreckt sie sich nicht auf Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Halbsatz 2).

aa) Im interkantonalen Verhältnis greift das harmonisierte Steuerrecht. Juristische Personen wie namentlich Kapitalgesellschaften sind nach Art. 20 Abs. 1 des

Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Nur dann darf der Kanton zu einer unbeschränkten Besteuerung schreiten. Dabei sind laut Art. 22 Abs. 1 StHG die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend (Satz 1). Veranlagungsbehörde ist jene des Kantons des Sitzes bzw. der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Satz 2). Sitz der juristischen Person ist der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 ZGB). Aufgrund von Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. dessen Umsetzung im kantonalen Recht kann es vorkommen, dass sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton der tatsächlichen Verwaltung die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, d.h. das Hauptsteuerdomizil für die nämliche Steuerperiode beanspruchen. In der Folge resultiert eine unerlaubte Doppelbesteuerung. Dieser Konflikt ist nach den Regeln zu lösen, welche die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht als Kollisionsrecht entwickelt hat (Athanas/Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 20 N. 37 ff. StHG; Peter Locher, in: Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3.A., 2009, S. 47).

bb) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (zu Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV) befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d. h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht (StE 2009 A 24.22 Nr. 6 E. 2.2). Dann wird dieser Ort als (Haupt-)Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u. a. ASA 56, 85 E. 3; StE 2002 A 24.22 Nr. 4 E. 2a; StE 1999 A 24.22 Nr. 3 E. 2a; je mit Hinweisen). Als rein künstlich geschaffen gilt ein statutarischer Sitz, wenn zu ihm keinerlei nähere Beziehung besteht. Dann liegt ein sog. Briefkastendomizil vor (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A., 2000, § 8 N 3, auch zum Folgenden). Dieses besteht darin, dass ein Anwalt, Treuhänder oder anderer Beauftragter (infrage kommen auch entsprechende juristische Personen) im Wesentlichen lediglich seine Geschäftsadresse zur Verfügung stellt und er für die Gesellschaft die Post entgegennimmt. Der Ort der wirklichen Leitung ist (nur) dann ent-

scheidend, wenn sich am statutarischen Sitz keine Leitung und keine Geschäftseinrichtungen befinden (in diesem Sinn wohl Höhn/Mäusli, § 8 N 1). Gemäss Bundesgericht ist mithin primär auf den Ort des statutarischen Sitzes abzustellen. Der Ort der tatsächlichen Leitung ist allein dann massgeblich, wenn dem statutarischen Sitz bloss formelle Bedeutung zukommt (Locher, S. 48).

Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung ist nicht scharf umschrieben; er deckt sich mit dem Begriff der tatsächlichen Geschäftsleitung (S. 108 der Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, auch zum Folgenden; so letztlich auch Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 160, auch zum Folgenden). Die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane gehört nicht dazu, falls sie die reine Kontrolle der eigentlichen Geschäftsleitung betrifft und sich auf gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (Widmer/Moser, ST 2005, 499; auch zum Folgenden). Ebenso wenig ist auf die administrative Verwaltung bzw. eine untergeordnete Geschäftstätigkeit abzustellen. Entscheidend ist jener Ort, wo "die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen (und) die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen". Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operativen Betriebsführung. Findet sie an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Der Ort der wirklichen Leitung kann ausnahmsweise bei einer Drittperson angesiedelt sein (Mäusli, S. 63).

b) Befindet sich das primäre Steuerdomizil einer juristischen Person ausserhalb des Kantons, sei es qua Sitz, sei es aufgrund der tatsächlichen Verwaltung, so besteht im Kanton kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit laut § 56 Abs. 1 lit. b StG (siehe auch Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG) namentlich dann eine beschränkte Steuerpflicht, wenn die juristische Person hier eine Betriebsstätte unterhält. In diesem Fall ist sie im Kanton gemäss § 57 StG für den Gewinn und das Kapital – nur, aber immerhin – insoweit steuerpflichtig (Abs. 2 StG). Die Steuerausscheidung erfolgt auch dann nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Abs. 3; Art. 22 Abs. 3 StHG).

Die Betriebsstätte begründet ein Nebensteuerdomizil im Sinn eines sekundären Steuerdomizils. Eine solche liegt vor, wenn sich im Kanton ständige Anlagen oder Einrichtungen befinden, mittels deren sich ein quantitativ und qualitativ wesentlicher

Teil des Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303). Dabei ist nicht erforderlich, dass die Anlagen und Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen; ein blosses Nutzungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten kann genügen (Locher, S. 45).

3. a) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Sitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Steuerpflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. schon ASA 39, 284 E. 3c). Wenn der frühere (Wohn-)Sitzkanton seit mehreren Jahren anerkennt, dass sich das Hauptsteuerdomizil (namentlich dank einer Sitzverlegung) nunmehr in einem anderen Kanton befindet, ist es ihm gleichwohl unbenommen, trotz unverändertem Sitz auf eine neue Steuerperiode hin die unbeschränkte Besteuerungshoheit wieder in Anspruch zu nehmen (BGr, 16. Juni 2009, 2C_827/2008, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Gemäss der genannten Grundregel liegt es in einem solchen Fall aber nicht am Steuerpflichtigen, das Weiterbestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht im anderen Kanton zu belegen, sondern am wieder besteuierungswilligen Kanton, eine zu seinen Gunsten massgeblich veränderte Faktenlage darzutun und nachzuweisen. Gelingt es ihm indes nicht, den erneuten Wohnsitzwechsel zu belegen, bleibt es bei der vorherigen Domizilzuordnung. Gleich verhält es sich bezüglich des Orts der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person. All das gilt jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (vgl. zum Ganzen AJP 2008, 1288 E. 2.3; StE 2008 A 24.21 Nr. 18 E. 2.3; Pra 2000 Nr. 7 S. 29 E. 3c; BGr, 4. März 2009, 2C_770/2008 E. 3, www.bger.ch, mit weiteren Hinweisen).

b) Selbst wenn eine juristische Person ihren statutarischen Sitz verlegt und zu prüfen ist, ob sie erstmals primär am neuen Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, verbietet es sich, vorschnell auf eine bloss formelle Gestaltung der Verhältnisse zu schliessen. Unterhält sie am Ort ihres neuen statutarischen Sitzes eine wesentliche Büroinfrastruktur (Büroräumlichkeiten, Personal, etc.) für ihren Geschäftsbetrieb, so ist anzunehmen, dass sich dort auch der effektive Sitz befindet. Es obliegt dann dem Kanton des früheren Sitzes, den Nachweis zu erbringen, dass sich die eigentliche Geschäftsführung und Verwaltung, d. h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit weiterhin unter seiner Steuerhoheit abspielt (StE 2009 A 24.22 Nr. 6 E. 2.3; StE 1984 A 24.22 Nr. 1 E. 2b).

4. a) Die Rekurrentin ist seit ihrem Wegzug im Jahr 1997 nach B im Kanton C der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen. Alsdann war sie im Kanton Zürich nicht mehr steuerpflichtig. Das hat sich nun insofern geändert, als das hiesige kantonale Steueramt ab der Steuerperiode 2002 die unbeschränkte Steuerpflicht für den Kanton beansprucht. Es begründet dies damit, dass der statutarische Sitz rein formeller Natur sei und der Ort der tatsächlichen Leitung der Gesellschaft sich in A befinde.

b) Vorab ist festzuhalten, dass das Steueramt zu diesem Zweck am 5. Oktober 2007 richtigerweise einen Vorentscheid erlassen hat. Wird eine Person zur Veranlagung herangezogen und bestreitet sie – wie hier – die Steuerhoheit des Kantons, muss nämlich grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht im Kanton entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden kann (BGE 131 I 145 E. 2.1, 125 I 54 E. 1a, mit weiteren Hinweisen). Nur wenn das Bundesgericht bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Einschätzungskantons bereits bejaht hat, kann auf die Vorausbeurteilung verzichtet werden (BGE 123 I 289 E. 1a). Diese letztgenannte Voraussetzung ist hier nicht erfüllt.

c) Beweismässig gilt unter den gegebenen Umständen das vorhin Gesagte (E. 3). Befindet sich der statutarische Sitz der Rekurrentin in B, obliegt es demnach dem Kanton Zürich nachzuweisen, dass sich die tatsächliche Verwaltung (ab) 2002 in seinem Hoheitsgebiet abgewickelt hat.

5. a) Im Wesentlichen führt das kantonale Steueramt dazu aus, die X-T habe in B lediglich ein kleines Büro. Dieses werde zudem mit einer anderen Gesellschaft (namens D) geteilt. Allein schon in Anbetracht der Millionenwerte der X-T bestehe ein krasses Missverhältnis zwischen Umsatz und Gewinnen sowie der Grösse des Büros. Dort würden weder die Geschäfte geleitet noch administrative Arbeiten erledigt. Es werde lediglich die für die Gesellschaft eingehende Post durchgesehen und (an den Ort der tatsächlichen Bearbeitung der Geschäfte) weitergeleitet. Im Grunde handle es sich um ein reines Briefkastendomizil. Ort der tatsächlichen Verwaltung sei A. Sämtliche Geschäftsaktivitäten wie Anfragen, Bestellungen, Produktion und Versand wickeln sich dort ab, wo sich das gesamte Warenlager der X-T und der X-E befinde. Die Rechnungsstellung für Lieferungen der X-T erfolge ebenfalls von dort aus. Das Büro in B bilde nicht Arbeitsstätte der Mitarbeiter dieser Gesellschaft, sondern diese hielten

sich im Ausland, nämlich in M und E auf. Die Trennung der Aufgaben unter den Schwestergesellschaften – hier die X-E für die Herstellung, dort die X-T für den Handel und Verkauf – bestehe einzig auf dem Papier. Der umfangreiche E-Mail-Verkehr aus dem Privatbüro von F, dem Präsidenten des Verwaltungsrats, und G, dem Delegierten, zeige lediglich, dass in B keine Infrastruktur bestehe bzw. dort gar keine benötigt werde.

b) Dieser Argumentation tritt die X-T entschieden entgegen. Sie hält dafür, sie teile seit der Sitzverlegung im Jahr 1997 mit der D in B ein Büro mit der Fläche von rund 200 (bzw. netto 150) m². Von den monatlichen Bürokosten von rund Fr. 3'000.- trage sie ca. einen Drittel. Dort würden Besprechungen der Geschäftsleitung sowie administrative Arbeiten ausgeführt. Die Geschäftsleitung bestehe aus den Herren F und G; sie erfolge zunehmend elektronisch und namentlich auch von den Heimen der beiden aus. Diese Personen hätten eigenständige Wohnsitze (in H und I), was die Feststellung eines Gesellschaftssitzes im Sinn der Konzentration der Leitungstätigkeit erschwere. Am Sitz der Gesellschaft fänden Besuche der ausländischen Geschäftsführer, Generalversammlungen, Budgetbesprechungen, Ressourcenplanung, Verwaltung, Planung von Marktexansionen sowie des "non financial Business" statt. Sodann würden wesentliche Teile der Verwaltung wie das Führen und der Abschluss der Bücher, die Erledigung von Steuer- und Sozialversicherungsangelegenheiten in K durch die Treuhandgesellschaft L erledigt. In A würden lediglich Verwaltungstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung entfaltet. Die X-T sei eine reine Handelsfirma. Die X-E hingegen sei Produktionsgesellschaft, Lager und Versandcenter. Ungefähr bis ins Jahr 2000 habe diese rund 4'000 der ca. 6'500 ... Arbeitsplätze eines spezifischen Dienstleistungszweigs in der Schweiz ausgerüstet. Damals hätten sich hier gewisse Sättigungsanzeichen bemerkbar gemacht, weshalb die X-T das Auslandsgeschäft forciert habe. Bei solchen Aktivitäten falle der erhebliche Projektaufwand im Ausland an; dort werde er von den Ländergesellschaften der X-Gruppe getragen. Die X-T fakturiere die Lieferungen ins Ausland; entsprechend gingen die Zahlungen auf deren Konti ein. Die Auslandaktivitäten würden über sie abgewickelt. Naturgemäss würden die diesbezüglichen Tätigkeiten vornehmlich im Ausland anfallen. Dies gelte teilweise auch für die beiden einzigen Schweizer Mitarbeiter (nämlich die genannten F und G). Nicht zuletzt wegen der Zeitverschiebung würden sie einen Grossteil der hiesigen Aktivitäten ausserhalb der Bürozeit zu Hause bewerkstelligen. Die Infrastruktur der Gesellschaft in B werde erst beansprucht, wenn ein Verkaufsgeschäft zustande gekommen sei. Im Ausland habe die X-T im streitbetreffenen Zeitraum bis zu 26 Verkäufer beschäftigt. Der intern-

schweizerische Verkauf sei vom Auslandverkauf vollständig getrennt und werde von der X-E wahrgenommen.

c) Die ESTV hat sich mit all diesen Argumenten in ihrer Verfügung vom 30. Oktober 2009 einlässlich auseinandergesetzt. Darin ist sie im Wesentlichen zu folgenden Erkenntnissen gelangt:

aa) Massgeblich sei nicht der Umfang der Geschäftstätigkeit am Sitz der Gesellschaft; entscheidend sei allein, ob der statutarische Sitz als künstlich geschaffen erscheine oder nicht. Diese Frage sei hier klar zu verneinen. Die X-T verfüge in B über möblierte und ausgerüstete Büroräumlichkeiten, welche sie gemeinsam mit der D benutze. Diese stelle das Empfangspersonal und habe während der Abwesenheit der Schweizer Mitarbeiter der X-T die anfallenden administrativen Arbeiten erledigt. Dort würden verschiedene Verwaltungstätigkeiten ausgeübt. Namentlich würden ausländische Geschäftsführer empfangen und Besprechungen der Geschäftsleitung und Generalversammlungen abgehalten. Von einer Absenz jedwelcher Aktivitäten am statutarischen Sitz könne keine Rede sein. Dass ein grosser Teil der Arbeiten durch Dritte wie namentlich die X-E gegen Entschädigung ausgeführt werde, sei ohne Belang. Zwar wecke der Umstand, dass namentlich zufolge pauschaler Rechnungsstellung für Warenbezüge eine klare ("korrekte") Abgrenzung zwischen der X-E und der X-T fehle, Bedenken. Ob dies einen Durchgriff erlaube, mit der Folge, dass ihnen die Anerkennung als je eigenständige Steuersubjekte versagt bleiben müsse, brauche die ESTV im Rahmen des Verfahrens von Art. 108 DBG nicht zu klären. Schliesslich sei die Behauptung, die Räume in B würden laut Aussagen Dritter kaum genutzt und es seien keine Arbeitsräume eingerichtet, nicht belegt.

bb) Obgleich mit der Schlussfolgerung nicht einverstanden, hat es das kantonale Steueramt unterlassen, diese Verfügung auf dem ihm offenstehenden Rechtsweg anzufechten. Mithin hat es sich der Festsetzung des Veranlagungsorts im Kanton C nicht widersetzt. Somit steht als Rechtstatsache fest, dass die Bundessteuerveranlagung für die Steuerperioden 2004 und 2005 dort vorzunehmen ist.

d) aa) Laut Art. 216 DBG erheben die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den juristischen Personen, welche am Ende der Steuerperiode ihren Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben. Gemäss Art. 50 DBG

besteht die Steuerpflicht einer juristischen Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, wenn sich ihr Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Diese Bestimmung deckt sich insofern mit der Norm von Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung bestimmt sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 2 BV in beiden Gesetzen nach denselben Kriterien (StE 2005 B 71.31 Nr. 1). Massgeblich ist demnach auch nach DBG-Recht der Ort, wo die Gesellschaft den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat und wo ihre Geschäftsführung im Sinn der Führung der laufenden Geschäfte besorgt wird (Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.A., 2008, Art. 50 N 10 ff. DBG, auch zum Folgenden). Entfaltet sich die Geschäftstätigkeit an verschiedenen Orten, ist der Ort massgeblich, wo sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet. Dass diesbezüglich kein Unterschied besteht, ist sachgerecht. Denn es wäre nicht einzusehen, dass der eine Kanton für die Veranlagung zur direkten Bundessteuer zuständig ist, ein anderer hingegen die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern trifft. Nicht nur wären damit administrative Doppelspurigkeiten verbunden, sondern es bestünde auch die Gefahr einer gänzlich unterschiedlichen Festsetzung der Steuerfaktoren für ein und dieselbe Steuerperiode nach kantonalem und Bundessteuerrecht bei nämlichen tatsächlichen Verhältnissen. Ein solches Vorgehen liefe dem Gedanken der (vertikalen) Steuerharmonisierung entgegen; zudem verstiesse es gegen das bundesgerichtliche Gebot, die Einschätzung für die kantonalen Steuern und die Veranlagung für die direkte Bundessteuer gleichzeitig zu treffen, um allfällige anschliessende Rechtsmittel zu koordinieren (StE 2005 B 96.21 Nr. 12).

Gelten die nämlichen Regeln, so ist unverständlich, weshalb sich das kantonale Steueramt dem Verdikt der ESTV vom 30. Oktober 2009 unterworfen und auf einen Weiterzug verzichtet hat, auf der unbeschränkten Steuerhoheit bei den kantonalen Steuern indes gleichwohl weiterhin besteht. Zwar betrifft die ESTV-Verfügung (aus nicht ersichtlichen Gründen abweichend) die Steuerperioden 2004 und 2005, wohingegen hier die Steuerperioden ab 2002 streitig sind. Doch macht das kantonale Steueramt nicht geltend, die Verhältnisse hätten sich später (ab 2004) zugunsten des Kantons C verschoben.

bb) Das kantonale Steueramt begründet seine Haltung damit, dass sich das Steuerdomizil zufolge persönlicher Zugehörigkeit im Recht der Bundessteuer nach anderen Kriterien definiere als nach den Harmonisierungsrecht bzw. der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Kollisionsrecht. Dass dieser

Rechtsauffassung nicht zu folgen ist, hat die Rekurskommission bereits ausgeführt. Das kantonale Steueramt weiss denn auch keine sachliche Begründung vorzutragen, welche in dieser Hinsicht einen Unterschied zu rechtfertigen vermöchte.

Sodann hält das kantonale Steueramt dafür, gewisse "Feststellungen" der ESTV seien bloss Parteibehauptungen. Dieser Einwand betreffe namentlich die Bemerkungen, in B habe die Ressourcenplanung, die Verwaltung, die Planung der Marktexpansion Süd sowie die Planung des "non financial business" stattgefunden. Dabei verkennt das Amt namentlich, dass es nicht genügt, all das zu bestreiten. Vielmehr obliegt es unter den gegebenen Umständen dem kantonalen Steueramt, den Gegenbeweis zu leisten. Das aber ist nicht geschehen. Zwar ist nicht zu verkennen, dass sich in B nur ein Teil der Geschäftstätigkeit abspielt. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in der X-Gruppe eine klare Aufgabentrennung besteht. So ist die X-E für den Einkauf, die Produktion, das Lager, die Disposition, die Lieferung, die Installation, die Prüfung und die Nachbearbeitung einerseits und das Projektmanagement, den Verkauf und die Wartung Schweiz sowie den Support Ausland andererseits zuständig. Die X-T ihrerseits betreibt die Koordination der Auslandprojekte, den Verkauf Ausland sowie die Betreuung und Unterstützung der Auslandgesellschaften. Die ausländischen Tochtergesellschaften sind im Verkauf und im Marketing, im Projektmanagement, bei der Installation und der Wartung in den jeweiligen lokalen Märkten aktiv. Diese Aufteilung der Aufgaben und Kompetenzen bringt es mit sich, dass die Geschäftstätigkeit der X-T im Vergleich zu jener der anderen Gesellschaften bescheiden ausfällt. Im Wesentlichen beschränkt sie sich auf den Vertrieb und die Lieferung von Produkten, welche die X-E herstellt oder bezieht, im bzw. ins Ausland, wo die örtliche Repräsentanz die Kundschaft akquiriert und betreut. Demzufolge geht es darum, die Aufträge aus dem Ausland entgegenzunehmen und zur Ausführung an die X-E weiterzuleiten und hernach die Belieferung zu überwachen und sicherzustellen. Dass diesbezüglich Arbeiten auch in B stattgefunden haben, ist aktenkundig und wird nicht bestritten. Das kantonale Steueramt wendet einzig ein, dabei habe es sich nicht um geschäftsleitende Aktivitäten gehandelt. Es übersieht aber, dass sich die Geschäftsleiter wiederholt in B aufgehalten und dort wesentliche Dispositionen getroffen haben; dabei haben die Generalversammlungen keine Rolle gespielt. Im Weiteren bemängelt das Steueramt, dass die X-T keine eigenen Büroräumlichkeiten gemietet, sondern den Büroraum sich mit einer anderen Gesellschaft geteilt habe. Damit anerkennt sie zumindest, dass die unabdingbare Voraussetzung einer festen Einrichtung am statutarischen Sitz vorhanden war. Ebenso wenig bestreitet sie, dass dort Personal der X-T beschäftigt war. Dass dieses,

soweit in der Schweiz tätig und ansässig, nicht ausschliesslich dort anwesend war, sondern bei Abwesenheit Drittpersonen den notwendigen Kontakt nach aussen bewerkstelligt haben, schadet der Gesellschaft im streitbetroffenen Zusammenhang nicht. Von wesentlicher Bedeutung ist, dass F und G, welche wirtschaftlich Eigentümer der X-T und von ihr angestellt sind, die Geschäftsleitung gebildet haben, dort aktiv waren und wesentliche Entscheide dort gefällt haben; Gegenteiliges wird seitens des Fiskus lediglich behauptet und ist nicht erstellt. Dass diese Personen auch anderen Gesellschaften der X-Gruppe vorstanden und die Natur der Geschäftstätigkeit brachten es mit sich, dass sie nur zeitweise am statuarischen Sitz anwesend waren. Auch ist darum verständlich, dass sie wesentliche Geschäfte von Ferne erledigt haben. Der Umstand, dass die massgeblichen Aktivitäten nicht an einem einzigen Ort konzentriert waren, erschwert die Ermittlung des Zentrums. Daraus zu schliessen, es habe sich nicht am statutarischen Sitz befunden, geht nicht an. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn dort keine oder höchstens eine unbedeutende Führung Platz gegriffen hätte. Davon, dass dem so gewesen sei, kann indes aufgrund der Akten nicht die Rede sein.

cc) Nach alledem ist dem kantonalen Steueramt der Nachweis misslungen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung ab 2002 (neu) nicht am statutarischen Sitz, sondern im Kanton Zürich befunden hat. Darum verbietet es sich, die unbeschränkte Steuerhoheit hier zu beanspruchen. Dass die X-T sich geweigert habe, an der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse gebührend mitzuwirken, wirft ihr das kantonale Steueramt zu Recht nicht vor.

e) Anzuführen ist, dass das kantonale Steueramt nicht dafür hält, angesichts der engen Beziehungen zwischen der X-E und der X-T und der teilweise mangelhaften Abgrenzung der Leistungen und in der Folge davon der zum Teil bloss summarischen Abrechnung darüber müsse steuerlich durch die juristisch eigenständige Existenz der X-T durchgegriffen und deren Steuersubjektivität aberkannt werden. Das würde dazu führen, dass aus fiskalischer Sicht bloss die X-E existieren würde. Denn die strengen Voraussetzungen für einen Durchgriff (BGr, 30. Januar 2006, 2P.92/2005 und 2A.145/2005, E. 7.2, www.bger.ch; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9.A., 2001, § 17 N 11) sind nicht erfüllt. Es kann daher offenbleiben, ob ein Durchgriff nur auf natürliche Personen als Anteilseigner möglich ist oder auch – wie hier – unter Schwester-gesellschaften. Immerhin sei in diesem Zusammenhang bemerkt, dass die Rechtsauf-fassung der ESTV, wonach diese Frage erst im Veranlagungsverfahren und nicht schon im Verfahren zur Festsetzung des Veranlagungsorts zu klären wäre, nicht zu

überzeugen vermag. Denn befindet sich der Veranlagungsort der Person, auf welche durchgegriffen wird, im Kanton A, wogegen jene Gesellschaft, durch welche durchgegriffen und die mithin kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt, im Kanton B "domiziliert" ist, so fehlt es in diesem Kanton eben an einem Veranlagungsort.

6. Ergibt sich nach alledem, dass sich aus heutiger Sicht nicht nur der statistische Sitz, sondern auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung in B befand, unterstand die X-T für die Steuerperiode 2002 weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons C. Zwei andere Fragen sind indes damit nicht beantwortet:

a) Angesichts des Umstands, dass die im Kanton domizilierte X-E als Schwestergesellschaft einen wesentlichen Teil der Arbeiten für die X-T erledigt, stellt sich ernsthaft die Frage, ob sich an deren Sitz in A nicht eine Betriebsstätte der X-T befindet. Gemäss Dienstleistungsvertrag vom 4. Februar 2002 ist die X-E verpflichtet, in unbeschränktem Umfang für die X-T die Logistik für den internationalen Versand sowie den Zahlungsverkehr mit Debitoren und Kreditoren zu bewerkstelligen; zudem hat sie deren Projekt Management zu unterstützen und die IT-Infrastruktur in deren Dienst zu stellen. Die Entschädigung hat – mit Ausnahme der Abgeltung der Mitbenützung der IT – auf der Grundlage der effektiv geleisteten Stunden und zum voraus bestimmter Ansätze zu erfolgen. Laut Aussage der X-T in der Rekurschrift vom 24. Juni 2008 befanden sich die projektrelevanten Ressourcen in A; erst im Zug einer Neupositionierung aufgrund eines Auftrags der X-E in den Jahren 2002 und 2003 sei die X-Gruppe "kontinuierlich an der Planung der Verlagerung" dieser Ressourcen nach B (S. 11). Dies führe dazu, dass nicht mehr die X-E diese Kosten zu tragen haben werde, was sich letztlich auf deren zu versteuernden Gewinn (sc. positiv) auswirken werde. Für all diese Dienste wendet die X-T jährlich zwischen Fr. 400'000.- und Fr. 500'000.- auf; eine detaillierte, nach Sparten aufgeteilte Abrechnung für 2004 (Zahlen für 2005 in Klammer) weist gesamthaft Fr. 295'000.- aus (Fr. 460'000.-). Davon entfielen auf Verkaufsunterstützung Fr. 24'840.- (Fr. 46'920.-) und auf Unterstützung im Projekt Management Fr. 40'080.- (Fr. 54'360.-). Jedenfalls solche Tätigkeiten lassen sich im Konzernverbund nicht ohne Weiteres auf eine Schwestergesellschaft auslagern, gehören sie doch nach eigener Aussage zur Kernkompetenz der X-T. Dies umso mehr, als die Leistungen zum Teil von F und G erbracht worden sind, welche beide die einzigen hiesigen Mitarbeiter dieser Gesellschaft sind. Solche Leistungen sind direkt dieser zuzurechnen, freilich gegen Abgeltung an die X-E, soweit es sich um Personen handelt, welche diesbezüglich diese entlohnt. Nicht zu beanstanden ist eine Arbeitsteilung; in-

des muss sie klar, sachgerecht und funktional sein. Insofern kann die X-E durchaus als Produktions-, Lager- und Auslieferungsunternehmung für Geschäfte agieren, welche die X-T tätigt. Hingegen kann es nicht angehen, dass sie daneben im Auftrag dieser Gesellschaft Produkte ins Ausland verkauft. Die genannten Umstände legen den Schluss nahe, dass die X-T in A eine Betriebsstätte unterhält bzw. unterhielt. Das zu prüfen, wird Aufgabe des kantonalen Steueramts sein, an welches das Geschäft zu diesem Zweck zurückzuweisen ist. In diesem Kontext kann auch dem Umstand der offenbar mitunter mangelhaften Abgrenzung in der Rechnungsstellung Rechnung getragen werden. In jenem Verfahren wird sich die X-T zu dieser neu aufgeworfenen Problematik äussern können. Nach allenfalls notwendigen weiteren Untersuchungen wird das Steueramt diesbezüglich einen neuen Entscheid fällen müssen.

Weil bei dieser Lage der Dinge nicht von vornherein auszuschliessen ist, dass im Kanton wenigstens insofern ein steuerlicher Anknüpfungspunkt besteht bzw. bestand, ist der Rekurs lediglich teilweise gutzuheissen.

b) Bei summarischer Prüfung der Zahlen erstaunt, dass die Gewinne bei verhältnismässig bescheidenem eigenem Aufwand dank hoher Verkaufsmarge hauptsächlich bei der X-T angefallen sein sollen, wohingegen die X-E im Vergleich dazu eher tiefe Reingewinne ausweist. Es drängt sich daher geradezu auf, die Verrechnungspreise für die Lieferungen und die Dienstleistungen der X-E einer kritischen und sorgfältigen Prüfung zu unterziehen. Dies zu tun, obliegt der kantonalen Steuerverwaltung vorab im Rahmen der Einschätzung der X-E. Sie wird dabei darauf zu achten haben, dass in jeglicher Hinsicht eine marktgerechte Ab- und Verrechnung zwischen beiden Gesellschaften erfolgt.

7. Demnach ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Festzuhalten ist, dass die X-T in der Steuerperiode 2002 (1.1. - 31.12.) im Kanton Zürich nicht der unbeschränkten Steuerhoheit untersteht. Hingegen wird es Sache der kantonalen Steuerverwaltung sein abzuklären, ob die Gesellschaft in dieser Periode qua Betriebsstätte im Kanton beschränkt steuerpflichtig sei.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten anteilmässig zu verlegen, wobei der Rekursgegner sie mehrheitlich zu tragen hat (§ 151 Abs. 1 StG). Der X-T steht eine – allerdings reduzierte – angemessene Parteientschädigung zu (§ 151

i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Rekurrentin in der Steuerperiode 2002 (1.1. - 31.12.) nicht der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht. Das Geschäft wird im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]