



Entscheid

27. Februar 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch B GmbH,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (ab 1.1.2010)

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Rekurrentin) bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, vorwiegend auf dem Gebiet der C, sowie den Vertrieb von Waren aller Art, insbesondere von D. Sie hatte gemäss Handelsregister ihren Sitz zuerst in Rümlang, ab dem ... Januar 2009 in Engelberg und hat ihn seit ... Oktober 2011 in Sarnen. Alleinaktionär und Geschäftsführer ist H mit Wohnsitz in Bülach.

Am 11. September 2012 fand eine Besprechung zwischen Vertretern des kantonalen Steueramts und dem Alleinaktionär im Zusammenhang mit dessen eigener Einschätzung statt. Dabei kamen auch die Verhältnisse der Rekurrentin zur Sprache. Mit Verfügung vom 17. Oktober 2012 verlangte die Steuerkommissarin vom Alleinaktionär diverse Auskünfte und Unterlagen darüber, wo die Rekurrentin ihre Geschäftstätigkeit ausübt. Dieser antwortete am 30. Oktober 2012. Mit Vorentscheid vom 7. Januar 2013 beanspruchte der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die Rekurrentin ab dem 1. Januar 2010, da sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnort des Alleinaktionärs und Geschäftsführers in £Bülach befinde. Beim formellen Sitz handle es sich um ein reines Briefkastendomizil.

B. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 5./6. Februar 2013 Einsprache mit dem Antrag, den Vorentscheid aufzuheben. Das kantonale Steueramt wies das Rechtsmittel am 6. Mai 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 11. Juni 2013 wiederholte die Rekurrentin ihren Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss am 27. Juni 2013 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Einem Entscheid muss entnommen werden können, was die Steuerbehörde verbindlich angeordnet hat, was im Dispositiv geschieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 126 N 14 StG). Das kantonale Steueramt beansprucht gemäss Dispositiv des Vorentscheids vom 7. Januar 2013 die Steuerhoheit "ab dem 1. Januar 2010". Dies lässt indessen offen, auf welche nachfolgenden Steuerperioden sich dies bezieht, sodass unklar ist, was Streitgegenstand des vorliegenden Rekursverfahren ist. Aus dem Datum des Vorentscheids sowie aus der Bezugnahme auf die Verhältnisse 2012 im Entscheid ist zu schliessen, dass das kantonale Steueramt damit allgemein die Steuerhoheit ab dem 1. Januar 2010 bis zum Datum des Vorentscheids beanspruchen wollte; streitig sind demnach die Steuerperioden 2010 bis und mit 2012. Die Rekurrentin hat sich denn auch ausführlich zu den Verhältnissen nach der Sitzverlegung am ... Oktober 2011 nach Sarnen geäussert. Es war ihr damit bewusst, dass alle Steuerperioden bis 2012 Streitgegenstand bildeten, weshalb ihr aus der Unklarheit bei der Abfassung des Entscheiddispositivs kein Nachteil erwuchs.

2. a) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach dem Ort des Sitzes, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 7 StG). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen. Für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen folgende Umstände (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 8 StG):

- Die Gesellschaft unterhält am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und ist auch telefonisch nicht erreichbar;
- Die Gesellschaft besitzt am Sitz keine wesentliche Infrastruktur;
- Am statutarischen Sitz befinden sich weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal usw.). Vielmehr stellt ein Beauftragter der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung, nimmt allen-

falls die für diese bestimmte Post entgegen und leitet sie an die Gesellschaft weiter;

- Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem anderen Ort aus erledigt;
- Die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort durchgeführt.

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E 2.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 11 ff. StG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2). Das Bundesgericht grenzt die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit letztere sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. 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 operationellen Betriebsführung (vgl. Übersicht in Heiling/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 ff.).

Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 E. 3.1 = ASA 75 S. 294; Athanas/Giglio in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 50 N 12 ff. DBG). Liegt die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft aber ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungsrats, kann auch sein Wohnsitz als Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten gelten, wenn die Handlungen, die im Rahmen der Geschäftsführung und Verwaltung vorgenommen werden, auf verschiedene Orte entfallen und die Gesellschaft nicht über feste Einrichtungen und Personal verfügt (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern

III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, IB Nr. 11 sowie Heilingger/Maute, StR 2008, 757).

b) Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Sitz im Kanton befindet. Denn gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche die Steuerhoheit begründen. Erscheint der vom Steueramt angenommene Sitz im Kanton als sehr wahrscheinlich, genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und liegt es alsdann an der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (StE 1992 B 11.1 Nr. 11).

3. a) Gemäss Handelsregister befand sich der formelle Sitz der Rekurrentin zunächst in Rümlang, ab ... Januar 2009 "c/o B GmbH" an der ...strasse 14 in Engelberg und ab dem ... Oktober 2011 an der ...strasse 10 in Sarnen. Nach der Aufgabe der Büroräume in Rümlang per ... April 2008 verfügte sie zunächst über keine eigenen Räume mehr. Am ... Januar 2009 schloss sie einen "Miet- und Geschäftsadministrationsvertrag" mit der B GmbH ab. Dieser umfasste die Miete eines Büros und eines Besprechungszimmers in den Räumen der Treuhänderin an der ...strasse 14 in Engelberg per ... Januar 2009. Demnach war die Rekurrentin berechtigt, diese Örtlichkeiten "nach Absprache" zu nutzen. Weiter übernahm die Treuhänderin die Geschäftsadministration gemäss einer Liste. Diese enthält die Entgegennahme und Weiterleitung von Telefonanrufen und der Post, Personaladministration, allgemeine Administration, Budgetierung/Buchhaltung, die Abrechnung der Mehrwertsteuer, die Erstellung der Steuererklärung und der Verrechnungssteuermeldung, die Erstellung von Verträgen mit Kunden sowie die Vertragsadministration. Die Rekurrentin leistete für die Benutzung der Räume einen Mietzins von Fr. 500.- pro Monat; weiter zahlte sie der B GmbH ein Basis honorar von Fr. 500.- pro Monat für die Geschäfts- und Personaladministration sowie weitere Entschädigungen zu einem Stundenansatz von Fr. 200.- für Buchhaltungs- und Unternehmensberatungen sowie von Fr. 100.- für weitere Leistungen. Am ... August 2011 wurde mit Bezug auf den neuen Sitz an der ...strasse in Sarnen ein gleichlautender Vertrag abgeschlossen, welcher den früheren ersetzte.

Nach Sachdarstellung der Rekurrentin in der Rekurschrift und in der Auflageantwort vom 30. Oktober 2012 verfügt sie selber nur über einen minimalen Bedarf an

Büroinfrastruktur. Sie betreue die J und Anwendungen ihrer Kunden und berate sie in Bezug auf neue Trends, Änderungen und Weiterentwicklungen der J. Diese Arbeiten würden bei den Kunden vor Ort oder über "Remote Access" durchgeführt. Ihre Mitarbeiter verfügten deshalb über einen Home-Office-Arbeitsplatz und einen Arbeitsplatz beim Kunden. Schulungen würden bei den Kunden oder beim Hersteller abgehalten. Gemäss einer Übersicht verfügte sie 2010 über sieben Mitarbeiter mit Wohnorten in K, L (Bayern), M (Westfalen), N, O und I (2 mal). Die Kunden befinden sich in N, P, Q sowie Deutschland und Italien. Eine zentrale Büroinfrastruktur sei mit diesem Betriebsmodell nicht notwendig. Die administrativen Aufgaben würden durch die Treuhänderin erledigt, weshalb der Geschäftssitz mit demjenigen der Treuhänderin zusammengelegt worden sei. Der Geschäftsführer selbst betreue als Projektmanager vor allem Kunden im Ausland und halte sich deshalb häufig dort auf. Besprechungen zwischen ihm und dem Treuhänder hätten ca. 5 bis 10 mal pro Jahr stets an Freitagen oder am Wochenende stattgefunden, da der Geschäftsführer von Montag bis Freitag bei seinen Kunden in Deutschland gearbeitet habe. Diese Besprechungen hätten jeweils in Engelberg oder ausnahmsweise in R stattgefunden. Die Geschäftsunterlagen der Rekurrentin hätten sich allesamt in Engelberg befunden. Bis 2011 sei der Gesellschafter der B GmbH ca. ein Mal pro Woche in Engelberg gewesen, um die Verwaltung der Gesellschaften zu erledigen.

Aus den Ausführungen der Rekurrentin geht weiter hervor, dass die Eigentümer der B GmbH eine Wohnung an der ...strasse in Engelberg gemietet hatten mit der Absicht, ihren Wohnsitz dorthin zu verlegen. Am ... Mai 2008 liessen sie eine Zweigniederlassung der B GmbH dort eintragen. 2010 fanden sie ein neues Objekt an der ...strasse 6 in Engelberg, welche sie für zwei Jahre fest mieteten. Da sich ihre Kaufabsichten in der Folge zerschlugen, hätten sie anfangs 2011 das Objekt in Sarnen erworben, dort per ... Juli 2011 eine erneute Zweigniederlassung der GmbH begründet und alle Aktivitäten von Engelberg dorthin verlagert. Dort stünden den Kunden bestausgestattete Büros zur Verfügung. Die Gesellschafter der B GmbH würden Freitag und Montag, nach Bedarf auch zu übrigen Zeiten, dort arbeiten und verschiedenen Gesellschaften betreuen. Dienstag bis Donnerstag hätten sie normalerweise am Hauptsitz in S gearbeitet, ab ... Mai 2011 in T. Pro Jahr seien etwa 6 bis 7 Besprechungen durchgeführt worden, was für das Geschäft der Rekurrentin ausgereicht habe. Diese hätten jeweils in Engelberg bzw. Sarnen stattgefunden. Die Geschäftsunterlagen hätten sich dort befunden oder bei der B GmbH auf dem Server, auf welchen von überall her habe zugegriffen werden können. Als Beleg für diese Sachdarstellungen reichte sie diverse

Quittungen über Benzinbezüge und Restaurantskonsumationen ein; diese stammten von der Rekurrentin, H privat, der Treuhandgesellschaft oder deren Gesellschafter.

b) Nach dem Gesagten ist vorab die Frage zu beantworten, worin bei der Rekurrentin die tatsächliche Geschäftsführung bestanden hat. In erster Linie handelt es sich um die Leitung des operativen Geschäfts, das vor allem die Entscheide über Produkte, Kundenverträge und Mitarbeiterinsatz beinhaltet. Diese Entscheide konnten bereits aus Gründen der Fachkenntnis nur vom Alleininhaber getroffen werden. Dementsprechend verfügte die B GmbH auch nicht über eigentliche Entscheidungsbefugnisse, sondern umfassten ihre Aufgaben gemäss Geschäftsadministrationsvertrag vor allem ausführende Tätigkeiten, wozu sie auch über eine Vollmacht verfügte. Träger der eigentlichen geschäftsleitenden Tätigkeit war demnach der Alleinaktionär. Zudem war er einziges Mitglied des Verwaltungsrats und verfügten nur er bzw. ab dem ... März 2011 auch seine Ehefrau über die Einzelunterschrift. Daneben hatten zwar diverse Personen jeweils Kollektivprokura zu zweien; dabei handelte es sich indessen immer um operativ tätige Mitarbeiter der Rekurrentin, nicht aber um Mitarbeiter der B GmbH. Bei der Frage der Lokalisierung der demnach durch den Alleinaktionär wahrgenommenen Geschäftsführung stellt sich das Problem, dass die Rekurrentin nach ihrer Schilderung für ihre operative Tätigkeit keine eigentliche feste Infrastruktur benötigte und insbesondere der Alleinaktionär über keinen festen Arbeitsplatz verfügte, von wo aus er jeweils täglich seiner Erwerbstätigkeit nachging.

Weiter stellen die der Rekurrentin von der B GmbH zur Verfügung gestellten Räumen keine eigene Büroinfrastruktur dar. So war die Rekurrentin lediglich berechtigt, die Räume "nach Absprache" zu nutzen. Weiter geht aus den Akten hervor, dass die B AG offenkundig ihre Räumlichkeiten einer ganzen Reihe von Gesellschaften zur Verfügung stellte (vgl. Augenscheinprotokoll der Steuerverwaltung U). Diese Räume sind damit der B AG selbst zuzurechnen. Damit geht aber das "Mietverhältnis" nicht wesentlich über die blosser Einräumung einer Geschäftsadresse und gelegentlicher Mitbenützung der Räume hinaus. Mithin ist die örtliche Verankerung schwach.

Hinzu kommt, dass die Intensität der Geschäftsaktivitäten der Rekurrentin am behaupteten statutarischen Sitz in Engelberg bzw. Sarnen im Wesentlichen durch die dortigen Aktivitäten der B GmbH bestimmt wird. Es ist aber sehr fraglich, ob diese ihre Geschäftstätigkeit wirklich in dem Ausmass nach Engelberg bzw. Sarnen verlagert hat, wie sie vorgibt. Sie hat ihren Sitz seit dem ... Mai 2007 ständig in S und wird vom Ehe-

paar V geführt, welche beide über Einzelunterschrift verfügen und ebenfalls in S wohnhaft waren (vgl. Handelsregisterauszug). Per ... Mai 2008 wurde eine Zweigniederlassung in Engelberg ins Handelsregister eingetragen, und per ... Juli 2011 eine weitere Zweigniederlassung in Sarnen. Nach der Sachdarstellung in der Rekursschrift beabsichtigte das Ehepaar V, den Wohnort nach Engelberg zu verlegen, um der Hektik von N teilweise zu entgehen, und hätten sie deshalb dort eine kleine Wohnung gemietet sowie drei Büroarbeitsplätze eingerichtet. Dort hätten sie normalerweise von Freitag bis Montag gearbeitet und die Kunden aus der Innerschweiz betreut. Gestützt darauf bezeichnet sich der Gesellschafter der B GmbH als "faktischer Geschäftsführer" und Ansprechpartner der Mitarbeiter bei Fragen bezüglich des Arbeitsverhältnisses.

Es erscheint als widersprüchlich, wenn sich der Gesellschafter der B GmbH über das Wochenende nach Engelberg bzw. Sarnen begab, um der "Hektik von N" zu entgehen, um dann dort doch wieder Mandate zu betreuen. Hinzu kommt, dass die Wahrnehmung vieler Aufgaben von Engelberg bzw. Sarnen aus bereits zeitlich nicht möglich gewesen wäre, war er doch den grössten Teil der Arbeitswoche dort unstreitig gar nicht erreichbar. Der Alleinaktionär der Rekurrentin war demgegenüber in Bülach wohnhaft und musste geschäftlich oft ins Ausland; weitere Kunden befinden sich im Raum N und P, ebenso die anderen Mitarbeiter. Aus der Rekursschrift ergibt sich zudem ein starker Wille zur Optimierung der Betriebsabläufe. Es ist deshalb bereits aus Gründen der Praktikabilität und Effizienz wenig glaubwürdig, dass sich der Geschäftsführer jeweils am Wochenende aus dem Raum N nach Engelberg begab, um dort zusammen mit dem Treuhänder laufende Führungsaufgaben wahrzunehmen. Vielmehr ist aufgrund der geografischen Nähe zwischen dem Wohnort des Alleinaktionärs der Rekurrentin in Bülach zum in der Nachbargemeinde S wohnhaften Treuhänder anzunehmen, dass letzterer das Mandat schwerpunktmässig weiterhin an Sitz der B GmbH in S betreute. Dass der Kontakt zwischen ihnen jeweils in Engelberg bzw. Sarnen stattgefunden hat, erscheint als lebensfremd.

Hinzu kommt, dass der statutarische Sitz der Rekurrentin ab ... Oktober 2010 bis ... Oktober 2011 (Datum des Handelsregistereintrags des Sitzes in Sarnen) offenkundig fiktiv war. Per ... Oktober 2010 zog nämlich die B GmbH in neue Räume an der ...strasse 6 in Engelberg um. Eine Anpassung des Vertrags mit der Rekurrentin erfolgte jedoch nicht, noch wurde deren statutarischer Sitz an die neue Adresse verlegt. Gemäss Feststellungen der Steuerbehörde U vom ... Dezember 2011 war nur der Aussenbriefkasten der B GmbH in ...strasse 6 in Engelberg mit neun Namen beschriftet,

darunter auch demjenigen der Rekurrentin. Damit wurde wohl die Geschäftsadresse der Rekurrentin ebenfalls geändert und das Arrangement gemäss Miet- und Geschäftsadministrationsvertrag am neuen Ort weitergeführt. Indessen handelte es sich bei den neuen Räumlichkeiten an der ...strasse während des genannten Zeitraums nicht um den statutarischen Sitz der Rekurrentin.

c) Gestützt auf diese Sachlage ist deshalb der Schluss zu ziehen, dass in Engelberg keine wesentlichen administrativen Tätigkeiten vorgenommen wurden und der statutarische Sitz deshalb als lediglich formell zu qualifizieren ist.

d) Ort der tatsächlichen Verwaltung war demnach dort, wo der geschäftsführende Alleinaktionär der Rekurrentin die laufende Geschäftsführung wahrnahm. Es ist zu schliessen, dass diese jeweils dort erfolgte, von wo aus er täglich seiner Tätigkeit nachging, mithin in seiner Eigentumswohnung in Bülach. Dies wird auch dadurch untermauert, dass die Rekurrentin mit Aufgabe der Räume in Rümlang per ... April 2008 bis zum Beginn des Miet- und Geschäftsadministrationsvertrags per ... Januar 2009 schon einmal über einen fiktiven statutarischen Sitz verfügt hatte und dennoch die laufende Geschäftsführung wahrgenommen werden musste. Dies konnte während dieser Zeit an keinem anderen Ort erfolgen als dort, wo der Alleininhaber selbst verankert war und seiner Tätigkeit nachging.

4. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]