

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2013.191

Entscheid

30. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter
Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG (vormals B GmbH),

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

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

betreffend

Steuerhoheit (1.1.2008 - 31.12.2011)

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Erbringung von Beratungsleistungen für Unternehmen und Private, insbesondere in den Bereichen Steuern, Recht und Finanzen. Sie wurde am 2006 als B GmbH mit Sitz in C, Kanton Zürich, gegründet. Per 2007 verlegte sie ihren Sitz formell nach D. Mit rechtskräftigem Entscheid vom 24. August 2010 erwog die Steuerrekurskommission II (heute Steuerrekursgericht), der Sitzwechsel sei bloss fiktiv und die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft befände sich im Kanton Zürich. Die Pflichtige wurde mit diesem Entscheid für die Periode 2006 bis 31.12.2007 der Zürcher Steuerhoheit unterworfen.

Am 2008 verlegte die Pflichtige ihren Sitz nach E (Kanton F), am 2012 erneut nach Zürich. Mit Verfügungen vom 6. April 2009 und vom 19. April 2010 veranlagte der Kanton F die Pflichtige definitiv für die Steuerperioden 2008 und 2009 und beanspruchte die Steuerfaktoren vollumfänglich für sich. Am 19. September 2012 wies das kantonale Steueramt F die Steuerfaktoren für die Jahre 2010 und 2011 gänzlich dem Kanton Zürich zu.

Am 11. Februar 2011 forderte das kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend das kantonale Steueramt) die Pflichtige auf, sämtliche Kontendetails und Belege für die Einschätzung 2008 einzureichen. Die Pflichtige kam dem am 14. März 2011 nach. Am 25. Mai 2012 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtige um Einreichung diverser Unterlagen/Belege für die Steuerperioden 2009 und 2010. Darauf beantragte die Pflichtige am 31. Mai 2012 die Fällung eines Vorentscheids über die Steuerhoheit.

Mit Entscheid vom 7. Mai 2013 beanspruchte der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die Pflichtige für die Steuerperioden 2008 bis 2011.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 6. Juni 2013 Einsprache mit dem Antrag, den Sitzwechsel ab der Steuerperiode 2008 zu berücksichtigen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 5. Juli 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 6. August 2013 wiederholte die Pflichtige den Antrag gemäss Einspracheschrift und ersuchte um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss am 14. August 2013 auf Abweisung des Rekurses.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige liess sich formell am 2008 in E (Kanton F) nieder. Das hiesige Steueramt anerkennt – in Übereinstimmung mit der (nachträglich geänderten) Auffassung der Steuerverwaltung des Kantons F – die Beendigung der Steuerhoheit des Kantons Zürich per 2008 nicht.

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).

b) 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. 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, und zwar überschneidend. 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).

c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (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 (BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, www.bger.ch). 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 sogenanntes 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 entscheidend, 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 bestimmt einzig dann das Steuerdomizil, wenn dem statutarischen Sitz bloss formelle Bedeutung zukommt (Locher, S. 48).

Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung ist nicht scharf umschrieben; er deckt sich mit jenem der tatsächlichen Geschäftsleitung (S. 108 der Botschaft zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983; so letztlich auch Peter Mäusli,

Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 160; je 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, Schweizer Aussensteuerrecht, in: 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 operationellen 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).

2. a) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Wohnsitz bzw. 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 (BGr, 16. Februar 2010, 2C_625/2009; 14. April 2009, 2C_576/2008, je www.bger.ch; vgl. schon ASA 39, 284 E. 3c). Das Bundesgericht hat dies bezüglich des steuerrechtlichen Wohnsitzes, also für natürliche Personen erkannt; doch muss das sinngemäss auch für juristische Personen gelten. Gelingt es der steuerpflichtigen juristischen Person nicht, den Sitzwechsel und dessen realen Hintergrund zu belegen, bleibt es bei der bisherigen 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).

3. Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss 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). Ein solcher Steuerdomizilentscheid ist wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg anfechtbar (siehe BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009).

4. a) Gestützt auf die Verlegung des statutarischen Sitzes der Pflichtigen nach E, Kanton F, hat die hiesige unbeschränkte Steuerpflicht geendet, es sei denn, die Sitzverlegung erweise sich als rein formell, ohne dass die tatsächliche Verwaltung sich vom Kanton Zürich nach F wegverschoben habe.

b) Die Pflichtige argumentiert, ein Kanton verwirke gemäss Bundesgericht den Anspruch auf Steuerhoheit, falls er – wie vorliegend – mit dem Hoheitsentscheid ungebührlich lange zuwarte. Zudem habe der Kanton Zürich für die Steuerperiode 2008 auf die Steuerhoheit implizit verzichtet, da er sie für die direkte Bundessteuer nicht beanspruche. Es gelte, das Prinzip der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit zu beachten.

Die Pflichtige habe 2008 in E zwei Räume von einer von ihr komplett unabhängigen Gesellschaft, der G AG, für je Fr. 400.- monatlich (ab ... 2010 sodann neue Räumlichkeiten für Fr. 1'500.- monatlich) gemietet. Die Räumlichkeiten seien teilweise als Treuhanddienstleistung an international tätige, steuerlich privilegierte Gesellschaften untervermietet worden. Aufgrund der Abwicklung dieses Geschäftsbereichs im Kanton F sei der Sitz in E nicht bloss rein formeller Natur gewesen.

c) Das kantonale Steueramt bestreitet, je implizit auf die Steuerhoheit für das Jahr 2008 verzichtet zu haben: Da der Kanton F die direkte Bundessteuer 2008 bereits bezogen habe, habe der Kanton Zürich darauf verzichtet, um ein umständliches Stornierungsverfahren in F zu vermeiden.

Nicht ersichtlich sei zudem, inwiefern die von der Pflichtigen belegten Mieteinnahmen eine effektive Verwaltung in E beweisen würden. Der Gesellschafter und Geschäftsführer der Pflichtigen H habe in den betroffenen Jahren im Kanton Zürich (namentlich bis ... 2009 in C, danach in I) gewohnt. Gleichzeitig sei er einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in der Anwaltskanzlei J mit Sitz in Zürich nachgegangen. Aus ökonomischen Überlegungen erscheine es daher zumindest fragwürdig, die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in E anzunehmen.

d) Die Pflichtige (damals noch B GmbH) mietete am ... 2008 von der G AG einen Büroraum (inkl. Parkplatz und Mitbenutzung eines Sitzungsraums für maximal 4 Stunden/Woche) im Gebäude K ... in E für einen Mietzins von Fr. 400.- monatlich und benutzte fortan diese Geschäftsadresse. Aktenkundig ist ebenfalls ein zweiter Mietvertrag vom ... 2008 zwischen der Pflichtigen und der G AG. Mietobjekt ist ein zweiter Büroraum inkl. Sitzungsraum zur Mitbenutzung (max. 4 Stunden wöchentlich) im selben Gebäude. Der Mietzins beläuft sich wiederum auf Fr. 400.- pro Monat. Mit Vertrag vom ... 2010 mietete die Pflichtige alsdann von der L AG, beide vertreten von H, nicht näher bezeichnete Büros an der ...strasse 12 in E für Fr. 1'500.- monatlich und änderte entsprechend ihre Geschäftsadresse. Ob die Räumlichkeiten im Gebäude K ... gleichzeitig aufgegeben wurden, ist nicht bekannt. Die Pflichtige macht darüber keine Angaben, Aufgrund der Adressänderung der Pflichtigen erscheint dies indessen als wahrscheinlich.

Aktenkundig wurden die gemieteten Räumlichkeiten zumindest teilweise im Jahr 2008 (im K ...) sowie im Jahr 2010 (...strasse 12) an Dritte weitervermietet. Für das Jahr 2008 belegte die Pflichtige vom verbuchten "Miettertrag E" insgesamt Fr. 5'618.- .

Hingegen behauptete die Pflichtige nie, die Räumlichkeiten in E je für eigene Geschäftsbedürfnisse selbst genutzt zu haben. Aufgrund der Weitervermietung erscheint dies auch unwahrscheinlich. Vielmehr vertritt die Pflichtige die Meinung, die Untervermietung der Geschäftsräume in E reiche, um ihrem Sitz dort den formellen

Charakter abzusprechen. Da wirtschaftliche Gründe für die Anmietung der Büroräume in E bestanden hätten, namentlich die Erbringung von Dienstleistungen (in Form von Vermietung) an international tätige Gesellschaften, habe die Pflichtige dort eine geschäftliche Aktivität entfaltet. Somit sei ihr Sitz im Kanton F nicht rein formeller Natur gewesen.

Die Pflichtige übersieht, dass bei der von ihr geschilderten Ausgangslage (untergeordnete Geschäftstätigkeit jedoch keine Geschäftsführung und Verwaltung in E) davon auszugehen ist, der Sitz in E habe lediglich formelle Bedeutung gehabt. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist dann, wenn sich am statutarischen Sitz keine Leitung und keine Geschäftseinrichtungen befinden, auf den Ort der wirklichen Leitung abzustellen. Wird – wie hier – nur die Möglichkeit einer Bürobenutzung durch Dritte geschaffen und arbeitet dort kein eigenes Personal, sei es vollzeitlich, sei es temporär, so liegt die Vermutung nahe, dass die Verlegung des statutarischen Sitzes rein formell ist und sich die Verhältnisse in steuerrechtlich relevanter Hinsicht daher nicht verändert haben. Untergeordnete Tätigkeiten, namentlich einzelne geschäftliche Aktivitäten, sind hinsichtlich des Orts der tatsächlichen Verwaltung unbeachtlich (StRK II, 24. August 2010, ST.2010.197 E. 6.b).

Da keine geschäftsleitende Tätigkeit in E stattfand, sondern nur Mietertrag generiert wurde, erscheint es naheliegend, dass die Pflichtige vom Wohn- oder Arbeitsort des Gesellschafters und Geschäftsführers H geführt wurde, beide im Kanton Zürich. In den massgebenden Steuerperioden benutzte H für die Korrespondenz der Pflichtigen mehrfach das Briefpapier der Anwaltskanzlei K und somit seine Arbeitsadresse in Zürich. Auch für allfällige Rückfragen an die Pflichtige in Steuersachen gab er in der Zeit von 2008 bis 2011 seine Arbeitsadresse bzw. seine Telefonnummer an der Arbeitsadresse an. Somit ist davon auszugehen, dass die Geschäftsleitung der Pflichtigen an der Arbeitsadresse in Zürich stattfand.

Das Argument der Pflichtigen, der Kanton Zürich habe durch langes Zuwarten seinen Anspruch auf Steuerhoheit verwirkt, ist nicht zu hören: Diese Verwirkung ist ein Institut zugunsten der steuererhebenden Kantone und nicht der Steuerpflichtigen. Deshalb kann die Verwirkung nur durch einen anderen Kanton und nicht durch den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden (BGE 137 I 273 E. 3.3.4). Der Kanton F erhob gegen die Inanspruchnahme der Steuerhoheit für die Steuerperioden 2008 bis 2011 durch den Kanton Zürich keine Einwendungen.

Inwiefern der Kanton Zürich durch den Verzicht auf die Erhebung der direkten Bundessteuer 2008 implizit auf die Steuerhoheit verzichtet haben soll, ist nicht ersichtlich: Das Vorgehen ist prozessökonomisch nicht zu beanstanden und widerspricht insofern auch nicht dem Prinzip der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit, geht es doch bei der Umsetzung dieses Prinzips u.a. auch um Zweckmässigkeitsüberlegungen.

5. a) Somit muss es dabei sein Bewenden haben, dass in keiner Weise erstellt ist, dass 2008 bis 2011 der statutarische Sitz der Pflichtigen in E mehr als nur rein formell war und dass auch nur irgendeine geschäftsleitende Tätigkeit der Gesellschaft dort ausgeübt wurde. Insofern ist der unter den gegebenen Umständen der Pflichtigen obliegende Gegenbeweis der Ausübung der tatsächlichen Verwaltung in E klarerweise gescheitert.

b) Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten nach § 151 Abs. 1 StG der Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1958/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]