

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2018.218

**Entscheid**

20. September 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A GmbH,  
Zweigniederlassung B,**

vertreten durch C AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Rekurrentin) mit ausserkantonalem Sitz in D bezweckt die Installation von E sowie die Ausführung von F und G. Im Handelsregister ist zudem seit ... 2009 eine Zweigniederlassung in der zürcherischen Gemeinde B eingetragen.

Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2012 beanspruchte das kantonale Steueramt am 23. April 2013 die Steuerhoheit über die Rekurrentin kraft Betriebsstätte. Dieser Entscheid wurde weitergezogen und vom Steuerrekursgericht am 23. Februar 2016 bestätigt (1 ST.2015.302, rechtskräftig).

Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 reichte die Rekurrentin eine leere Steuererklärung für Zweigniederlassung mit ausserkantonalem Hauptsitz ein und legte diejenige für den Sitzkanton bei. In ihr brachte sie in der Rubrik Zweigniederlassungen/Betriebsstätte den Vermerk "keine" an und bezeichnete die Räumlichkeiten in der zürcherischen Gemeinde B als Ausstellungsraum. Mit Auflage vom 10. Mai 2016 erklärte die Steuerkommissärin, dass die Rekurrentin gemäss Aktenstand eine Betriebsstätte in B habe, und verlangte eine Steuerauscheidung sowie bei Bestreitung entsprechende Nachweise. Die Rekurrentin reagierte nicht, indessen nahm der steueramtliche Revisor des ausserkantonalen Steueramts des Sitzes mit der Steuerkommissärin Kontakt auf und legte dar, dass nach seinen Erkenntnissen die Zweigstelle in der zürcherischen Gemeinde B die Anforderungen einer Betriebsstätte nicht erfülle. Am 17. Oktober 2017 mahnte die Steuerkommissärin die Erfüllung der Auflage. Die Rekurrentin verwies in ihrer Antwort auf die inzwischen vorliegende Einschätzung des Sitzkantons. Darauf wiederholte die Steuerkommissärin am 30. November 2017 die Mahnung.

Am 25. Januar 2018 nahm die Steuerkommissärin für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013 die Einschätzung mit einem steuerbaren Reingewinn in Zürich von Fr. 41'900.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 0.- vor. Dabei ging sie von einer Betriebsstätte in der zürcherischen Gemeinde B aus.

B. Hiergegen liess die Rekurrentin am 20. Februar 2018 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, es sei festzustellen, dass sie im Kanton Zürich über keine Betriebsstätte verfüge. In der Folge hielten die Parteien sowie das Steueramt des Sitzkantons an ihren Auffassungen fest. Am 18. Juli 2018 verlangte der neu zuständige Steuerkommissär weitere Auskünfte und Unterlagen bezüglich der Verhältnisse in der zürcherischen Gemeinde B. Nach Eingang der Antwort der Rekurrentin vom 16. August 2018 erliess er sodann eine Mahnung. Die Rekurrentin nahm am 21. September 2018 erneut Stellung.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 2. Oktober 2018 ab.

C. Mit Rekurs vom 22. Oktober 2018 wiederholte die Rekurrentin den Einspracheantrag und die -begründung. Das kantonale Steueramt schloss am 9. November 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Am 31. Januar/5. Februar 2019 reichte die Pflichtige einen Einspracheentscheid des Steueramts des Kantons Solothurn vom 24. Januar 2019 ein. Das kantonale Steueramt hielt am 19. August 2019 an seiner Beurteilung fest.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Frage der Betriebsstätte war bereits in der vorangehenden Steuerperiode streitig, weshalb für die folgenden rechtlichen Erwägungen auf den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 23. Februar 2016 abgestellt werden kann.

a) Juristische Personen mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons sind steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhalten (§ 56 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

Eine Betriebsstätte im Kanton ist dann vorhanden, wenn sich hier ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automa-

ten etc.) befinden, mittels deren sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden). Feste Geschäftseinrichtungen, in denen Hilfstätigkeiten ausgeführt werden, welche die Tätigkeit anderer Betriebsteile unterstützen, vermögen im interkantonalen Verhältnis allerdings bereits eine Betriebsstätte zu begründen, sofern die Hilfstätigkeiten nicht bloss von untergeordneter Bedeutung sind. Diese Frage muss vor dem Hintergrund der Gesamttätigkeit eines Unternehmens gewürdigt werden. Die Voraussetzungen einer Betriebsstätte können sodann alle Organisationsformen des Unternehmens und alle Formen der Teilhaberschaft erfüllen.

Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen sich ergibt, dass sich eine Betriebsstätte 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. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. §§ 133 ff. StG). Erscheint die von der Behörde angenommene Betriebsstätte im Kanton als sehr wahrscheinlich, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und es obliegt alsdann der betroffenen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (vgl. BGr, 16. Juni 2009, 2C\_827/2008, E. 4.1).

b) Die Vorinstanz verweist auf dieselben Umstände wie in der vorangehenden Steuerperiode. Die Rekurrentin ist mit einer Zweigniederlassung in der zürcherischen Gemeinde B im Handelsregister eingetragen. Gemäss Internetauftritt bezeichnet sie diese als Filiale und stellt sie dort eine Zürcher Telefonnummer zur Kontaktnahme zur Verfügung (Vorwahl 043). Sie mietete dort mit Vertrag vom ... 2010 einen Raum mit einer Fläche von 21 m<sup>2</sup> zu einem Mietzins von Fr. 5'775.- pro Jahr bzw. Fr. 481.25 pro Monat. Von acht firmeneigenen Fahrzeugen trugen sechs ein Zürcher Autokennzeichen. Demnach verfügte die Rekurrentin in der zürcherischen Gemeinde B über eine feste Einrichtung, trat mit der dortigen Adresse und Telefonnummer auf dem Markt in Erscheinung und entfaltete im Kanton Zürich auch Geschäftsaktivitäten. Dies lässt mit hoher Wahrscheinlichkeit auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte in B schliessen. Die Vorinstanz hat somit den Hauptbeweis erbracht und obliegt es der Rekurrentin, den Gegenbeweis zu erbringen.

c) Der Haupteinwand der Rekurrentin besteht darin, dass im Büroraum keine Geschäftstätigkeit stattfand, mithin keine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit ausgeübt wurde.

aa) Die qualitative Erheblichkeit verlangt, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb bzw. zum betrieblichen Bereich gehört, auch wenn eine besondere Funktion ausgeübt wird, die nicht direkt zum Gewinn beiträgt (Daniel de Vries Reilingh, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 11 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeiten anderer Betriebsstätten unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Nach der Sachdarstellung der Rekurrentin diene die Zweigstelle in der zürcherischen Gemeinde B einzig dazu, den regionalen Kunden gegenüber mit einer Zürcher Telefonnummer und Postadresse aufzutreten sowie Zürcher Autokennzeichen einzulösen. Sie versucht demnach damit den Anschein einer Zürcher Unternehmung zu erwecken. Weshalb dies eine Rolle spielen sollte, vermag sich dem Gericht nicht vollständig zu erschliessen, indessen scheint eine solche Marktpräsenz für die Pflichtige eine grosse Bedeutung zu haben, trugen doch sechs von acht Fahrzeugen eine Zürcher Nummer. Demnach wurde ein Grossteil des Umsatzes in der Region Zürich erzielt. Die Adresse in der zürcherischen Gemeinde B war deshalb für den Betrieb qualitativ wesentlich.

bb) aaa) Die quantitative Erheblichkeit will bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine übermässige Aufsplitterung der Steuerhoheit vermeiden. Die quantitative Erheblichkeit muss aufgrund der Bedeutung der Betriebsstätte als solche beurteilt werden, d.h. absolut, und nicht aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtunternehmen – d.h. relativ – zu dem sie gehört (de Vries Reilingh, § 11 N 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Betriebliche Aktivitäten können auch dann eine Betriebsstätte begründen, wenn keine menschliche Arbeitskraft eingesetzt wird. Eine solche wird etwa dann angenommen, wenn die Tätigkeit des Unternehmens durch automatisch arbeitende Maschinen geleistet wird. Beispiele sind etwa Verkaufs- und Spielautomaten (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, § 4 N 23 StG sowie de Vries Reilingh, § 11 N 19 mit Hinweis auf mehrere, allerdings vor mehr als 100 Jahren gefällte Bundesgerichtsentscheide).

bbb) Dieses Kriterium ist mit der von der Rekurrentin geschilderten Verhältnissen nicht mehr erfüllt.

Beim Mietverhältnis handelt es sich um eine Untermiete; Vermieterin war eine GmbH, die auf Beratung von H spezialisiert ist und dort ihre Büroräumlichkeiten hat. Hinzu kam ein Mitbenützungsrecht am Briefkasten "der Bürogemeinschaft des 2. OG". Mit Vertrag vom ... 2015 wurde der Vertrag ersetzt; neu umfasste das Mietobjekt nur noch das Recht zur Mitbenutzung des Briefkastens, Nachsenden der Post zwei Mal pro Monat sowie gelegentliche Mitbenutzung eines Sitzungszimmers. Insgesamt erwecken die vertraglichen Verhältnisse auch bezüglich 2013 den Eindruck eines "Briefkastendomizils".

Weiter zeigt sich, dass am Standort in der zürcherischen Gemeinde B keine eigentliche Tätigkeit ausgeübt wurde, waren doch dort keine Angestellten aktiv tätig. Der Steuerrevisor des Sitzkantons hat festgestellt, dass alle Arbeitnehmer der Rekurrentin im Sitzkanton sowie in einem weiteren Drittkanton ansässig waren und die Arbeitsverträge mit dem Hauptsitz abgeschlossen hatten. Es besteht keine Veranlassung, an der Richtigkeit dieser Feststellungen zu zweifeln. Dies wird dadurch untermauert, dass auch die in Zürich eingelösten Fahrzeuge am Ort des ausserkantonalen Sitzes oder am Wohnort der Monteure abgestellt werden. Dementsprechend liegen keine Hinweise auf gemietete Parkplätze in der zürcherischen Gemeinde B vor, insbesondere auch im erwähnten Untermietvertrag nicht.

Unklar ist die Situation hingegen in Bezug auf den Festnetzanschluss in der zürcherischen Gemeinde B. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen wurden Anrufe an diese Festnetznummer automatisch an den Hauptsitz weitergeleitet. Diesbezüglich fehlen indessen Nachweise. Der von der Rekurrentin präsentierte Auszug bezüglich der Weiterleitung der Anrufe stammt offenkundig aus dem Jahr 2018 und ist damit für die Verhältnisse 2013 nicht beweiskräftig; zudem ist er auch nicht in allen Teilen verständlich. Als einziges beweiskräftiges Dokument liegt damit die bereits in der Vorsteuerperiode verwendete Monatsabrechnung bezüglich Dezember 2011 vor, worin dem Festnetzanschluss in der zürcherischen Gemeinde B ein Betrag von Fr. 22.69 (exkl.

MWST) belastet wird. Es besteht keine Veranlassung zur Annahme, dass sich diesbezüglich 2013 etwas geändert hat. Daraus ist zu schliessen, dass in einem nicht unbedeutenden Umfang eben doch Anrufe von B aus getätigt wurden. Indessen kann es sich dabei auch um die Kosten der Rufumleitung gehandelt haben, werden doch bei solchen üblicherweise die Kosten vom Anschluss zur umgeleiteten Rufnummer verrechnet.

Insgesamt entsteht trotz dieser Ungewissheit der Eindruck, dass die Funktion des Standorts in der zürcherischen Gemeinde B einzig in der Bereitstellung der Adresse bestand. Insbesondere wurden die Aufträge in der Region Zürich vom ausserkantonalen Hauptsitz aus angefahren und können nicht dem Standort in der zürcherischen Gemeinde B zugeschrieben werden. Die Räumlichkeiten in B haben damit eine rein passive Funktion, eine eigene Aktivität fand dort nicht statt (vgl. Beispiel bei de Vries Reilingh, § 11 N 32). Eine solche bloss Marketingfunktion durch Präsenz stellt keine quantitativ wesentliche Geschäftstätigkeit dar. Gelegentliche Anrufe von der zürcherischen Gemeinde B aus reichen nicht aus, um diese Beurteilung umzustossen.

d) Diese Beurteilung weicht von derjenigen im Rekursentscheid vom 23. Februar 2016 ab. Dies lässt sich indessen rechtfertigen, da es sich dort um einen Beweislastentscheid zuungunsten der Rekurrentin handelte, da sie dem vom kantonalen Steueramt erbrachten Hauptbeweis nichts entgegen zu halten vermochte. Vorliegend bestand demgegenüber mehr Klarheit über die Verhältnisse, und zwar wegen den Untersuchungen des Revisors des kantonalen Steueramts des Sitzkantons, nicht der Angaben der Rekurrentin selber. Da es sich um einen ausgesprochenen Grenzfall handelt, vermögen letztlich bereits geringe Änderungen den Ausschlag zu geben.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Rekurrentin in der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 der Steuerhoheit des Kantons Zürich nicht unterliegt.

[...]