

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2019.10

Entscheid

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,
c/o C AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (ab 1.1.2015)

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Rekurrentin) bezweckt Ihr statutarischer Sitz befindet sich gemäss Handelsregister bei "c/o B AG, ...strasse 2, Zuger Gemeinde C".

Mit Aktennotiz vom 20. Juli 2017 hielt der stellvertretende Teamleiter Buchprüfung des kantonalen Steueramts in Sachen D, einziger Verwaltungsrat und einziger Mitarbeiter der Rekurrentin, fest: "Die Buchprüfungen [der in Steuersachen von der Rekurrentin vertretenen Personen] finden jeweils in einem separaten Büroraum, der zur Wohnung von Herrn D gehört, statt. Mehrere Revisoren/-innen haben Herrn D an der ...strasse 29, Zürcher Gemeinde E, zur Vornahme von Buchprüfungen verschiedener Dossiers besucht."

In der Auflage vom 1. November 2017 hielt das kantonale Steueramt einleitend fest, dass Abklärungen hinsichtlich der Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Zürich erforderlich seien, da die einzige für diese unterschiftsberechtigte Person ihren Wohnsitz im Kanton Zürich habe und die "c/o Adresse" auf eine reine Domiziladresse hindeute. Aus diesen Gründen forderte der Steuerkommissär die Rekurrentin zur Beantwortung folgender Fragen bzw. zur Einreichung der nachfolgend erwähnten Unterlagen auf:

"1. Detaillierte Schilderung wie sich die Geschäftstätigkeit in den Jahren 2014 und 2015 abgespielt hat:

- Wo werden die Kunden empfangen bzw. akquiriert?
- Wo werden die alltäglichen Büroadministrationen erledigt (Vorbereitungsarbeiten, Korrespondenzen, Offerten, Rechnungen, Belegeablage, etc.). Steht dem Geschäftsführer an seinem Wohnsitz ein geeignetes Büro zur Verfügung?
- Welche Personen arbeiten in der Zuger Gemeinde C und mit welchem Pensum? Bitte belegen Sie uns dies anhand von Stundenrapporten, Visitenkarten aller Angestellten (mit ersichtlichen Öffnungszeiten), etc.

2. Kontenblätter Mietaufwand pro 2014 und 2015, sowie alle Kopien aller Mietverträge.

3. Wie waren die Mietverhältnisse in der Zuger Gemeinde C: Alleinige Nutzung oder gemeinsame Nutzung mit dem Vermieter oder anderen Parteien? Bitte belegen Sie uns gegebenenfalls den Besitz von eigenen Schlüsseln (z.B. anhand von Schlüsselübergabeprotokollen, etc.).

4. Nachweis der Strom-, Telefon- und Parkplatzkosten in der Zuger Gemeinde C."

Die Auflage blieb unerfüllt und wurde am 30. November 2017 erfolglos gemahnt. Mit Entscheid vom 19. September 2018 beanspruchte das kantonale Steueramt ab dem Jahr 2015 die Steuerhoheit des Kantons Zürich über die Rekurrentin.

B. Am 18. Oktober 2018 erhob die Rekurrentin Einsprache. Das kantonale Steueramt wies diese mit Entscheid vom 5. Dezember 2018 ab.

C. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 7. Januar 2019 Rekurs und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids. Das kantonale Steueramt schloss am 13. Februar 2019 auf Abweisung des Rechtsmittels.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 diesem, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 55 N 7 f., auch zum Folgenden). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen.

b) 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.). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es selbstredend ausgeschlossen, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen sind, denn es fehlt dabei von vornherein am notwendigen Unterordnungsverhältnis (vgl. BGr, 3. Juni 1959, E. 3.4, in: Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, I B, Nr. 9). In konstanter Rechtsprechung hält das Bundesgericht in etwas abgeschwächter Form richtigerweise dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1).

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. BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2; Übersicht in Heiling/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 und 752).

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 in der Regel der Ort der Verwaltungsratssitzungen oder der Generalversammlungen, denn die wichtigen Entscheidungen werden meist vorher recherchiert, vorbereitet, verhandelt und gefasst. Ebenso wenig kommt es auf den Wohnsitz der Aktionäre an, jedenfalls dann, wenn ihre Entscheidungen und Tätigkeiten nicht aufgrund eines Arbeitsverhältnisses oder ihrer Organfunktion der Gesellschaft zuzuordnen sind.

c) Rechtsprechung und Kommentatoren haben eine Reihe von Beispielen genannt bzw. Indizien herausgearbeitet, die für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen:

- 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 allenfalls 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.

d) 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. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. §§ 133 ff. StG). In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der steuerrechtliche (Wohn-)Sitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Der Steuerpflichtigen kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1). Eine in der Vorperiode oder gar zu Beginn der strittigen Steuerperiode bestehende, rechtskräftig festgestellte Steuerpflicht ist als wahrscheinlich anzusehen, was dazu führen muss, dass der Steuerpflichtige in der nachfolgenden Periode die Begründung des neuen (statutarischen oder faktischen) Sitzes zu substantiieren und zu beweisen hat. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheidet sich durch das vergangenheitsbezogene Element entscheidend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, welches der Behörde in einem ersten Schritt die Glaubhaftmachung der – gegenwärtigen – Wahrscheinlichkeit eines im alten Kan-

ton bestehenden Sitzes aufzuerlegen scheint (VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00143, E. 3.1.3).

2. a) Das kantonale Steueramt stützt die Annahme, der tatsächliche Sitz der Rekurrentin befinde sich im Kanton Zürich, zusammengefasst auf folgende Überlegungen:

- Die Rekurrentin verfügt über keine eigenen Räumlichkeiten am statutarischen Sitz, sondern lediglich über eine c/o Adresse;
- Der Festnetzanschluss der Rekurrentin lautet gemäss Telefonverzeichnis search.ch auf verschiedene Gesellschaften;
- Der einzige Unterschriftsberechtigte sowie einzige Mitarbeiter der Rekurrentin wohnt in der Zürcher Gemeinde E.

b) Die Rekurrentin wendet dagegen ein, das Tagesgeschäft werde direkt beim Kunden erbracht, weswegen sie über keine Räumlichkeiten am statutarischen Sitz verfügen müsse. Die Geschäftsführungstätigkeit beschränke sich auf Fakturierung der erbrachten Dienstleistungen sowie Erledigung geschäftlich bedingter Korrespondenz mit Versicherungen und Behörden. Die Geschäftstätigkeit sowie die Verwaltung der Gesellschaft benötigten weniger als 10% der effektiven Arbeitszeit des zur Vertretung befugten Verwaltungsrats. Da das Tagesgeschäft am Sitz der Kunden erbracht werde, sei die telefonische Erreichbarkeit über den Telefonanschluss am Rechtsdomizil der B AG sichergestellt. Eine allfällige Unterstellung der Rekurrentin unter Zürcher Steuerhoheit würde erst ab 1. Januar 2018 anerkannt, da eine rückwirkende Unterstellung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits sowie der korrekten Erfassung des Geschäftsergebnisses aufgrund der Periodizität verstosse. Ferner könne die rückwirkende Unterstellung auch eine Doppelbesteuerung der ausgewiesenen Geschäftsergebnisse durch den Kanton Zug bzw. den Kanton Zürich zur Folge haben.

c) aa) Offenkundig findet in der Zuger Gemeinde C keinerlei Aktivität der Rekurrentin statt. Etwas Anderes macht sie nicht geltend. Nach ihrer eigenen Aussage werden die Telefonate von einer Drittfirma (somit im Auftrag) entgegengenommen und sind Räumlichkeiten am statutarischen Sitz nicht nötig. Personal der Rekurrentin ist in der Zuger Gemeinde C nicht vorhanden. Wo die Geschäftstätigkeit und die Verwaltung

der Gesellschaft stattfinden, erwähnt die Rekurrentin nicht. Indes räumt sie einspracheweise selbst ein, dass die Buchprüfungen von Gesellschaften, bei welchen sie als Vertreterin fungiert, wegen der Nähe zu den Kunden sowie des zur Verfügung stellen des hierfür benötigten Raums am Wohnsitz des einzigen Verwaltungsrats in der Zürcher Gemeinde E stattfinden. Aufgrund des Umstands, dass in der Zürcher Gemeinde E Räumlichkeiten und Geschäftsunterlagen vorhanden sind, nicht jedoch in der Zuger Gemeinde C, ist im Sinn der natürlichen Vermutung davon auszugehen, dass sich der Sitz der Rekurrentin im Kanton Zürich befindet. Der Rekurrentin obliegt der Gegenbeweis, dass sich der tatsächliche Sitz in der Zuger Gemeinde C befindet. Diesen hat sie jedoch nicht erbracht.

bb) Die Pflichtigen bringt weiter vor, dass die Unterstellung unter Zürcher Steuerhoheit vor dem 1. Januar 2018 gegen Treu und Glauben verstosse.

Der Grundsatz von Treu und Glauben, der in Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) ausdrücklich als ein Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns genannt wird und aus Art. 9 BV folgt, schliesst in erster Linie den Schutz des berechtigten Vertrauens ein. Jede Partei soll dem gegebenen Wort treu bleiben, und die Gegenpartei soll diesem Wort Glauben schenken, d.h. darauf vertrauen dürfen. Der Grundsatz gilt auch im Steuerrecht, und zwar sowohl für die Steuerbehörden wie auch für die Steuerpflichtigen in einem wechselseitigen Verhältnis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 53 ff. StG, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). In diesem Grundsatz ist auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens enthalten. Sowohl die Steuerbehörde als auch die steuerpflichtige Person dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist jedoch im Allgemeinen darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilt als in früheren; eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Einschätzung neu überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 87 StG, mit weiteren Hinweisen).

Auch wenn das kantonale Steueramt in früheren Jahren den Sitz in der Zuger Gemeinde C akzeptiert haben sollte, stand dies einer Überprüfung der in der Steuerperiode 2015 vorliegenden Verhältnisse nicht entgegen. Zudem lassen sich den Akten keine Umstände entnehmen, die aufgrund von Treu und Glauben einer gesetzmässigen Rechtsanwendung im Weg stünden. Auch kann nicht von einem widersprüchlichen Verhalten des kantonalen Steueramts gesprochen werden.

cc) Es ist Aufgabe des Steuerrekursgerichts, die angefochtenen Einspracheentscheide zu überprüfen (§ 147 Abs. 3 StG). Nicht zu den Aufgaben des Gerichts gehört indessen, Verhandlungen mit ausserkantonalen Steuerbehörden zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung zu führen. Letztlich ist das Bundesgericht dazu berufen, interkantonale Doppelbesteuerungskonflikte zu lösen (vgl. zur Vorgehensweise: Beusch/Broger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 44 N 25). Somit dringt das Argument einer allfälligen Doppelbesteuerung nicht durch.

dd) Nicht ersichtlich ist schliesslich, inwiefern die (rückwirkende) Unterstellung der Rekurrentin unter Zürcher Steuerhoheit der korrekten Erfassung des Geschäftsergebnisses aufgrund der Periodizität widersprechen sollte. Die Buchhaltung der Pflichtigen wird dadurch nicht tangiert.

3. Somit ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]