

# HAUPTSTEUERDOMIZIL JURISTISCHER PERSONEN: INTERNATIONAL UND INTERKANTONAL

## Rechtslage, Planungsmöglichkeiten und Grenzen (1. Teil)\*

**Die jüngsten Urteile des Zürcher Verwaltungsgerichts zum Hauptsteuerdomizil im internationalen und interkantonalen Verhältnis haben gezeigt, dass die Grenzen näher gerückt sind. In drei Teilen wird der Frage nachgegangen, unter welchen Voraussetzungen der Fiskus an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton anknüpfen kann.**

Im 1. Teil wird zuerst ein Blick auf die internationalen *Leading Cases* geworfen und anschliessend der Begriff «Domizil» genauer untersucht, zuerst der Begriff «Rechtsdomizil» im Handelsrecht und dann der Begriff «Hauptsteuerdomizil» im internationalen und interkantonalen Steuerrecht.

### 1. EINLEITUNG

Eine Grenze der internationalen und interkantonalen Steuerplanung bildet der *Ort der tatsächlichen Verwaltung*. Die moderne Kommunikationstechnik und die dezentrale Arbeitsorganisation machen es immer schwieriger, im Einzelfall einen geografischen Schwerpunkt der Geschäftsführung auszumachen [1]. *Heinrich Jud* hatte bereits vor rund 25 Jahren auf diese Schwierigkeit und die Einsatzmöglichkeiten von Video- und Telefonkonferenzen sowie elektronischen Briefkästen hingewiesen [2]:

«Mit Hilfe dieser weit verbreiteten elektronischen Einrichtungen kann die Führung eines Unternehmens an wechselnden Standorten und völlig losgelöst von Büroeinrichtungen am statutarischen Sitz vorgenommen werden.»

Die Ausgangsfrage des vorliegenden Beitrags bildet die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Fiskus das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im internationalen bzw. interkantonalen Verhältnis an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton anknüpfen kann.

Heinrich Jud machte eine weitere interessante Aussage [3]: «In manchen Fällen wird auch nicht gerechtfertigt sein, den Wohnort des Verwaltungsrates ersatzweise zur Bestimmung des

tatsächlichen Gesellschaftssitzes beizuziehen. Ein solcher Bezug ist nur dann möglich, wenn die Geschäftsführung klar diesem Gesellschaftsorgan zugeordnet werden kann.»

In den *neuen* Fällen aus der Rechtsprechung und der Beratungspraxis wurde diese Ausnahme zur Regel, wonach der Fiskus das Hauptsteuerdomizil an den *Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats* anknüpfte. Diesen Fällen war eine *besondere* Sachverhaltskonstellation gemeinsam: Der Alleinaktionär war gleichzeitig geschäftsführender Verwaltungsrat, der die Geschäftsführung dezentral im In- oder Ausland wahrgenommen hatte. Im Steuerverfahren bestand die Argumentation der Gesellschaft häufig darin, die Geschäftsführung würde dezentral wahrgenommen, weshalb sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung *irgendwo im Ausland* bzw. *irgendwo in der Schweiz* befinden würde. Die *Anschlussfrage* lautet: Ist das eine erfolgreiche Argumentation?

Um die Bedeutung der neuen Fälle besser erkennen, verstehen und einordnen zu können, werden wir zunächst einen Blick auf die internationalen *Leading Cases* werfen. Anschliessend werden wir den Begriff «Domizil» genauer untersuchen, zuerst den Begriff «Rechtsdomizil» im Handelsrecht und dann den Begriff «Hauptsteuerdomizil» im Steuerrecht. Anschliessend wird ein Seitenblick auf die *gemein- und steuerstrafrechtliche* Bedeutung des Rechts- und des Hauptsteuerdomizils geworfen. Bevor wir im Hauptteil die *neuen* Fälle aus der Rechtsprechung und der Beratungspraxis untersuchen und als Ergebnis die Ausgangs- und die Anschlussfrage beantworten, werden die *Leading Cases* zum Begriff «Hauptsteuerdomizil» im internationalen und interkantonalen Verhältnis analysiert.

### 2. INTERNATIONALE LEADING CASES

**2.1 De Beers (1906) und Wood v. Holden (2006).** Ein *Leading Case* ist das *De-Beers-Urteil* aus dem Jahr 1906, in dem das House of Lords den *central management and control test* aufgestellt hat [4]. Nach dem *central management and control test* wird das Schwergewicht nicht auf den Ort der Verwaltungsratssitzungen gelegt, *soweit* ein Direktor die ganze Leitungsmacht



MARCEL R. JUNG,  
DR. IUR. ET LIC. OEC. HSG,  
LL.M., RECHTSANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PARTNER,  
REICHLIN HESS AG,  
ZUG

des Verwaltungsrats ausüben kann [5]. Diese Voraussetzung war im De-Beers-Urteil aufgrund der *besonderen* Sachverhaltskonstellation nicht erfüllt. Die Statuten von *De Beers Consolidated Mines Ltd* erlaubten, so wie dies zur damaligen Kolonialzeit üblich war, keine Delegation der Geschäftsführung nach unten an lokale Direktoren. Nur der Verwaltungsrat als Ganzes oder ein Ausschuss des Verwaltungsrats waren berechtigt, Geschäftsführungsentscheide zu fällen. Der Ort der Verwaltungsratssitzungen war in Grossbritannien, weshalb De Beers Consolidated Mines Ltd in Grossbritannien und nicht am Sitz in Südafrika ansässig war.

Im Jahr 2006 hat der Court of Appeals in der Sache *Wood v. Holden* den *central management and control test* bestätigt [6]. Die *Eulalia Holding BV* kaufte und verkaufte im Jahr 1996 innerhalb von drei Monaten eine 49,99%-Beteiligung an der *Ron Wood Greetings Card Holdings Ltd*. Der Court of Appeals hat in seinem Urteil den *central management and control test* weiterentwickelt. Es sind zwei Fallkategorien zu unterscheiden: Fälle, in denen Geschäftsleitung und Kontrolle der Gesellschaft durch ihre formellen Leitungsorgane (Verwaltungsrat und Generalversammlung) ausgeübt werden, und Fälle, in denen die Funktionen dieser formellen Leitungsorgane in dem Sinne von anderen Personen an sich gerissen werden, dass Geschäftsleitung und Kontrolle ohne Berücksichtigung der formellen Leitungsorgane ausgeübt werden. Nach dieser *Zwei-Schritte-Methode* ist im Einzelfall dann von der konkreten Ausgestaltung der Leitungsorganisation abzuweichen, wenn sie *faktisch* umgangen wird. Im *Wood-v.-Holden-Urteil* unterzeichneten und vollzogen die lokalen Direktoren die Kaufs- und Verkaufsverträge und wurden somit nicht umgangen. *Eulalia Holding BV* war daher am *Ort der Direktorensitzung bzw. am Sitz* in den Niederlanden ansässig.

Der *central management and control test* entspricht (entgegen einer weit verbreiteten Auffassung) weitgehend dem abkommensrechtlichen Begriff des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung (*place of effective management*) in Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) [7]. Mit dem Update des Kommentars zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2008 wurde klargestellt, dass der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane keine Bedeutung zukommt, *soweit* sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt [8]. Der Test entspricht auch weitgehend der herkömmlichen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Ort der tatsächlichen Verwaltung, wonach die Geschäftsleitung von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane abzugrenzen ist, *soweit* sich diese auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt [9]. Nach der Bundesgerichtsformel sind der Ort der Verwaltungsratssitzungen und der Generalversammlungen sowie der Wohnsitz der Aktionäre nicht entscheidend [10].

**2.2 Vestey-Brüder und BEPS-Projekt der OECD.** Seit der Veröffentlichung des BEPS-Berichts im Jahr 2013 durch die OECD beherrscht ein Wort die Steuerwelt: *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* [11]. Das BEPS-Projekt der OECD gegen die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und die Gewinnverlagerung hat einen erheblichen Einfluss auf das interna-

tionale und unilaterale Steuerrecht der Mitglied- und Drittstaaten. Gegenstand des Aktionsplans 6 (Abkommensmissbrauch) ist auch die bilaterale Anknüpfung der Ansässigkeit juristischer Personen [12].

BEPS ist kein neues Phänomen. Zu den BEPS-Pionieren gehören die Vestey-Brüder aus Liverpool [13]. Die Vestey-Brüder waren vor mehr als 100 Jahren Gründer einer der ersten integrierten Weltkonzerne und internationalen Fleischhandelskonzerne. Mithilfe von Kühlanlagen konnte das (damals noch nicht inkorporierte) Unternehmen Fleisch aus Argentinien und den USA nach Liverpool verfrachten. Als Grossbritannien im Jahr 1914 mit der Kriegssteuer das Welteinkommensprinzip für die Unternehmensbesteuerung einführte, verlegten die Vestey-Brüder im Jahr 1915 ihren Wohnsitz ins Ausland, zuerst nach Chicago und kurze Zeit später nach Buenos Aires. Je länger der Krieg andauerte, desto grösser wurde ihr Wunsch, nach Hause zurückzukehren. Im Jahr 1919 kehrten die Vestey-Brüder nach Hause zurück, zunächst nur als Besucher, um für die Abschaffung des Welteinkommensprinzips zu lobbyieren. *William Vestey* erklärte der British Royal Commission on Taxation, dass er es vorziehen würde, nach Grossbritannien zurückzukehren, um dort zu leben, zu arbeiten und zu sterben, sofern den Brüdern zugesichert werde, dass ihre Unternehmensgewinne nicht höher besteuert werden als jene von American Beef Trust, ihrer grössten Konkurrenz aus den USA. Das Problem der Unternehmensbesteuerung erklärte er wie folgt:

«In a business of this nature you cannot say how much is made in one country and how much is made in another. You kill an animal and the product of that animal is sold in 50 different countries. You cannot say how much is made in England and how much is made abroad.» [14]

Im Jahr 1921 begann der Völkerbund mit den Arbeiten an einem Musterabkommen für die *Vermeidung der Doppelbesteuerung*, die im Jahr 1928 abgeschlossen wurden [15]. Während dieser Zeit entwickelten die Vestey-Brüder ihr BEPS-Konzept zur *doppelten Nichtbesteuerung*: Das BEPS-Konzept bestand in der Verschiebung des Gewinns in die *steuergünstige Mitte*. Mit Hilfe der Verrechnungspreise konnte der Gewinn auf dem Weg von den USA und von Argentinien nach Liverpool in der Karibik verbucht werden.

Im BEPS-Bericht der OECD aus dem Jahr 2013 werden die Aktionspläne mit dem Argument gerechtfertigt, die Prinzipien des internationalen Steuerrechts, die in den 1920er-Jahren vom Völkerbund entwickelt wurden, seien nicht mehr zeitgemäss [16]. Der Blick zurück zu den Vestey-Brüdern hat jedoch gezeigt, dass BEPS von Anfang an ein Problem der Unternehmensbesteuerung war. Der noch im Jahr 2013 veröffentlichte BEPS-Aktionsplan umschreibt das *Anti-BEPS-Konzept*, das zeigt, was die OECD mit dem BEPS-Projekt tatsächlich erreichen will: Unternehmensgewinne sollen *dort besteuert* werden, wo die *wirtschaftliche Tätigkeit*, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird und wo die *Wertschöpfung stattfindet* [17]. Es liegt auf der Hand, dass die Anknüpfung der Unternehmensbesteuerung an die wertschöpfenden Tätigkeiten zu einer internationalen Steuerumverteilung führen wird.

### 3. RECHTSDOMIZIL IM HANDELSRECHT

**3.1 Sitz.** Eine juristische Person kann ihren Sitz in der Schweiz grundsätzlich – unabhängig vom Ort der tatsächlichen Verwaltung – frei wählen [18]. Kapitalgesellschaften müssen den gewählten Sitz in den Statuten festhalten und im Handelsregister eintragen lassen [19]. Mit Sitz ist eine politische Gemeinde gemeint [20].

**3.2 Rechtsdomizil.** Im Handelsregister ist zusätzlich zum Sitz auch das Rechtsdomizil der Rechtseinheit einzutragen [21]. Das *Rechtsdomizil* ist die Adresse, unter der die Rechtseinheit an ihrem Sitz erreicht werden kann, mit den folgenden Angaben: Strasse, Hausnummer, Postleitzahl und Ortsname [22].

Im Handelsregisterrecht sind zwei Arten von Rechtsdomizilen zulässig [23]: Die Rechtseinheit verfügt an der angegebenen Adresse über eigene Büroräumlichkeiten und einen mit der Firma angeschriebenen Briefkasten. Verfügt die Rechtseinheit an ihrem Sitz über kein eigenes Rechtsdomizil, so muss im Handelsregister angegeben werden, bei wem sich das Rechtsdomizil befindet (c/o-Adresse). Der im Handelsregister eingetragene Domizilhalter (z. B. Treuhandgesellschaft oder Anwaltskanzlei) nimmt in den eigenen Büros die an die Rechtseinheit gerichtete Post in Empfang und leitet diese an die verantwortlichen Organe der Rechtseinheit weiter.

**3.3 Briefkastendomizil.** Ein Briefkastendomizil ist nicht zulässig. Ein *Briefkastendomizil* im Sinne des *Handelsregisterrechts* liegt vor, wenn die Rechtseinheit an ihrem Sitz bloss die postalische Erreichbarkeit sicherstellt, sodass Briefsendungen *automatisch* von einer Postfachadresse an eine Hauptadresse weitergeleitet werden [24].

Das eigene Rechtsdomizil und das Rechtsdomizil bei einem Dritten müssen ein «*administratives Leistungsangebot*» gewährleisten, das insbesondere die Entgegennahme von Urkunden und Mitteilungen aller Art sowie die Aufbewahrung von geschäftsrelevanten Dokumenten umfasst [25]. Ein physischer Briefkasten, der sporadisch geleert wird, oder ein elektronischer Briefkasten genügen nicht [26]. Die Rechtseinheit muss für Behörden (u. a. für die Zustellung amtlicher Dokumente, Aufbewahrung von Dokumenten) und Private (u. a. für vertragliche Ansprüche, Konsumentenschutzaspekte) *physisch* erreichbar sein.

### 4. HAUPTSTEUERDOMIZIL IM STEUERRECHT

**4.1 Hauptsteuerdomizil im internationalen Verhältnis.** Die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern knüpfen das *Hauptsteuerdomizil* juristischer Personen im *internationalen* Verhältnis an zwei *alternative* Kriterien an: Sitz in der Schweiz und tatsächliche Verwaltung in der Schweiz [27]. Eine juristische Person mit Sitz im Ausland hat somit auch dann in der Schweiz ein Hauptsteuerdomizil (sog. Doppelansässigkeit), wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet [28].

Im internationalen Verhältnis wird für die Anerkennung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung am ausländischen Sitz eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* vorausgesetzt, die tatsächlich eigenständige Geschäftsführungsentscheide

fällt und nicht systematisch umgangen oder allzu stark instrumentalisiert (z. B. Personalunion) wird [29].

### 4.2 Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis

**4.2.1 Massgeblichkeitsgrundsatz.** Die kantonalen Steuern knüpfen das *Hauptsteuerdomizil* juristischer Personen im *interkantonalen* Verhältnis ebenfalls an zwei Kriterien an: Sitz im Kanton und tatsächliche Verwaltung im Kanton [30]. Diese Anknüpfung ist jedoch – im Unterschied zum internationalen Steuerrecht – nicht alternativ. Im interkantonalen Verhältnis gilt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der *Grundsatz der Massgeblichkeit* des statutarischen Sitzes [31]. Nach diesem Grundsatz gilt der statutarische Sitz als Hauptsteuerdomizil, es sei denn, dieser stellt bloss ein *Briefkastendomizil* dar. Nur in diesem Ausnahmefall befindet sich das Hauptsteuerdomizil nicht am ausserkantonalen Sitz, sondern am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Bei der Prüfung des Hauptsteuerdomizils im interkantonalen Verhältnis ist somit eine *Zwei-Schritte-Methode* anzuwenden: Im *ersten* Schritt ist zu prüfen, ob der statutarische Sitz ein Briefkastendomizil darstellt und daher als künstlich erschaffen erscheint. Nur dann, wenn diese Frage zu bejahen ist, ist im *zweiten* Schritt die Frage zu prüfen, ob sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton befindet.

Der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes sind faktische Grenzen gesetzt: Eine c/o-Adresse ohne eigene Büroräumlichkeiten und ohne eigenes Personal vermag kaum ein Hauptsteuerdomizil am ausserkantonalen Sitz begründen. Es müssen Investitionen in Leitungsorgane und/oder in die Infrastruktur am ausserkantonalen Sitz getätigt werden. Im interkantonalen Verhältnis wird für die Anerkennung des Hauptsteuerdomizils am ausserkantonalen Sitz – im Unterschied zum internationalen Steuerrecht – keine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* und – im Unterschied zum Handelsregisterrecht – nicht bloss ein *minimales administratives Leistungsangebot*, sondern eine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* vorausgesetzt, die tatsächlich für geschäftliche und administrative Funktionen (nicht notwendigerweise für *Geschäftsführungsfunktionen*) genutzt wird und nicht bloss künstlich erschaffen erscheint. Es wird – im Unterschied zum internationalen Steuerrecht – nicht vorausgesetzt, dass sich am ausserkantonalen Sitz die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person befindet. Die Anforderungen zur Begründung des Hauptsteuerdomizils am ausserkantonalen Sitz sind im interkantonalen Verhältnis aufgrund des Massgeblichkeitsgrundsatzes *tiefer* als im internationalen Verhältnis [32].

**4.2.2 Briefkastendomizil.** Ein Briefkastendomizil begründet kein Hauptsteuerdomizil am ausserkantonalen Sitz der juristischen Person, auch wenn es die handelsregisterrechtlichen Voraussetzungen eines Rechtsdomizils bei einem Dritten erfüllt. Ein *Briefkastendomizil* im Sinne des *Steuerrechts* liegt vor, wenn keine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* vorhanden ist, zum Beispiel wenn ein Beauftragter (z. B. ein Treuhänder oder ein Rechtsanwalt) der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung stellt und Briefsendungen entgegennimmt und an die verantwortlichen Organe mit Wohn-

sitz in einem anderen Kanton weiterleitet oder wenn zwar eine minimale funktionstüchtige Infrastruktur vorhanden ist, diese jedoch nicht tatsächlich für geschäftliche und administrative Funktionen genutzt wird und bloss künstlich erschaffen erscheint.

### 4.3 Ort der tatsächlichen Verwaltung

**4.3.1 Bundesgerichtsformel.** Das Bundesgericht verwendet in seiner herkömmlichen Rechtsprechung die folgende Formel, um nach den Trägern der Geschäftsführung zu suchen:

«Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung einerseits von der blossen administrativen Verwaltung und andererseits von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sich diese auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Nicht entscheidend ist sodann der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre [...]» [33]

Mit Verweis auf die Bundesgerichtsformel wird weitverbreitet die Auffassung vertreten, die Geschäftsführung sei *nach unten* und *nach oben* abzugrenzen. *Nach unten* sei die Geschäftsführung von der blossen administrativen Verwaltung und *nach oben* von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane abzugrenzen. Dieses methodische Vorgehen geht davon aus, dass sich die Geschäftsführung *irgendwo* in der Mitte befinden würde.

**4.3.2 Zwei-Schritte-Methode und Faktizitätsprinzip.** An dieser Stelle ist ein kurzer Seitenblick auf das Aktienrecht notwendig, um die Bundesgerichtsformel, die sich auf die aktienrechtliche Leitungsorganisation bezieht, besser verstehen zu können: Die Träger der Geschäftsführung sind grundsätzlich *ganz oben*. Die Geschäftsführung steht grundsätzlich den Mitgliedern des Verwaltungsrats zu [34]. Diese Form der Leitungsorganisation ist typisch für kleinere Unternehmen und entspricht der *besonderen* Sachverhaltskonstellation, die den *neuen* Fällen aus der Rechtsprechung und der Beratungspraxis gemeinsam war.

Der Verwaltungsrat kann die Geschäftsführung ganz oder teilweise zur Seite an einzelne Delegierte oder *nach unten* an Direktoren oder an eine Geschäftsleitung übertragen [35]. Diese Leitungsorganisation ist typisch für mittlere, grössere und multinationale Unternehmen.

Um herauszufinden, welche natürlichen Personen die Geschäftsführungsfunktionen ausüben, ist im Einzelfall die konkrete Ausgestaltung der Leitungsorganisation zu untersuchen. Das methodische Vorgehen besteht in der Abgrenzung der Geschäftsführung von *ganz oben* nach *unten*. Aus diesem Grund steht in der Bundesgerichtsformel das kleine Wort «soweit», das an die aktienrechtliche Möglichkeit der Delegation der Geschäftsführung durch den Verwaltungsrat *nach unten* an Direktoren anknüpft. Es handelt sich um das gleiche methodische Vorgehen wie im *central management and control test* im De-Beers-Urteil aus dem Jahr 1906. Der Ort der *Verwaltungsratssitzungen* ist auch im Schweizer Steuerrecht ein Kriterium zur Ermittlung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung einer Aktiengesellschaft, *sofern* der Verwaltungsrat keine Zirkularbeschlüsse fasst [36] und die Geschäftsführung

nicht nach unten an Direktoren delegiert hat [37]. Insoweit ist die Bundesgerichtsformel, wonach der Ort der *Verwaltungsratssitzungen* nicht entscheidend sei, im Einzelfall im Lichte der konkreten Leitungs- und Arbeitsorganisation zu präzisieren. Der Blick auf das Wood-v.-Holden-Urteil hat gezeigt, dass der Ort der Verwaltungsratssitzungen zum Beispiel bei Holdinggesellschaften dann von Bedeutung sein kann, wenn die Geschäftsführung von *mehreren* Verwaltungsräten *selber* wahrgenommen wird und die wenigen Geschäftsführungsentseide tatsächlich an einem *bestimmten Ort* und gemeinsam getroffen werden. In einem solchen Fall kann nicht gesagt werden, dem Ort der Verwaltungsratssitzungen komme überhaupt keine Bedeutung zu.

Nach dem methodischen Vorgehen der Bundesgerichtsformel ist bei der Suche nach den Trägern der Geschäftsführung eine *Zwei-Schritte-Methode* anzuwenden [38]: Im *ersten* Schritt ist zu prüfen, ob die *rechtliche Selbstständigkeit* der juristischen Person anzuerkennen ist. Ein *Durchgriff* ist dann gerechtfertigt, wenn das Spiel der juristischen Person miserabel gespielt wird (z. B. krasse Missachtung der Formvorschriften bzw. der Organisations- und Geschäftsführungsvorschriften, Vermischung von Vermögenswerten). Die Aberkennung der rechtlichen Selbstständigkeit der juristischen Person und somit der steuerrechtliche Durchgriff ist eine *Ultimatio-Rchtsfolge des Rechtsmissbrauchs* [39].

Wird das Spiel der juristischen Person einigermaßen gut gespielt, dann ist im *zweiten* Schritt zu prüfen, ob die *rechtliche Eigenständigkeit* der juristischen Person anzuerkennen ist. Es geht hierbei um das Spiel der Leitungsorgane der Gesellschaft. Werden die Leitungsorgane systematisch umgangen und/oder wird die Gesellschaft allzu stark instrumentalisiert («*inkorporierte Betriebsabteilung*»), dann ist die Anerkennung der rechtlichen Eigenständigkeit der Gesellschaft nicht gerechtfertigt [40]. In diesem Fall befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am *Wohnsitz* und/oder *Arbeitsort* derjenigen natürlichen Person (z. B. Verwaltungsrat, Gesellschafter, wirtschaftlich Endbegünstigter), welche die Geschäftsführung *faktisch* an sich gezogen hat. Solange diese Grenze nicht überschritten wird und den Leitungsorganen gesagt wird, was diese tun sollen, und es diesen überlassen wird, dies zu tun, üben die Leitungsorgane die Geschäftsführung tatsächlich selber aus und fällen eigenständige Entschiede. Im Einzelfall ist dann von der konkreten Ausgestaltung der Leitungsorganisation abzuweichen, wenn sie systematisch umgangen und/oder allzu stark instrumentalisiert wird, sodass bei der Suche nach den *tatsächlichen* Trägern der Geschäftsführung das *Faktizitätsprinzip* gilt.

**4.4 Beweislastregel und Mitwirkungspflicht.** Die von Oskar Bosshardt im Jahr 1952 formulierte Beweislastregel, die eine Ausnahme zur Untersuchungsmaxime ist, hat sich zu einem festen Grundsatz in der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Zürcher Verwaltungsgerichts zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im internationalen und in jüngster Zeit auch im interkantonalen Verhältnis entwickelt [41]: Der Ort der tatsächlichen Verwaltung ist eine steuerbegründende Tatsache, sodass die Beweislast vollumfänglich bei der Steuerbehörde liegt. Dieser Hauptbeweis ist in

der Regel erbracht, wenn der von der Steuerbehörde angenommene Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton als *sehr wahrscheinlich* erscheint. Im Unterschied zum internationalen Verhältnis trägt die Steuerbehörde im interkantonalen Verhältnis auch die Beweislast, dass es sich beim Sitz im anderen Kanton um ein Briefkastendomizil handelt. Ist der Hauptbeweis erbracht, ist die juristische Person zur Mitwirkung verpflichtet: Die juristische Person hat dann den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb der Schweiz bzw. für die von ihr behauptete minimale funktionstüchtige Infrastruktur am Sitz im anderen Kanton bzw. wenn dieser Gegenbeweis nicht gelingt, für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen.

Bringt die juristische Person für den Gegenbeweis *hinreichende* Anhaltspunkte vor, sodass der von der Steuerbehörde angenommene Ort der tatsächlichen Verwaltung *nicht mehr* als sehr wahrscheinlich erscheint, ist nicht *in dubio pro fisco*, sondern im Zweifelsfall zugunsten der juristischen Person zu entscheiden. Die Beweislastregel von Oskar Bosshardt findet somit dann keine Anwendung, wenn die juristische Person hinreichende Anhaltspunkte vorgebracht und ihre Mitwirkungspflicht erfüllt hat. In diesem Fall muss die Steuerbehörde den von ihr angenommenen Ort der tatsächlichen Verwaltung *zweifelsfrei* beweisen, d. h., die Beweislast *geht zurück* auf die Steuerbehörde [42]. ■

**Anmerkungen:** \*Überarbeitete und erweiterte Fassung des Referats vom 11. November 2016, Domizil juristischer Personen (international und interkantonal) – Rechtslage, Planungsmöglichkeiten und Grenzen, Expertise, Seminar «Steuer- und Vermögensplanung für Privatpersonen». **1)** Im Lichte der globalisierten und virtuellen Welt nimmt im Aktienrecht die Bedeutung eines zentralen Tagungsortes immer mehr ab und die Bedeutung von dezentralen Tagungsorten immer mehr zu. Der Gesetzesentwurf der Botschaft (2016) zur Aktienrechtsrevision schlägt die Einführung von «virtuellen Generalversammlungen» und virtuellen Verwaltungsratssitzungen vor. Botschaft (2016), BBl 2017 399, Art. 701d Abs. 1 E-OR und Art. 713 Abs. 2 E-OR. **2)** Heinrich Jud, Zürcher Steuerpraxis (1992) 144 ff., 153. **3)** Heinrich Jud, Zürcher Steuerpraxis (1992) 144 ff., 153. **4)** House of Lords, 30 July 1906, (1906) A.C. 455 De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe (Surveyor of Taxes). **5)** John F. Avery Jones, Bulletin for International Taxation (2005) 20 ff. **6)** England and Wales Court of Appeal 26.1.2006, (2006) EWCA Civ 26, Wood v. Holden (HMIT). Siehe dazu Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 168 ff. **7)** Philip Owen, British Tax Review (2005) 390 ff.; Philip Owen, British Tax Review (2005) 186 ff.; Philip Owen, British Tax Review (2003) 296 ff.; Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 173. **8)** Der folgende mit dem 2000 Update in Ziff. 24 des Kommentars zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA aufgenommene Passus wurde mit dem 2008-Update wieder gestrichen: «The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined». Siehe zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA auch Peter Mäusli, BSK zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 4 N 165 ff. und N 181 ff. und Stefan Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA (2011/12) 373 ff. **9)** Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 168, 173. **10)** Siehe zur Bundesgerichtsformel Bundesgericht, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, E. 3; Bundesgericht, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2. **11)** OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013. **12)** Aktionsplan 6 (Abkommensmissbrauch) schlägt eine Neukonzeption der Ansässigkeit juristischer Personen in Art. 4 Abs. 3 OECD-MA und eine Neuformulierung der Ziff. 21 bis 24.1 des Kommentars zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA vor. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, Ziff. A.1. b) vi). Die Pri-

oritätsregel zugunsten des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung im Fall der Doppelansässigkeit soll gestrichen und durch ein Verständigungsverfahren ersetzt werden. **13)** Siehe dazu Sol Picciotto, International Business Taxation, 1992, 15 ff.; Sol Picciotto, Offshore: the state as legal fiction, in: Abbott/Hampton, Offshore finance centres and tax havens: the rise of global capital, 1999, 43 ff.; Sol Picciotto, Slicing a Shadow: Business Taxation in an International Framework, in: Hancher/Moran, Capitalism, Culture, and Economic Regulation, 1989, 11 ff. **14)** Evidence of Sir William Vestey, given 31 July 1919 to the British Royal Commission on the Income Tax, in: Sol Picciotto, International Business Taxation, 1992, 15. **15)** Ziff. 4 der Einführung des Kommentars zum OECD-MA. **16)** OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, 5. **17)** OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, Action 5, 18: «Existing domestic and international tax rules should be modified in order to more closely align the allocation of income with the economic activity that generates that income.» **18)** Art. 56 ZGB. Huguenin/Reitze, BSK-ZGB, 2014, Art. 56 N 1 ff. **19)** Art. 626 Ziff. 1 OR; Art. 764 Abs. 2 OR; Art. 776 Ziff. 1 OR; Art. 832 Ziff. 1 OR; Art. 117 Abs. 1 HRegV. **20)** Art. 117 Abs. 1 HRegV. **21)** Art. 117 Abs. 2 HRegV. **22)** Art. 2 Bst. c HRegV. **23)** Michael Gwelessiani, Praxiskommentar, 2016, Art. 2 N 10. Siehe dazu Handelsregisteramt des Kantons Zug, Merkblatt vom 1. Juli 2010 über das Rechtsdomizil. **24)** Michael Gwelessiani, Praxiskommentar, 2016, Art. 2 N 10; Amt für das Handelsregister, Praxismitteilung 2/15 vom 30. November 2015; Tagmann/Zihler, Reprax (2012) 48 ff., 53. **25)** Amt für das Handelsregister, Praxismitteilung 2/15 vom 30. November 2015. **26)** Michael Gwelessiani, Praxiskommentar, 2016, Art. 2 N 10. **27)** Art. 50 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG. Oesterhelt/Schreiber, BSK-DBG, 2017, Art. 50 N 1 ff.; Oesterhelt/Schreiber, BSK-StHG, 2017, Art. 20 N 1 ff. Siehe dazu auch Heilinger/Maute, Steuer Revue (2008) 742 ff. (1. Teil) und 838 ff. (2. Teil); Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2004, Art. 50 N 1 ff. **28)** Der Begriff «Ansässigkeit» ist ein abkommensrechtlicher Begriff (Art. 4 OECD-MA), weshalb der in der Praxis häufig verwendete Begriff «Doppelansässigkeit» an sich nur im abkommensrechtlichen Kontext zutreffend ist. **29)** Marcel R. Jung, Der Schweizer Treuhänder (2014/12) 1158 ff., 1161 ff.; Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 174 ff. **30)** Art. 20 Abs. 1 StHG. **31)** Oesterhelt/Schreiber, BSK-StHG, 2017, Art. 20 N 13; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2015, 47; Zweifel/Hunziker, BSK zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 2 ff. **32)** Das Bundesgericht könnte mit einer Praxisänderung eine alternative Anknüpfung des

Hauptsteuerdomizils im interkantonalen Verhältnis und damit eine Gleichbehandlung von ausländischen und inländischen juristischen Personen einführen. **33)** Siehe zur Bundesgerichtsformel zum Beispiel Bundesgericht, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, E. 3; Bundesgericht, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2. **34)** Art. 716b Abs. 3 OR. **35)** Art. 716b Abs. 1 OR. Die Oberleitung der Gesellschaft kann der Verwaltungsrat nicht übertragen (Art. 716a OR). **36)** Art. 713 Abs. 2 OR. **37)** Marcel R. Jung, Der Schweizer Treuhänder (2014/12) 1158 ff., 1161; Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 167; Harun Can, Enterprise services, Cahiers de droit fiscal international, Vol 97a, 2012, 669 ff., 671; Heilinger/Maute, Steuer Revue (2008) 742 ff. (1. Teil), 756; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2013, § 55 N 8; Heinrich Jud, Zürcher Steuerpraxis (1992) 144 ff., 150. A.M. Oesterhelt/Schreiber, BSK-DBG, 2017, Art. 50 N 21; Oesterhelt/Schreiber, BSK-StHG, 2017, Art. 20 N 25 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2004, Art. 50 N 6; Zweifel/Hunziker, BSK zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 13. Der Ort der Verwaltungsratssitzungen ist auch ein Kriterium zur Ermittlung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. Siehe dazu OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, Ziff. A.1. b) vi); Ziff. 24.1 des Kommentars zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. **38)** Marcel R. Jung, Der Schweizer Treuhänder (2014/12) 1158 ff., 1160 ff.; Marcel R. Jung, IFF Forum für Steuerrecht (2014) 162 ff. (2. Teil), 173 ff. **39)** Siehe dazu René Matteotti, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht der Schweiz, Diss. Bern 2003; Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA (2006/07) 675 ff. **40)** Siehe zur rechtlichen Eigenständigkeit und zur «inkorporierten Betriebsabteilung» im Aktienrecht Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2009, § 11 N 275. **41)** Oskar Bosshardt, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952, 233: «Wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt auf Grund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist, so lässt es sich rechtfertigen, dem Pflichtigen für das unwahrscheinliche Gegenteil den Gegenbeweis zu überlassen. Unter diesen Umständen darf die Steuerbehörde dem Pflichtigen zur Leistung des Gegenbeweises Frist ansetzen, in der Meinung, dass es dessen Sache sei, das Entlastungsmaterial zu suchen, zu ordnen und vorzulegen.» Siehe dazu bereits Bundesgericht, 6. März 1969, ASA (1971/72) 284, E. 3.c). **42)** Marcel R. Jung, Der Schweizer Treuhänder (2014/12) 1158 ff., 1161 ff.