

# HAUPTSTEUERDOMIZIL JURISTISCHER PERSONEN: INTERNATIONAL UND INTERKANTONAL

## Rechtslage, Planungsmöglichkeiten und Grenzen (3. Teil)

Im 3. Teil werden die neuen Fälle aus der Rechtsprechung und der Beratungspraxis untersucht und als Ergebnis die Ausgangsfrage – unter welchen Voraussetzungen der Fiskus an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton anknüpfen kann – beantwortet.

### 7. NEUE FÄLLE AUS DER STEUERPRAXIS

#### 7.1 Rechtsprechung

**7.1.1 Karussellgesellschaft (2014).** In diesem Zürcher-Nidwaldner-Fall geht es um eine Karussellgesellschaft [69]. Y. gründete am 3. Februar 2006 die Y. GmbH mit Sitz in einer Zürcher Gemeinde. Am 8. Juni 2007 wurde der Sitz in eine Schwyzer Gemeinde verlegt. Am 10. April 2008 wurde der Sitz weiter verlegt in eine Nidwaldner Gemeinde. Das Geschäftsmodell der Y. GmbH bestand in der Ansiedlung von ausländischen Gesellschaften. Die Y. GmbH mietete in den neuen Sitzkantonen Büroräume und vermietete diese weiter an die angesiedelten Gesellschaften. Im Kanton Nidwalden mietete die Y. GmbH Büroräume. Die Monatsmiete betrug insgesamt zwischen CHF 400, CHF 800 und CHF 1500. Y. war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Y. GmbH. Y. hatte Wohnsitz in einer Zürcher Gemeinde und führte dort ein Einzelunternehmen. Die Y. GmbH verwendete als Korrespondenzadresse und Telefonnummer die Arbeitsadresse von Y. Am 3. April 2012 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz zurück in den Kanton Zürich in die Wohnsitzgemeinde von Y. und wandelte sich gleichzeitig in die Z. AG um. Die Rechtsformumwandlung, die Firmenänderung und der Zürcher Gemeindefwechsel waren offensichtlich ein untauglicher Versuch, das *Karussell* zu verschleiern.

Für das Steuerjahr 2007 entstand zwischen dem Kanton Zürich und dem Kanton Schwyz kein Kompetenzkonflikt. Der Kanton Zürich machte ein *Scheindomizil* im Kanton Schwyz geltend und besteuerte die Y. GmbH am *bisherigen* Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich. Mit Verfügung vom

7. Mai 2013 machte das Kantonale Steueramt Zürich ein *Scheindomizil* auch im Kanton Nidwalden und daher die Steuerhoheit auch für die Steuerjahre 2008 bis 2011 geltend (sog. *Durchbesteuerung*). Die Veranlagungen des Kantons Nidwalden waren für die beiden Steuerjahre 2008 und 2009 bereits rechtskräftig. Es entstand für diese beiden Steuerjahre ein Kompetenzkonflikt. Der Kanton Nidwalden machte geltend, der Anspruch auf die Steuerhoheit des Kantons Zürich sei *verwirkt*.

Das Bundesgericht stellte fest, dass der Anspruch auf die Steuerhoheit ein Jahr nach Ablauf der auf die Steuerperiode folgenden Veranlagungsperiode verwirke (sog. n+2 Regel) [70]. Die Verwirkungsfrist des Steuerjahres 2008 bzw. 2009 war somit am 31. Dezember 2010 bzw. 31. Dezember 2011 abgelaufen. Das Kantonale Steueramt Zürich teilte dem Kanton Nidwalden mit Schreiben vom 27. Mai 2010 den Anspruch auf die Steuerhoheit mit. Der Anspruch auf die Steuerhoheit des Kantons Zürich war somit *nicht* verwirkt. Das Bundesgericht stellte weiter fest, dass es sich im Kanton Nidwalden um ein *Scheindomizil* handle, weshalb das bisherige Hauptsteuerdomizil der Y. GmbH im Kanton Zürich fortbestanden habe.

Die Z. AG hätte mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gleichzeitig auch die Aufhebung der rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons Nidwalden für die beiden Steuerjahre 2008 und 2009 mit einem Eventualantrag geltend machen können [71]. Die Z. AG hatte diese Möglichkeit übersehen, obschon Y. (wie das Bundesgericht feststellte) Jurist und dipl. Steuerexperte war. Die Z. AG hatte Glück: Das Steuergesetz des Kantons Nidwalden sieht für diesen Fall die Revision vor.



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

**7.1.2 Solothurner Geschäftsliegenschaft (2015).** In diesem Solothurner-BVI-Fall geht es um eine Immobiliengesellschaft [72]. Die X. Ltd. war eine Gesellschaft mit Sitz auf den *British Virgin Islands* (BVI). Die Gesellschaft war Eigentümerin einer Liegenschaft in der Gemeinde Grenchen. Die Gesellschaft verfügte am ausländischen Sitz bloss über eine Zustelladresse und über keine Büroräumlichkeiten und kein Personal. Alle administrativen Arbeiten wurden durch beauftragte Dritte

in der Schweiz erledigt. Die einzige einzelzeichnungsberechtigte Direktorin war Y. mit Wohnsitz in Israel.

Das Steueramt anerkannte im Veranlagungsverfahren eine internationale Steuerauscheidung, machte hingegen eine Aufrechnung für verdecktes Eigenkapital und Zinsen geltend. Die dagegen erhobene Einsprache der X. Ltd. wurde teilweise gutgeheissen. Im anschliessenden Rekursverfahren machte das Steueramt – zur grossen Überraschung der X. Ltd. – eine *reformatio in pejus* geltend: Das Steueramt machte den Ort der tatsächlichen Verwaltung und daher das Hauptsteuerdomizil der X. Ltd. am Ort der Liegenschaft in Grenchen geltend.

Das Steuergericht konnte keinen Bezug zu den BVI feststellen. Die X. Ltd. machte bloss geltend, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht in der Schweiz liegen würde. Die Gesellschaft konnte jedoch keine Angaben machen, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland befinden würde.

Das Steuergericht stellte fest, dass keine Anhaltspunkte bestehen, wonach sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung auf den BVI befindet und dass der Gesellschaftszweck faktisch ausschliesslich in Grenchen im Kanton Solothurn verfolgt würde. Unter diesen Umständen würde sich das Hauptsteuerdomizil der X. Ltd. am Ort der *gelegenen Sache* befinden. Den Gegenbeweis, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in Tortola auf den BVI oder sonst an einem bestimmten Ort im Ausland befinden würde, konnte die X. Ltd. nicht erbringen.

Dieser Fall zeigt, dass es im internationalen Verhältnis nicht (mehr) genügt zu behaupten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich *irgendwo im Ausland*, wenn *besondere Anknüpfungspunkte*, zum Beispiel eine *Geschäftsliegenschaft*, in der Schweiz bestehen, die es dem Fiskus erleichtern, den Hauptbeweis zu erbringen. Es ist notwendig, eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* am behaupteten ausländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung nachzuweisen.

**7.1.3 Dezentrale Geschäftsführung (2015).** In diesem Zürcher-Obwaldner-Fall geht es um die dezentrale Geschäftsführung [73]. Die A. AG verlegte ihren Sitz im Oktober 2006 von einer Zürcher Gemeinde in die Gemeinde Engelberg im Kanton Obwalden. Aktionäre der Gesellschaft waren das Ehepaar F. und G. Delegierter des Verwaltungsrats war F. Die Geschäftstätigkeit der A. AG bestand in der Vermittlung von Immobilien im Ausland. Das Ehepaar hatte in den Jahren 2006 und 2007 getrennte Wohnsitze. G. wohnte im Kanton Zürich und F. in Luxemburg. Im Jahr 2008 verlegte F. seinen Wohnsitz zu seiner Ehefrau G. im Kanton Zürich.

Vor dem Verwaltungsgericht waren die Steuerjahre 2008 und 2009 streitig. Während dieser Zeit hatte F. seinen Wohnsitz im Kanton Zürich. Das Kantonale Steueramt Zürich machte ein *Scheidendomizil* im Kanton Obwalden geltend und daher die Steuerhoheit *am Wohnsitz von F.* im Kanton Zürich.

Das Verwaltungsgericht stellte mit einem Verweis auf *Zweifel/Hunziker und Peter Mäusli fest* [74]: Der «Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung» einer Gesellschaft kann dann eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person *konzentriert*, die ihre Tätigkeiten an *verschiedenen Orten*

wahrnimmt, und die Gesellschaft über *keine festen Einrichtungen und kein eigenes Personal* verfügt. Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall, d. h. wenn die Gesellschaft über keine festen Einrichtungen und kein eigenes Personal verfügt, keinen Ort der wirklichen Leitung begründen. Der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung ist jedoch dann

---

*«Es ist notwendig, eine minimale funktionstüchtige Infrastruktur am ausserkantonalen Sitz nachzuweisen.»*

massgebend, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden. Dieses methodische Vorgehen entspricht der vom Bundesgericht im *Berner-Fall* im Jahr 1961 vorgenommenen Konkretisierung der Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils.

Die A. AG argumentierte, ihre operativen Geschäftsführungstätigkeiten hätten primär im Ausland stattgefunden, wohingegen Engelberg lediglich als Ort der strategischen Sitzungen gedient habe. Das Verwaltungsgericht ging daher von einem formellen Sitz in Engelberg aus und stellte fest, dass die Geschäftstätigkeit der A. AG bei F. *konzentriert* gewesen sei und *dezentral* im Ausland stattgefunden habe. Aus diesem Grunde habe sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung *mit grosser Wahrscheinlichkeit* am Wohnsitz von F. im Kanton Zürich befunden. Den Gegenbeweis, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in Engelberg oder sonst an einem bestimmten Ort im Ausland befand, konnte die A. AG nicht erbringen.

Dieser Fall zeigt, dass es *auch* im interkantonalen Verhältnis nicht (mehr) genügt, zu behaupten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich *irgendwo in der Schweiz*, wenn *besondere Anknüpfungspunkte*, zum Beispiel der *Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats*, im Kanton bestehen, die es dem Fiskus erleichtern, den Hauptbeweis zu erbringen. Es ist notwendig, eine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* am ausserkantonalen Sitz nachzuweisen bzw. wenn dieser Gegenbeweis nicht gelingt, eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* ausserhalb des Kantons.

**7.1.4 Dezentrale Geschäftsführung (2016).** In diesem Zürcher-Liechtensteiner-Fall geht es nochmals um die dezentrale Geschäftsführung [75]. Die X. AG wurde am 1. Juni 2010 in Liechtenstein gegründet. Die Gesellschaft handelte im In- und Ausland mit Software. Die Gesellschaft mietete in Liechtenstein ein kleines Büro von 9 m<sup>2</sup>. Die Monatsmiete betrug CHF 250. Der Vermieter F. erledigte am Domizil der Gesellschaft die Administration. A. war Alleinaktionär, einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer. A. und seine Ehefrau B. hatten Wohnsitz im Kanton Zürich. Am 1. November 2014 verlegte das Ehepaar den Wohnsitz vom Kanton Zürich nach Liechtenstein.

Vor dem Verwaltungsgericht war die Steuerhoheit vom 1. Juni 2010 bis zum 31. Oktober 2014 streitig. Aufgrund des

internationalen Sachverhalts war es unerheblich, ob die X. AG bloss eine Briefkastengesellschaft war. Das Hauptsteuerdomizil der X. AG befand sich dann im Kanton Zürich, wenn sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich befand.

Die X. AG argumentierte, dass sich der Geschäftsführer A. fast ausschliesslich *büroextern* bei den Wiederverkäufern, bei den Herstellern der Software sowie auf Fachmessen aufgehalten habe und legte dar, dass ein regelmässiges Tagesgeschäft in Liechtenstein kaum stattgefunden habe.

Das Verwaltungsgericht stellte mit Verweisen auf *Heinrich Jud, Heiniger/Maute* und *Widmer/Moser* fest [76]: Ist ein wirtschaftlicher und tatsächlicher Mittelpunkt der Gesellschaft

«Das Bundesgericht wies eine gegen das Verwaltungsgerichtsurteil erhobene Beschwerde ab und stellte fest, es sei sachgerecht, die persönliche und berufliche Situation des Alleinaktionärs mitheranzuziehen.»

nicht auszumachen, könne ersatzweise an den *Wohnort des primär tätigen Geschäftsführers* angeknüpft werden. Dieses Vorgehen sei insbesondere dann gerechtfertigt, wenn die zentrale Geschäftstätigkeit im *dezentralen Networking* des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geographisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde. Dieses methodische Vorgehen entspricht wiederum der vom Bundesgericht im *Berner-Fall* im Jahr 1961 vorgenommenen Konkretisierung der Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils.

Die Geschäftsführung der X. AG war in den Händen von A. konzentriert und wurde von ihm fast ausschliesslich *büroextern* ausgeführt (Vertragsabschlüsse mit Wiederverkäufern, Informationsaustausch mit Herstellern, Präsentationen an Fachmessen usw.). Der grösste Wiederverkäufer war die Z. GmbH (eine Abspaltung der X. AG) mit Sitz am Wohnsitz von A. im Kanton Zürich. Das Verwaltungsgericht stellte fest, dass *kein geographischer Schwerpunkt* der Geschäftsführung ausgemacht werden könne, jedenfalls nicht in Liechtenstein. Aus diesem Grunde habe sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung *mit grosser Wahrscheinlichkeit* am Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton Zürich befunden. Den Gegenbeweis, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein oder sonst an einem bestimmten Ort im Ausland befand, konnte die X. AG. nicht erbringen.

Das Bundesgericht wies im Jahr 2016 eine gegen das Verwaltungsgerichtsurteil erhobene Beschwerde ab und stellte fest, aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände sei es sachgerecht, die persönliche und berufliche Situation des Alleinaktionärs, einzigen Verwaltungsrats und Geschäftsführers zur örtlichen Festlegung der tatsächlichen Verwaltung mitheranzuziehen [77].

Auch dieser dritte Fall zeigt, dass es im internationalen Verhältnis nicht (mehr) genügt, zu behaupten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich *irgendwo im Ausland*, wenn *besondere Anknüpfungspunkte*, zum Beispiel der *Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats*, in der Schweiz bestehen, die es dem Fiskus erleichtern, den Hauptbeweis zu erbringen. Es ist notwendig, eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* am behaupteten ausländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung nachzuweisen.

**7.1.5 Betriebsstätte (2016).** Dieser letzte *Zürcher-Fall* zeigt ein anderes Risiko im interkantonalen Verhältnis [78]. Die A. GmbH wurde am 17. Januar 2008 im Kanton C zur Abwicklung einer Immobilienvermittlung gegründet. In den Folgejahren gab es nicht mehr viele Geschäftsvorfälle. Am 2. April 2012 verlegte die A. GmbH ihren Sitz in den Kanton X. Die A. GmbH hatte eine Schwestergesellschaft H. AG mit Sitz im Kanton Zürich. F. und G. waren beide einzelzeichnungsrechtliche Geschäftsführer der A. GmbH und hatten ihren Arbeitsort am Sitz der H. AG im Kanton Zürich. Beide Gesellschaften wurden von F. und G. kontrolliert.

Das Kantonale Steueramt Zürich machte für die Steuerjahre 2010 und 2011 ein *Scheindomizil* im Kanton C geltend. Der Gewinn und das Kapital der A. GmbH wurden der H. AG mit Sitz im Kanton Zürich zugerechnet. Nach der Sitzverlegung in den Kanton X machte das Kantonale Steueramt Zürich eine Betriebsstätte am Sitz der H. AG im Kanton Zürich geltend und daher eine beschränkte Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2012.

In diesem Fall ist der Hauptbeweis durch das Kantonale Steueramt Zürich nicht gelungen. Es konnte nicht glaubhaft gemacht werden, dass F. zumindest teilweise erhebliche Arbeiten der A. GmbH in den Büros der H. AG erbrachte, die mit grösster Wahrscheinlichkeit für die Annahme einer Betriebsstätte im Kanton Zürich sprachen. Der Hauptbeweis gelang deshalb nicht, weil die A. GmbH ab dem 1. Januar 2012 eine zu geringe Geschäftstätigkeit ausübte.

Die Steuerplanung von F. und G., den Gewinn aus der Immobilienvermittlung im Steuerjahr 2008 im Kanton C – mit grösster Wahrscheinlichkeit ein steuergünstiger Kanton – anfallen zu lassen, war offenbar erfolgreich. Gemäss dem Sachverhalt wurden der Gewinn und das Kapital der A. GmbH erst ab dem Steuerjahr 2010 im Kanton Zürich besteuert. Ob der Anspruch auf die Steuerhoheit für das Steuerjahr 2008 wegen der *n+2 Regel* bereits verwirkt war, geht aus dem Urteil nicht hervor.

**7.2 Beratungspraxis.** In den neuen Fällen aus der Beratungspraxis spielt das *Wertschriftenverzeichnis* eine ausschlaggebende Rolle [79]:

**7.2.1 Wertschriftenverzeichnis.** X. ist Alleinaktionär und geschäftsführender Verwaltungsrat der X. AG und der X. Finanz AG. Die X. Finanz AG hat ihren Sitz im anderen Kanton B. Der Steuerkommissär des Kantons A stösst im Wertschriftenverzeichnis von X. auf die Beteiligung an der X. Finanz AG. Der Kanton A macht unter Berücksichtigung der *n+2 Regel* einen Anspruch auf die Steuerhoheit geltend

wegen *Scheindomizil* im Kanton B. Der Steuerkommissär verlangt vom Kanton B und von der X. Finanz AG die Einreichung der Jahresrechnungen und der Mietverträge der letzten drei Jahre. Geht das?

Es besteht keine Pflicht des Kantons B zur interkantonalen Amtshilfe bei fishing expeditions. Der Kanton A muss *hinreichende Anhaltspunkte* vorbringen, dass die ersuchten Informationen für die Zwecke der Steuerveranlagung *benötigt* werden [80]. Die Jahresrechnungen kann sich der Kanton A auch auf dem Weg der Amtshilfe von der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* beschaffen [81].

Eine Mitwirkungspflicht der X. Finanz AG besteht erst dann, wenn ein Steuerrechtsverhältnis *rechtsgenügend nachgewiesen* ist [82], d. h. wenn der *Hauptbeweis* vom Kanton A erbracht wurde, d. h. wenn die *beiden* Annahmen eines Briefkastendomizils im Kanton B und des Ortes der tatsächlichen Verwaltung im Kanton A als sehr wahrscheinlich erscheinen. Die blosser Behauptung des Kantons A, die X. Finanz AG habe im Kanton A ihr Hauptsteuerdomizil, genügt nicht, um eine Mitwirkungspflicht der X. Finanz AG zu begründen. Nach der bundesgerichtlichen Beweislastregel muss der Kanton A den *Hauptbeweis* erbringen, dass sich im Kanton A das Hauptsteuerdomizil der X. Finanz AG befindet. Erscheint das vom Kanton A angenommene Hauptsteuerdomizil im Kanton A als *sehr wahrscheinlich*, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis. Es kommt zu einer Beweislastumkehr mit *Gegenbeweis*: Es obliegt dann der X. Finanz AG den Gegenbeweis für das von ihr behauptete Hauptsteuerdomizil im anderen Kanton B zu erbringen.

Wenn die X. Finanz AG die Steuerhoheit des Kantons A bestreitet, kann der Kanton A keine Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern erlassen. Die Veranlagungen wären aufgrund ungeklärter örtlicher Zuständigkeit nichtig [83]. Solange die örtliche Zuständigkeit ungeklärt ist, kann der Kanton A die X. Finanz AG nicht ins Steuerregister betreffend Kantons- und Gemeindesteuern aufnehmen. Der Bestand und der Umfang der Steuerpflicht der X. Finanz AG im Kanton A sind in einem Steuerhoheitsverfahren abzuklären, bevor das Veranlagungsverfahren weitergeführt wird [84]. Dieser Anspruch der X. Finanz AG ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein verfassungsmässiges Recht und besteht somit auch dann, wenn kein solcher Anspruch im Steuergesetz des Kantons A vorgesehen ist [85]. Die Steuerverwaltung des Kantons A hat somit eine Feststellungsverfügung (sog. Steuerhoheitsentscheid) zu erlassen, falls sie an der Behauptung, das Hauptsteuerdomizil der X. Finanz AG sei im Kanton A, festhält.

Wenn die X. Finanz AG den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer im Kanton A bestreitet, kann der Kanton A keine Veranlagungen betreffend direkte Bundessteuer erlassen. Solche Veranlagungen wären aufgrund ungeklärter örtlicher Zuständigkeit nichtig [86]. Solange die örtliche Zuständigkeit ungeklärt ist, kann der Kanton A die X. Finanz AG nicht ins Steuerregister betreffend direkte Bundessteuer aufnehmen. Der Ort der Veranlagung der direkten Bundessteuer der X. Finanz AG ist in einem Verfahren, das von der ESTV geführt wird, abzuklären, bevor das Veranlagungsverfahren weitergeführt wird [87]. Die ESTV schliesst das Ver-

fahren mit einer Feststellungsverfügung ab. Die Steuerverwaltung des Kantons A hat somit bei der ESTV das Verfahren zur Feststellung des Ortes der Veranlagung der direkten Bundessteuer einzuleiten, falls sie an der Behauptung, das Hauptsteuerdomizil der X. Finanz AG sei im Kanton A, festhält.

**7.2.2 Dezentrale Geschäftsführung.** X. ist Alleinaktionär und geschäftsführender Verwaltungsrat der X. Consulting AG. Die X. Consulting AG hat ihren Sitz im anderen Kanton B. Der Steuerkommissär des Kantons A stösst im Wertschriftenver-

---

*«Nach der bundesgerichtlichen Beweislastregel muss der Kanton A den Hauptbeweis erbringen, dass sich im Kanton A das Hauptsteuerdomizil der X. Finanz AG befindet.»*

zeichnis von X. auf die Beteiligung an der X. Consulting AG. Der Kanton A. macht unter Berücksichtigung der *n+2 Regel* einen Anspruch auf die Steuerhoheit geltend wegen *Scheindomizil* im Kanton B.

X. macht geltend, dass er Dienstleistungen vor Ort bei Kunden in der ganzen Schweiz erbringe. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung würde sich *irgendwo in der Schweiz* befinden. Ist das eine erfolgreiche Argumentation?

Im Lichte der vom Bundesgericht im *Berner-Fall* im Jahr 1961 vorgenommenen Konkretisierung der Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils lautet die Antwort: Nein. Wenn am Sitz der X. Consulting AG ein Briefkastendomizil gegeben ist, kann in Abweichung vom Massgeblichkeitsgrundsatz das Hauptsteuerdomizil am Wohnsitz des *geschäftsführenden* Verwaltungsrats X. im Kanton A angeknüpft werden. Es ist daher notwendig, eine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* am Sitz im Kanton B nachzuweisen.

**7.2.3 Private Vermögensverwaltungsgesellschaft.** X. ist Alleinaktionär und geschäftsführender Verwaltungsrat der X. Asset Management AG. Die X. Asset Management AG hat ihren Sitz im anderen Kanton B.

Der *Berner-Glarner-Fall* aus dem Jahr 1999 hat gezeigt, dass der Errichtung einer privaten Vermögensverwaltungsgesellschaft mit ausserkantonalem Sitz *faktische* Grenzen gesetzt sind. Eine blosser Briefkastengesellschaft vermag kein Hauptsteuerdomizil im Kanton B zu begründen. Das *Simonek-Gutachten* (2011), das auf der Homepage des Kantonalen Steueramtes Zürich publiziert ist, zeigt, dass ausserkantonale Vermögensverwaltungsgesellschaften *nicht* per se von der Steuerplanung ausgeschlossen sind [88]. X. muss Investitionen in ausserkantonale Leitungsorgane und/oder in die ausserkantonale Infrastruktur tätigen, um eine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* am Sitz im Kanton B sicherzustellen. Es wird hingegen – im Unterschied zum internationalen Steuerrecht – nicht vorausgesetzt, dass sich am ausserkantonalen Sitz die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft befindet.

7.2.4 *Underlying Company*. Eine Trustgesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist Corporate Trustee eines angelsächsischen Trusts. Der Settlor und der Beneficiary haben ihren Wohnsitz im Ausland. Der Trust wird durch Angestellte des Corporate Trustee am Sitz in der Schweiz verwaltet und admini-

«Offshore beginnt nicht erst im karibischen Meer, sondern bereits vor den beiden Schwyzer Inseln im Zürichsee Lützelau und Ufenau und entlang der Sihl.»

nistriert. Der Trust hält eine Beteiligung an einer Underlying Company mit Sitz auf den BVI. Das Vermögen der Underlying Company besteht hauptsächlich aus Wertschriftenportefeuilles, die von Schweizer Banken gestützt auf einen Vermögensverwaltungsauftrag verwaltet werden. Die Direktoren der Underlying Company werden von Angestellten des Corporate Trustee gestellt. Es stellt sich die Frage, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Underlying Company befindet.

Die neuen Fälle aus der Rechtsprechung haben gezeigt, dass es nicht (mehr) genügt, zu behaupten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich *irgendwo im Ausland*, wenn besondere Anknüpfungspunkte in der Schweiz bestehen. Anknüpfungspunkte bestehen zur Trustgesellschaft und zu den Schweizer Banken. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird [89]. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Underlying Company kann sich daher nicht am Sitz der Schweizer Banken befinden.

Die Annahme, der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Underlying Company könne sich im vorliegenden Fall deshalb nicht in der Schweiz befinden, weil der Settlor und der Beneficiary ihren Wohnsitz im Ausland haben, geht zu kurz. *Waldburger/Deiss* haben am Internationalen Steuerseminar 2015 auf der St. Galler Holzweid den Seminarteilnehmenden vor Augen geführt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer ausländischen Gesellschaft auch dann in der Schweiz befinden kann, wenn Aktionär und wirtschaftlich Begünstigter keinen Wohnsitz in der Schweiz haben [90].

Nach einem internen Gutachten vom 28. August 2008 der ESTV, das nach der Publikation des Kreisschreibens Nr. 30 vom 22. August 2007 der *Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)* zur Besteuerung von Trusts datiert, befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung von privaten Vermögensverwaltungsgesellschaften mit Sitz im Ausland am Wohnsitz der beherrschenden Privatperson, *sofern* diese Person die wichtigen Anlageentscheide trifft [91]. Was damit gesagt werden wollte, ist unklar. Das Wort «*sofern*» macht die Aussage zu einem Zirkelschluss. Das interne Gutachten hilft nicht weiter, da es die gestellte Frage nicht beantwortet [92].

Im internen Gutachten wird ausserdem festgehalten, dass eine Underlying Company «*steuerlich dem Trust*» zuzurech-

nen sei. Auch was damit gesagt werden wollte, ist unklar. Seit der Publikation des Kreisschreibens Nr. 30 ist klar, dass die *Beteiligung* an der Underlying Company nur dem *Settlor* oder dem *Beneficiary*, nicht aber dem Trust zugerechnet werden kann [93]. Es ist insbesondere unklar, was das *Ergebnis* dieser «*steuerlichen*» Zurechnung sein soll. Die steuerliche Zurechnung wird damit begründet, dass die Underlying Company einzig dazu diene, nach aussen als Eigentümerin des Trustvermögens auftreten zu können. Diese Aussage könnte so verstanden werden, dass nicht die Beteiligung an der Underlying Company, sondern *das Vermögen und die Erträge* der Underlying Company dem *Trustvermögen* zuzurechnen seien (und das Trustvermögen wiederum entweder dem Settlor oder dem Beneficiary) und somit die Underlying Company steuerlich als transparent zu behandeln sei.

Die Aberkennung der *rechtlichen Selbstständigkeit* einer juristischen Person und somit der steuerrechtliche Durchgriff ist eine ultima-ratio-Rechtsfolge des Rechtsmissbrauchs. Eine Check-the-box-Regulation nach US-style, wonach bestimmte juristische Personen mittels eines Kreuzes auf einem Steuerformular wählen können, steuerlich transparent behandelt zu werden, gibt es im Schweizer Steuerrecht nicht. Trotzdem könnte die transparente Behandlung einer Underlying Company *ausnahmsweise* mit dem *Faktizitätsprinzip* begründet werden, zum Beispiel im Lichte der Praxis zur transparenten Behandlung von bestimmten Anlagefonds [94]. Auch diese Anlagefonds dienen einzig dazu, nach aussen als Eigentümer des Fondsvermögens auftreten zu können.

## 8. ERGEBNISSE

Die *Rechtslage* bzw. die *Rechtspraxis* zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen hat sich verschärft, die *Steuerplanung* ist anspruchsvoller geworden und die *Grenzen* sind auch interkantonal näher gerückt: Offshore beginnt nicht erst im karibischen Meer, sondern bereits vor den beiden Schwyzer Inseln im Zürichsee Lützelau und Ufenau und entlang der Sihl.

Die Antwort auf die *Ausgangsfrage* lautet: Im *internationalen* Verhältnis kann die Steuerbehörde das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz anknüpfen, wenn der Hauptbeweis erbracht wird, d. h. wenn der von der Steuerbehörde angenommene Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz 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 und hat den Gegenbeweis zu erbringen. Im internationalen Verhältnis wird für die Anerkennung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung am ausländischen Sitz eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* vorausgesetzt, die tatsächlich eigenständige Geschäftsführungsent-scheide fällt und nicht systematisch umgangen oder allzu stark instrumentalisiert (z. B. Personalunion) wird. Im interkantonalen Verhältnis wird 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 Be-

### «Den Fällen lag eine besondere Sachverhaltskonstellation zugrunde, die typisch ist für kleinere Unternehmen.»

gründung des Hauptsteuerdomizils am ausserkantonalen Sitz sind im interkantonalen Verhältnis aufgrund des Massgeblichkeitsgrundsatzes tiefer als im internationalen Verhältnis.

Die Antwort auf die Anschlussfrage lautet: Nein. Die neuen und die alten Fälle aus der Rechtspraxis zeigen, dass es im internationalen und interkantonalen Verhältnis nicht (mehr) genügt, zu behaupten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich *irgendwo im Ausland* bzw. *irgendwo in der Schweiz*,

wenn *besondere Anknüpfungspunkte*, zum Beispiel der Sitz einer Schwestergesellschaft, der Wohnsitz des Alleinaktionärs, eine Geschäftsliegenschaft oder der Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats, in der Schweiz bzw. im Kanton bestehen, die es dem Fiskus erleichtern, den Hauptbeweis zu erbringen. Die juristische Person muss mit dem Gegenbeweis glaubhaft machen, dass am ausländischen Sitz eine *minimale funktionstüchtige Geschäftsführung* bzw. am ausserkantonalen Sitz im anderen Kanton eine *minimale funktionstüchtige Infrastruktur* vorhanden ist.

Die neuen Fälle haben ausserdem gezeigt, dass ein altes Kriterium zur Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils juristischer Personen wieder entdeckt worden ist: Die Anknüpfung an den *Wohnsitz des Alleinaktionärs und geschäftsführenden Verwaltungsrats*, der die Geschäftsführung dezentral wahrnimmt. Den Fällen lag eine *besondere Sachverhaltskonstellation* zugrunde, die typisch ist für *kleinere Unternehmen*. Aus diesem Grunde ist die *Bedeutung* der neuen Fälle begrenzt. Für mittlere, grössere und multinationale Unternehmen haben diese Fälle aufgrund der vertikalen Delegation der Geschäftsführung weitgehend keine Bedeutung. ■

**Anmerkungen:** 69) Bundesgericht, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014. Siehe dazu Kocher/Jolidon/Savoldelli, ASA (2014/15) 508 ff. 70) 2C\_431/2014, E. 3.2. 71) 2C\_431/2014, E. 1.2. 72) Steuergericht des Kantons Solothurn, 23. November 2015, KSGE 2015 Nr. 9. 73) Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 15. Juli 2015, SB.2014.00143. 74) E. 3.1.2.2. Zweifel/Hunziker, BSK zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 14: «Auch der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung kann unter Umständen eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt [...]» Zweifel/Hunziker verweisen weiter auf das Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2003 (2A.321/2003), in dem allerdings gerade nicht an den Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats in Rom angeknüpft wurde. Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, 64. 75) Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 16. März 2016, SB.2015.00144. 76) E. 3.3. Heinrich Jud, Zürcher Steuerpraxis (1992) 144 ff., 153: «In manchen Fällen wird auch nicht gerechtfertigt sein, den Wohnort des Verwaltungsrates ersatzweise zur Bestimmung des tatsächlichen Gesellschaftssitzes beizuziehen. Ein solcher Beizug ist nur dann möglich, wenn die Geschäftsführung klar diesem Geschäftsorgan zugeordnet werden kann.» mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, in: Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Loseblattwerk, § 4 I B Nr. 14 f.; Heiling/Maute, Steuer-Revue (2008) 742 ff. (1. Teil), 757: «Auch der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung kann unter Umständen eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt. Das BGer wendet in einem solchen Fall die Regeln, die für den Wohnsitz eines selbstständig Erwerbenden ohne Geschäftsniederlassung gelten, analog an.» mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, in: Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbe-

steuerungsrecht, Loseblattwerk, § 4 I B Nr. 11; Widmer/Moser, Der Schweizer Treuhänder (2005/6–7) 497 ff., 499, mit der folgenden Bemerkung zum Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2003 (2A.321/2003): «In diesem Lichte wird jedoch der Alleinaktionär, der über das entsprechende Netzwerk verfügt, zum primären Träger der Leitungsfunktion und demnach derjenige geographische Punkt, von dem aus dieser überwiegend tätig wurde, zum Ort der tatsächlichen Verwaltung der BVI-Gesellschaft.» 77) Bundesgericht, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, E. 6.3. 78) Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 16. März 2016, SB.2015.00152. 79) Siehe zu den neuen Fällen aus der Beratungspraxis Schreiber/Wyssen, Domizile juristischer Personen (interkantonal und international), Isis Update-Seminar 16/401, Zürich, 27. Oktober 2016. 80) Art. 39 Abs. 2 StHG und Art. 111 Abs. 1 DBG. Siehe zur interkantonalen Amtshilfe auch Kreis-schreiben Nr. 19 vom 7. März 1995 der Eidg. Steuerverwaltung. Siehe zu fishing expeditions im interkantonalen Verhältnis Schreiber/Wyssen, Domizile juristischer Personen (interkantonal und international), Isis Update-Seminar 16/401, Zürich, 27. Oktober 2016. Siehe zur interkantonalen Amtshilfe Zweifel/Hunziker, BSK-StHG, 2017, Art. 39 N 1 ff.; Zweifel/Hunziker, BSK-DBG, 2017, Art. 111 N 1 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2015, Art. 111 N 1 ff. Vgl. zum Verbot von fishing expeditions und der Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit (foreseeably relevant) im internationalen Verhältnis Art. 4 Abs. 3 StAHiG und Art. 26 Abs. 1 OECD-MA; Art. 26 Abs. 1 OECD-MA; Daniel Holenstein, BSK zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 26 N 1 ff. 81) Art. 39 Abs. 2 StHG und Art. 111 Abs. 1 DBG. 82) Zweifel/Hunziker, BSK-StHG, 2017, Art. 42 N 3d; Zweifel/Hunziker, BSK zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 24. 83) Martin E. Looser, BSK-StHG, 2017, Vor Art. 51–53a N 7. 84) Bundesgericht, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, E. 2.1. 85) Zweifel/Hunziker, BSK zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 23; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2015, 130. 86) Guido Jud, BSK-DBG, 2017, Art. 108 N 16; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2015, Art. 108 N 18. 87) Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 DBG. 88) Rechtsgutachten vom

23. April 2011 von Madeleine Simonek, Ziff. 7.3.3.1: «Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person an ihrem statutarischen Sitz, es sei denn, dieser erscheine nur künstlich geschaffen und die sich normalerweise am statutarischen Sitz abspielende Geschäftsführung und Verwaltung werden effektiv an einem anderen Ort ausgeführt. Es sind keine Gründe erkennbar, diese Praxis nicht auch auf persönliche Holdinggesellschaften anzuwenden.» 89) Bundesgericht, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012 und 2C\_1087/2012, E. 2.2. 90) Waldburger/Deiss, Möglichkeiten und Grenzen des Einsatzes von Offshore-Strukturen, IFF Internationales Steuerseminar 2015, St. Gallen, 18./19. November 2015. 91) Eidg. Steuerverwaltung, 28. August 2008 (Ht), nicht publ., in: Bauer-Balmelli/Küpfner, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Loseblatt: Basel/Therwil, Art. 9 Abs. 1 VStG Nr. 22: «Der Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 50 DBG) und der tatsächlichen Leitung (Art. 9 Abs. 1 VStG) juristischer Personen mit Sitz im Ausland, die von Privatpersonen beherrscht werden und deren Zweck ausschliesslich in der Verwaltung des eigenen Vermögens besteht, befindet sich am Wohnsitz der beherrschenden Privatpersonen, sofern diese die wichtigen Anlageentscheide (Tagesgeschäft) treffen. Handelt es sich dabei um eine sog. «Underlying Company», wird diese steuerlich dem Trust zugerechnet, da sie einzig dazu dient, für diesen nach aussen als Eigentümerin des Trustvermögens auftreten zu können.» 92) Die Steuerbehörden haben auf Steuervorbescheiden zum Ort der tatsächlichen Verwaltung von Underlying Companies häufig diese Aussage des internen Gutachtens vom 28. August 2008 am Ende vor der Gegenzeichnung als Vorbehalt festgehalten, sodass die Frage, die mit dem Steuervorbescheid hätte rechtsverbindlich beantwortet werden sollen, im Ergebnis offen gelassen wurde. 93) Kreisschreiben Nr. 30 vom 22. August 2007 der Schweizerischen Steuerkonferenz zur Besteuerung von Trusts. Marcel R. Jung, SteuerRevue (2008) 398 ff., 406 ff. 94) Siehe dazu Kreisschreiben Nr. 25 vom 5. März 2009 der Eidg. Steuerverwaltung, Ziff. 3.1.