



Kommentar zu: Urteil [2C_483/2016](#) vom 11. November 2016
Sachgebiet: Öffentliche Finanzen und Abgaberecht
Gericht: Bundesgericht
Spruchkörper: II. öffentlich-rechtliche Abteilung
dRSK-Rechtsgebiet: Steuerrecht

[De](#) | [Fr](#) | [It](#)

Steuerpflicht einer liechtensteinischen Gesellschaft aufgrund tatsächlicher Verwaltung

Autor / Autorin

Peter von Burg

STAIGER RECHTSANWÄLTE

Redaktor / Redaktorin

Marc Vogelsang, Meret Ammann

Mit Urteil vom 11. November 2016 (2C_483/2016 und 2C_484/2016) bestätigte das Bundesgericht das Urteil der kantonalen Vorinstanz, welches den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer liechtensteinischen Gesellschaft am Wohnsitz des Geschäftsführers bejahte. Massgebend waren insbesondere die bescheidene Grösse und der tiefe Mietzins am Sitz in Liechtenstein sowie die büroexterne Erledigung des Tagesgeschäfts, was den Anschein eines reinen Briefkastendomizils entstehen lasse. Zusätzlich berücksichtigte es die unvollständig erfüllte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen und die Ansässigkeit von weiteren Gesellschaften am Wohnsitz des Geschäftsführers.

Sachverhalt

[1] Die X AG mit statutarischem Sitz in Liechtenstein vertrieb seit ihrer Gründung im Jahre 2010 Software. Alleinaktionär, einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer war A., welcher bis Ende Oktober 2014 seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hatte. Das kantonale Steueramt Zürich entschied, dass die X AG seit ihrer Gründung der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterstehe, da die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft am Wohnsitz von A. stattgefunden habe.

[2] Die von der X AG erhobenen Einsprachen beim kantonalen Steueramt Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer und der anschliessend beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (StRG ZH) eingereichte Rekurs (bzw. Beschwerde) wurden jeweils abgewiesen. Kantonal letztinstanzlich wurde die Beschwerde der X AG mit Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGer ZH) abgewiesen (Urteil des VGer ZH [SB.2015.00144](#), [SB.2015.00145](#) vom 16. März 2016). Die X AG legte in der Folge Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein.

Erwägungen

[3] Das Bundesgericht führt aus, dass juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sind, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 [DBG](#)).

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liege praxismässig dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt habe bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt werde. Abzugrenzen sei die tatsächliche Verwaltung von der administrativen Verwaltung und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sich diese auf die Kontrolle über die Geschäftsleitung und Grundsatzentscheide beschränke (E. 3).

[4] Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich führte aus, dass die X AG bloss über ein Büro mit 9 m² für monatlich CHF 250.00 am Sitz in Liechtenstein verfüge. Der Geschäftsführer bezeichne seine Geschäftstätigkeit als fast ausschliesslich büroextern. Er habe sich für das Tagesgeschäft bei der Herstellerin der verkauften Software in den USA, den Wiederverkäufern und auf Fachmessen sowie jeden Winter mehrere Monate im Jahr in Florida aufgehalten. Die Vertragsabschlüsse mit den Wiederverkäufern seien per E-Mail erfolgt. Insgesamt könne ein geografischer Schwerpunkt nicht ausgemacht werden. Vielmehr drehe sich die gesamte Geschäftstätigkeit der X AG um ihren Geschäftsführer A. Am Wohnsitz von A. befinde sich zudem der Sitz der Z GmbH, welche die grösste Wiederverkäuferin der X AG sei. Die Z GmbH sei eine Abspaltung der von A kontrollierten Y GmbH, welche ihren Sitz ebenfalls am Wohnsitz von A. habe. Die X AG habe den Gegenbeweis zu erbringen, dass die tatsächliche Verwaltung nicht am Wohnsitz von A. erfolge. Weiter habe die X AG eine Auflage insbesondere zur Einreichung von Telefonabrechnungen aus Liechtenstein nur unvollständig beantwortet. Die von der X AG eingereichten Dokumente wie Tank- und Konsumationsbelege sowie die liechtensteinische Gewerbebewilligung würden keinen verlässlichen Schluss auf eine tatsächliche Anwesenheit in Liechtenstein zulassen (E. 4).

[5] Die X AG wendete ein, dass die Vorinstanz fälschlicherweise das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit und dieses zudem falsch angewendet habe. Weiter sei der Hauptbeweis für steuerbegründende Tatsachen durch die kantonale Steuerbehörde nicht erbracht. Im Übrigen sei die Anwesenheit von A. in Liechtenstein aufgrund der eingereichten Belege erstellt. Sofern kein Schwerpunkt der tatsächlichen Verwaltung ausgemacht werden könne, so solle sich diese am statutarischen Sitz der Gesellschaft orientieren. Schlussendlich sei die Z GmbH eine völlig unabhängige Gesellschaft von A. und der X AG (E. 5).

[6] Das Bundesgericht stellte klar, dass die Beweisführungslast zwar bei der Steuerbehörde liege (Art. 130 Abs. 1 [DBG](#)), der Steuerpflichtige aber einer weitreichenden Mitwirkungspflicht unterliege (Art. 124 ff. [DBG](#)). Die Steuerbehörde könne grundsätzlich im eigenen Ermessen darüber entscheiden, welche Auskünfte für die vollständige und richtige Veranlagung zu erteilen sind (Urteil des Bundesgerichts [2C 201/2014](#) vom 2. Dezember 2014 E. 6.4 m.w.H.). Gemeinhin sei der Beweis im ordentlichen Verfahren erst erbracht, wenn die Behörde nach freier Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt sei. Im Steuerrecht trage die Beweislast grundsätzlich die Steuerbehörde für steuerbegründende und -erhöhenden Tatsachen, der Steuerpflichtige hingegen für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen ([BGE 140 II 248](#) E. 3.5) (E. 6.1). Da es sich vorliegend um eine steuerbegründende Tatsache handle, sei es offenkundig, dass die Steuerbehörde den vollen Beweis zu erbringen habe. Die X AG sei daher nicht verpflichtet, ihre steuerliche Zugehörigkeit in Liechtenstein nachzuweisen, allerdings müsse zur Klärung der Frage der tatsächlichen Verwaltung auch die Verhältnisse in Liechtenstein abgeklärt und berücksichtigt werden (E. 6.2).

[7] Das Bundesgericht stellt fest, dass die bescheidene Grösse und der tiefe Mietzins am Sitz in Liechtenstein sowie die büroexterne Erledigung des Tagesgeschäfts durch die Aktenlage erstellt bzw. unbestritten seien. Die von der X AG eingereichten (wenigen) Unterlagen würden einen regelmässigen Aufenthalt von A. in Liechtenstein nicht belegen können. Die Vorinstanz dürfe die von der X AG nur selektiv erfüllte Mitwirkungspflicht für die Beweiswürdigung mitberücksichtigen. Weiter zitiert das Bundesgericht eine Aussage von A. wonach dieser die X AG nur wegen dem Autokennzeichen FL, welches identisch mit demjenigen von Florida sei, in Liechtenstein gegründet habe. Insgesamt erachtet das Bundesgericht die geschäftlichen Anknüpfungspunkte in Liechtenstein als äusserst geringfügig und es sei der Vorinstanz zuzustimmen, dass eher ein reines Briefkastendomizil vorliege. Es schützte das Vorgehen der Vorinstanz, welches die persönliche und berufliche Situation von A. zur Festlegung der tatsächlichen Verwaltung miteinbezog. Insbesondere der

Umstand, dass die Y. GmbH am Wohnsitz von A. domiziliert war und ebenfalls Software vertrieb sowie die Ansässigkeit der mit Abstand grössten Wiederverkäuferin in derselben Gemeinde seien relevant. Im Ergebnis sei die tatsächliche Verwaltung der X. AG im Kanton Zürich erstellt. Das Bundesgericht wies daher die Beschwerde ab (E. 6.3).

[8] Betreffend Staats- und Gemeindesteuern wurde auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen (E. 7).

Kommentar

[9] Die Frage der steuerlichen Zugehörigkeit ist, wie vom Bundesgericht richtig erwogen, eine steuerbegründende Tatsache und somit von der Steuerbehörde zu beweisen (FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A. 2016, Art. 50 N 19). Faktisch wird die Beweislast der Steuerbehörde regelmässig relativiert, indem der Steuerpflichtige aufgrund seiner Mitwirkungspflicht von der Steuerbehörde gemachte Auflagen umfassend zu beantworten hat, was das vorliegende Urteil illustrativ aufzeigt (vgl. E. 6.1 und 6.2). Die Grenzen der Mitwirkungspflicht finden sich jedoch im Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 2 [BV](#); FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / HANS ULRICH MEUTER, a.a.O., Art. 126 N 31 ff. i.V.m. VB zu Art. 109–121 N 105 ff.). Nicht aufgeworfen wird die Frage vom Bundesgericht, ob eine mutmasslich steuerpflichtige Person überhaupt mitwirkungspflichtig ist (vgl. dazu das Urteil des VGer ZH SB.91/0057 vom 31. März 2016 = ZStP 1 [1992], 177 ff., welches im interkantonalen Verhältnis eine Mitwirkungspflicht verneinte). In der Praxis bleibt der (mutmasslich) steuerpflichtigen Person in vielen Fällen nichts anderes übrig, als die von der Steuerbehörde gemachten Auflagen umfassend zu beantworten. Ansonsten läuft sie Gefahr, dass ihr das unkooperative Verhalten bei der Beweiswürdigung zu ihren Lasten ausgelegt wird (vgl. E. 6.3).

[10] Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung wird vom Bundesgericht nur kurz definiert (E. 3) und aufgrund der aufgeführten Indizien als von der Vorinstanz richtig angewendet erachtet (E. 6.3). Das Urteil des Bundesgerichts und die Erwägungen der Vorinstanz erwecken den Eindruck, dass – weil keine tatsächliche Verwaltung in Liechtenstein vorliege – eine tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers vorliegen müsse. Die Vorinstanz führt aus, dass wenn überhaupt ein Schwerpunkt der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen auszumachen sei, dieser am Wohnort des Geschäftsführers liege (Urteil des VGer ZH [SB.2015.00144](#), [SB.2015.00145](#) E. 4.4). Richtigerweise hätte die tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers positiv festgestellt werden müssen, indem aufgezeigt würde, welche Geschäftsführungsaufgaben an diesem Ort verrichtet werden. Auf die gesellschaftliche Entwicklung, dass Geschäfte heute oft per E-Mail abgeschlossen werden und wie sich dies auf den Schwerpunkt der tatsächlichen Verwaltung auswirkt, gehen weder das Bundesgericht noch die Vorinstanzen ein. Es bleibt abzuwarten, ob den geänderten faktischen Umständen im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Projekts der OECD Rechnung getragen werden kann (OECD, Final Report 2015, BEPS Action 1, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy vom 5. Oktober 2015).

[11] Für die Praxis bedeutet dieses Urteil, dass das Kriterium der genügenden Substanz weiter an Bedeutung gewinnt. Das Bundesgericht hat sich insbesondere bereits in Bezug auf die Definition der Betriebsstätte zur genügenden Substanz geäussert ([BGE 139 II 78](#)). In diesem Urteil befand das Bundesgericht die Strukturen einer Betriebsstätte mit vier Teilzeitmitarbeitern (jeweils 20%) und gemieteten Büroräumlichkeiten auf den Cayman Islands als zu «schlank» ([BGE 139 II 78](#) E. 3.2.1; vgl. MARC VOGELSANG, [BGE 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings](#), in: Jusletter 25. März 2013).

[12] Mit der Einführung des automatischen Informationsaustausches (AIA) erhält die Frage der tatsächlichen Verwaltung neue Aktualität. So kann eine ausländische Gesellschaft als Schweizer Finanzinstitut (FI) qualifizieren (und somit nach Schweizer AIA meldepflichtig werden), sofern sie unter die allgemeine Definition des FI fällt, aus Schweizer Sicht in keinem Staat oder Hoheitsgebiet steuerlich ansässig ist und den Ort der Geschäftsleitung einschliesslich der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz hat (Art. 5 Abs. 2 [AIAG](#)). Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung wird unter dem AIA zwar selbständig definiert (ESTV, Entwurf der Wegleitung zum Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten Gemeinsamer

Meldestandard, Stand 8. Dezember 2016), doch ist diese praktisch identisch mit der vom Bundesgericht verwendeten Definition (vgl. E. 3). Für Sitzgesellschaften in Offshore-Jurisdiktionen, welche in der Schweiz verwaltet werden, besteht somit das latente Risiko in den Anwendungsbereich des Schweizer AIAG zu fallen und aufgrund tatsächlicher Verwaltung der schweizerischen Steuerpflicht zu unterstehen.

Zitiervorschlag: Peter von Burg, Steuerpflicht einer liechtensteinischen Gesellschaft aufgrund tatsächlicher Verwaltung, in: dRSK, publiziert am 11. Januar 2017

ISSN 1663-9995. Editions Weblaw

EDITIONS WEBLAW

Weblaw AG | Cybersquare | Laupenstrasse 1 | 3008 Bern
T +41 31 380 57 77 | F +41 31 380 57 78 | info@weblaw.ch

www.weblaw.ch