Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis



Peter Locher
Prof. em. Dr. iur., Dr. h.c. Peter Locher, Fürsprecher

INHALT

1 Einleitung
2 Praxis zu Art. 50 DBG im internationalen Verhältnis
3 Praxis zu Art. 105 Abs. 3 DBG im interkantonalen Verhältnis
4 Praxis zu Art. 20 StGH im interkantonalen Verhältnis
4.1 Bisherige Praxis
4.2 Neuste Praxis des Bundesgerichts
4.3 Kritik an dieser «Neuorientierung»
5 Charakterisierung von Sitz, Briefkastendomizil, tatsächlicher Verwaltung
5.1 Sitz
5.2 Briefkastendomizil
5.3 Tatsächliche Verwaltung
6 Schlussbemerkung

1 Einleitung

Juristische Personen sind gemäss Art. 20 StHG kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Trotz sinngemäss gleichem Wortlaut wie Art. 50 DBG (vgl. 2 hiernach) gilt im interkantonalen Verhältnis betreffend die kantonalen Steuern juristischer Personen aufgrund langjähriger Praxis des Bundesgerichts der Grundsatz der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes. Einzig wenn diesem statutarischen Sitz bloss formale (fiktive) Bedeutung zukommt (sog. Briefkastendomizil), befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Ort der wirklichen Leitung bzw. der tatsächlichen Verwaltung. Diese einfache und praktikable Lösung wird auch nach dem definitiven Inkrafttreten von Art. 20 StHG weitergeführt. Allein, das Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2018[1] stellt diese Lösung nun infrage, indem es apodiktisch festhält: «Das Hauptsteuerdomizil des interkantonalen Steuerrechts liegt (...) immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung». Dieser höchstrichterliche Dreierentscheid versteht sich freilich nicht als eigentliche Praxisänderung, sondern hält dafür, das Gericht sei «mindestens im Resultat nie vom Grundsatz abgewichen, (wonach) das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person ähnlich wie bei natürlichen Personen am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens» anzusiedeln sei.

[1] BGer 2C_627/2018 vom 1.2.2019 = StR 2019, 286 ff. = StE 2019 B 71.31 Nr. 4 = Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 5 Bände, Basel 2019, § 4 I B Nr. 26.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses überraschende Urteil ist im Folgenden kritisch zu würdigen. Dabei kommt man nicht darum herum, die verschiedenen staatlichen Ebenen auseinanderzuhalten.

2 Praxis zu Art. 50 DBG im internationalen Verhältnis

Gemäss Art. 50 DBG sind juristische Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Formal handelt es sich mithin um alternative Anknüpfungen, indem die beiden Tatbestandsvarianten prima vista gleichwertig sind. Allein, die Anknüpfung an die «tatsächliche Verwaltung» kommt nur infrage, wenn eine Gesellschaft ihren «Sitz» im Ausland hat.[2] Damit haben diese vom Wortlaut her alternativen Anknüpfungen in der Rechtswirklichkeit doch nicht denselben Stellenwert. Gleichwohl können auf diese Weise unbeschränkte Steuerpflichten juristischer Personen in mehreren Staaten resultieren. Solche sog. Doppelansässigkeiten sind aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zu beseitigen, indem dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Vorrang zukommt.[3] So besehen ist verständlich, dass in der Literatur mit Blick auf Art. 50 DBG mitunter dem «Ort der tatsächlichen Verwaltung» Priorität eingeräumt wird.[4]

3 Praxis zu Art. 105 Abs. 3 DBG im interkantonalen Verhältnis

Für die direkte Bundessteuer ist im interkantonalen Verhältnis trotz vergleichbarem Wortlaut von Art. 105 Abs. 3 DBG wie Art. 50 DBG (prima vista alternative Anknüpfung) jedoch grundsätzlich der statutarische Sitz massgebend, soweit dieser nicht nur formelle Bedeutung hat.[5] Weil im konkreten Fall am statutarischen Sitz Geschäftsräumlichkeiten und Telefonanschlüsse vorhanden waren und dort gewisse (allerdings unbedeutende) Lohnzahlungen an Übersetzerinnen geleistet und auch Sitzungen abgehalten wurden, handelte es sich nicht um ein Briefkastendomizil, wiewohl die operative Leitung von einem anderen Ort aus erfolgte. Trotzdem verblieb der Veranlagungsort am Sitz der Gesellschaft.[6]

---

2 Botschaft vom 25.5.1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III 1 ff., 186; vgl. auch BGer 2A.321/2003 vom 4.12.2003, E. 3.1 = ASA 75 (2006/2007), 294 ff., 299 . = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 (in: StR 2004, 524 ff. nicht publ.): «Ce second rattachement alternatif ne concerne que les sociétés ayant leur siège à l'étranger»; vgl. auch BGer 2A.196/1996 vom 13.5.2002, E. 2.4 = ASA 72 (2003/2004), 304 ff., 307 = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 = RDAF 59 II, 452 ff.

3 Daniel De Vries Reilingh, Manuel de droit fiscal international, 2. Auflage, Bern 2014, 97; Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2019, § 3 C.1.; Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, St. Gallen 1993, 379 ff.; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4. Auflage, Basel 2012, 113 f.

4 Oberson, (Fn. 3), 64; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4. Auflage, Bern 2014, 213; Jacques-André Reymond, L'assujettissement des personnes morales, ASA 61 (1992/1993), 345 ff., 348.

5 BGer 2A.196/2001 vom 13.5.2002, E. 3.2 = ASA 72 (2003/2004), 304 ff., 308 f. = StE 2002 B 91.3 Nr. 3 = RDAF 59 II, 452 ff.

6 BGer 2A.196/2001 vom 13.5.2002, E. 3.4 = ASA 72 (2003/2004), 304 ff., 309 = StE 2002 B 91.3 Nr. 3 = RDAF 59 II, 452 ff.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

Dieser namentlich aus Gründen der Praktikabilität und der Veranlagungsökonomie gewählten Lösung (der Sitz einer Kapitalgesellschaft ist dank dem Handelsregister aktenkundig, wogegen der Ort der tatsächlichen Verwaltung u. U. erst aufgrund einlässlicher Untersuchungen feststeht) stimmt auch die Literatur überwiegend zu.[7]

4 Praxis zu Art. 20 StGH im interkantonalen Verhältnis

4.1 Bisherige Praxis

Die einleitend aufgezeigte Praxis entspricht einmal der in den letzten Jahrzehnten publizierten Rechtsprechung des Bundesgerichts.[8] Diese höchstrichterliche Judikatur, wonach grundsätzlich der statutarische Sitz (unter Vorbehalt von Briefkastendomizilen) das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis bildet, wird von der nahezu einhelligen Lehre in diesem Sinne gedeutet.[9] Negativ

7 Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, 77; Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 ff., 748; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2002, 412; Heinrich Jud, Die Bestimmung des Steuersitzes juristischer Personen anhand der jüngeren Zürcher Praxis, ZStP 1992, 145 ff., 148 f.; Guido Jud, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 105 N 15 f.; Mäusli, (Fn. 3), 46 ff.; Paschoud/Gani, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire Romand LIFD, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 50 N 5; Andrea Pedroli, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire Romand LIFD, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 105 N 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 50 N 5 bzw. Art. 105 N 24; Zweifel/Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 4 N 68. A. M. soweit ersichtlich nur die in Fn. 4 hiervor angegebene Literatur.

8 Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 I A bzw. B.

9 Blumenstein/Locher, (Fn. 7), 77; Sarah Dahinden, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich 2003, 58 f.; Frédéric De Le Court, Administration et direction effectives, StR 2016, 404 ff., 407; Daniel De Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. Auflage, Bern 2013, 130; Heilinger/Maute, (Fn. 7), StR 2008, 742 ff., 746 ff.; Jud, (Fn. 7), Art. 105 N 15; Jud, (Fn. 7), ZStP 1992, 145 ff., 148 f.; Marcel R. Jung, Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und Interkantonal, EF 2017, 169 ff., 171; Peter Locher, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996/1997), 609 ff., 627 bzw. Peter Locher, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, in: Urs R. Behnisch/Adriano Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Peter Locher, Bern 2014, 45 ff., 61; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2015, 47; Wolfgang Maute, Ansässigkeit von juristischen Personen: Sitz oder tatsächliche Verwaltung, StR 2005, 547 ff., 547; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 20 N 31; Stéphane Rigo, Double imposition intercantonale des personnes morales, un risque?, TREX 2012, 356 ff., 357; Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôt directs), 4. Auflage, Bern 2002, 36 f.; Vallender/Wiederkehr, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallen-der (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Auflage, Zürich/St. Gallen 2014, Art. 127 N 90; Zweifel/Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N 2 ff.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

bedeutet dies, dass dort, wo die Tätigkeiten am statutarischen Sitz nicht nur reine Briefkastenfunktion haben, sondern gewisse weitergehende Aufgaben wahrgenommen werden, das Hauptsteuerdomizil selbst dann am Sitz anzusiedeln ist, wenn die Gesellschaft von einem andern Ort aus geleitet wird.[10] So besehen bildet der Ort der tatsächlichen Verwaltung nur eine subsidiäre Anknüpfung bzw. die Ausnahme gegenüber der Anknüpfung an den statutarischen Sitz.[11]

Dieser Mehrheitsauffassung stehen drei Minderheitsmeinungen gegenüber:

– Peter Athanas bezieht sich in seiner Dissertation von 1988[12] auf Locher/Locher[13], wo es um die Zusammenfassung verschiedener nicht publizierter Urteile aus der ersten Hälfte des vorigen Jahrhunderts geht. Dort war scheinbar auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung abgestellt worden, obwohl am Sitz nicht nur ein Briefkasten vorhanden war.[14] Nach Höhn/Mäusli[15] ist dieses Zitat von Athanas allerdings nicht schlüssig, weil es sich um die Zusammenfassung älterer Entscheide handelt, die reine Holdinggesellschaften betrafen, deren Sitze offenbar formelle Bedeutung hatten. Heilinger/Maute[16] weisen zu Recht darauf hin, dass diese bundesgerichtliche Praxis nach der Deutung von Athanas seither nicht mehr weitergeführt wurde.
– Reymond[17] bezieht sich auf zwei Bundesgerichtsurteile, nämlich BGE vom 3. Juli 1968[18] (in E. 1 dieses italienischsprachigen Urteils wird die ständige Praxis des Bundesgerichts gemäss Mehrheitsauffassung zusammengefasst) sowie auf BGE vom 21. September 1972[19] (konsultiert man diese Fundstelle, so stösst man auf den Beitrag von Paschoud, der das besagte Willkürurteil nur bespricht; danach könne im *innerkantonalen* Verhältnis auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung abgestellt

10 Heilinger/Maute, (Fn. 7), StR 2008, 742 ff., 746; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, 122.

11 Dahinden, (Fn. 9), 59; De Vries Reilingh, (Fn. 9), 131 f.; Heilinger/Maute, (Fn. 7), StR 2008, 742 ff., 746 ff.; Höhn/Mäusli, (Fn. 10), 122 f.; Locher, (Fn. 9), ASA 65 (1996/1997), 609 ff., 627 bzw. Locher, (Fn. 9), FS Locher, 45 ff., 61; Maute, (Fn. 9), StR 2005, 547 ff., 547; Oesterhelt/Schreiber, (Fn. 9), Art. 20 N 31; Ryser/Rolli, (Fn. 9), 36; Zweifel/Hunziker, (Fn. 9), § 8 N 5 ff.

12 Peter Athanas, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, St. Gallen 1988, 13.

13 Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 IB Nr. 5.

14 Darauf beziehen sich ebenso Athanas/Widmer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basel 1997, Art. 20 N 39. In Athanas/Widmer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 20 N 38 fehlt jedoch bezeichnenderweise dieser Hinweis.

15 Höhn/Mäusli, (Fn. 10), 122 Fn. 8.

16 Heilinger/Maute, (Fn. 7), StR 2008, 742 ff., 749 Fn. 51.

17 Reymond, (Fn. 4), ASA 61 (1992/1993), 345 ff., 348.

18 = ASA 68 (1999/2000), 149 ff. = RDAF 1969, 113.

19 = RDAF 1975, 5.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

werden, wenn dies nicht ausdrücklich ausgeschlossen sei, selbst wenn es sich am statutarischen Sitz nicht nur um ein Briefkastendomizil handle).

– Oberson[20] bezieht sich nur ganz am Rande auf das interkantonale Steuerrecht.

Zusammenfassend sind diese drei Minderheitsauffassungen, soweit sie sich überhaupt auf das hier interessierende Problem beziehen, nicht geeignet, die Einschätzung der Mehrheitsmeinung als unzutreffend erscheinen zu lassen.

4.2 Neuste Praxis des Bundesgerichts

Im eingangs zitierten Urteil 2C_627/2018[21] (ebenso Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019) nimmt das Bundesgericht wie erwähnt eine überraschende «Neuorientierung» vor. Zwar zitiert das Gericht ebenso einen Grossteil der oben angegebenen Literatur, welche die weit überwiegende Mehrheitsauffassung vertritt, folgt dann aber erstaunlicherweise den drei abweichenden Minderheitsmeinungen (vgl. 4.1 hiervor). Das Gericht hält wie erwähnt dafür, es sei mindestens vom Resultat her nie vom Grundsatz abgewichen, den es bereits im Leitentscheid vom 27. Juni 1919 in Sachen Aktiengesellschaft Columbus (BGE 45 I 190 ff., 204) aufgestellt habe. Danach liege «das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person ähnlich wie bei natürlichen Personen am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens» (E. 2.3.6). Allein, man bekundet Mühe, in diesem vor hundert Jahren ergangenen Urteil die Wiege der hier vorgenommenen «Neuorientierung» zu erkennen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, wie «eine Gesamtschau der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (ergebe), dass das Bundesgericht das Hauptsteuerdomizil seit BGE 45 I 190 im Konfliktfall nur dann dem Sitzkanton zuerkannte, wenn die juristische Person tatsächlich dort geleitet worden war» (E. 2.3.6). Dies deshalb, weil es sich in diesem angeblichen Leitentscheid am statutarischen Sitz auch nur um ein Briefkastendomizil handelte und weil seither – von vereinzelten Ausnahmen abgesehen – der Sitzkanton nur dann leer ausgegangen war, wenn es sich dort um ein blosses Briefkastendomizil handelte. Wohl ergibt sich nicht aus allen Urteilen mit der wünschenswerten Klarheit aus den Erwägungen (wohl aber aus der jeweiligen Sachverhaltsschilderung), dass nur ein Briefkastendomizil zur Diskussion stand. Zu den drei Autoren, die das Gericht zugunsten seiner Auffassung anführt, wurde bereits unter 4.1 hiervor Stellung bezogen.

Zwar ist dem Bundesgericht beizupflichten, dass Art. 20 StHG (wie auch Art. 50 DBG) an sich den Sitz und die tatsächliche Verwaltung als alternative Anknüpfung für eine unbeschränkte Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit von juristischen Personen aufführt. Von daher wäre – namentlich wenn der Blick noch auf das internationale Verhältnis gerichtet wird – ein prioritäres Abstellen auf die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person an sich möglich. Aber das Bundesgericht hielt auch nach dem Inkrafttreten der zitierten Bestimmungen mit guten Gründen an seinem bisherigen Kurs

[20] Vgl. Oberson, (Fn. 4), 213.

[21] BGer 2C_627/2018 vom 1.2.2019 = StR 2019, 286 ff. = StE 2019 B 71.31 Nr. 4 = Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 I B Nr. 26.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

(vgl. 4.1 hiervor) fest. Denn es sprechen gewichtige Gründe der Veranlagungsökonomie und der Praktikabilität für diese Lösung. Oder mit den treffenden Worten von DE LE COURT: «En effet, déterminer le siège est nettement plus simple, car inscrit au registre du commerce, que déterminer le lieu de l'adminstration effective, notion reposant sur des faits dont l'autorité fiscale n'a le plus souvent pas connaissance».[22]

Störend mag weiter sein, dass dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung auf diese Weise keine Beachtung geschenkt wird. Freilich bestehen in dieser Hinsicht wesentliche Unterschiede zwischen internationalem und interkantonalem Verhältnis. Die Verlegung des Sitzes einer juristischen Person ist in der kleinräumigen Schweiz viel einfacher vorzunehmen als im zwischenstaatlichen Kontext. Und im interkantonalen Verhältnis werden diesbezügliche Kompetenzkonflikte vielfach freundeidgenössisch bereinigt, ohne dass noch Gerichte eingeschaltet werden müssen. Denn ob ein Briefkastendomizil (vgl. 5.2 hiernach) vorliegt oder nicht, kann relativ einfach anhand allfälliger Arbeits- oder Mietverträge bzw. weiterer Unterlagen überprüft werden, wogegen die Lokalisierung des Orts der tatsächlichen (operativen) Leitung (Verwaltung) eines Unternehmens viel heikler und vor allem aufwändiger ist. Eine vertikale Harmonisierung wäre daher in diesem Bereich nicht angebracht. Ebenso wenig drängt sich eine Angleichung an die Praxis bei den natürlichen Personen auf. Bei diesen befindet sich das Hauptsteuerdomizil bekanntlich am «Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen», und rein formellen Aspekten (Hinterlegung der Ausweisschriften, Ausübung politischer Rechte etc.) kam bisher keine entscheidende Bedeutung zu.[23] Nach dem neuen Registerharmonisierungsgesetz[24] dürfte jedoch der Stellenwert der «erforderlichen Dokumente» mehr Gewicht bekommen. Denn die Niederlassungsgemeinde wird in Art. 3 Bst. b RHG neu definiert als «Gemeinde, in der sich eine Person in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, um dort den Mittelpunkt ihres Lebens zu begründen, welcher für Dritte erkennbar sein muss; eine Person wird in derjenigen Gemeinde als niedergelassen betrachtet, in der sie das erforderliche Dokument hinterlegt hat, und kann nur eine Niederlassungsgemeinde haben». Damit besteht auch da die Tendenz, vermehrt auf «registerrechtliche Kriterien» abzustellen, die einfach und praktikabel sind und auf welche die Verwaltung Zugriff hat. Noch offen ist, inwiefern diese neue Registerharmonisierung auch auf das Steuerrecht durchschlagen wird. So oder so ist der «Mittelpunkt der Lebensinteressen» bzw. «le centre des intérêts personnels» einer natürlichen Person viel einfacher zu bestimmen als der «Mittelpunkt des Eigenlebens» einer juristischen Person, wo aus verschiedenen

22 DE LE COURT, (Fn. 9), StR 2016, 404 ff., 408. In BGer 2C_151/2017 vom 16.12.2019, E. 2.3.6 wird freilich beiläufig eine «Abkehr» von diesem Urteil als wünschbar erachtet (sic).

23 LOCHER/LOCHER, (Fn. 1), § 3 IA 2d.

24 Bundesgesetz vom 23.6.2006 über die Harmonisierung der Einwohnerregister und anderer amtlicher Personenregister (Registerharmonisierungsgesetz, RHG, SR 431.20). Vgl. dazu ARNOLD MARTI, Entwicklung und heutiger Stand des Einwohnerkontroll- und -meldewesens in der Schweiz – weitreichende Veränderungen durch das Registerharmonisierungsgesetz, ZBl 2019, 591 ff., 597 ff.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

Tätigkeitsbereichen bzw. Führungsebenen die operative Stufe herausgefiltert werden muss.

4.3 Kritik an dieser «Neuorientierung»

Zusammenfassend kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, dass die angebliche «Gesamtschau der Rechtsprechung» in den Anfängen des vorigen Jahrhunderts stehen geblieben ist, und die paar wenigen Literaturzitate, welche die höchstrichterliche Auffassung stützen sollen, bei Licht besehen unbehilflich sind. Auf der anderen Seite distanziert sich der Entscheid zu Unrecht von dem in Fünferbesetzung zustande gekommenen Bundesgerichtsurteil 2A.196/1996[25], dem die Funktion eines – zwar nicht amtlich publizierten – Leitentscheids[26] beigemessen wird. Dieses Urteil gibt nämlich die einschlägige Praxis korrekt wieder und ist bestrebt, hinsichtlich des Veranlagungsorts juristischer Personen keine Diskrepanz zwischen kantonalen Steuern und direkter Bundessteuer entstehen zu lassen. Selbst wenn das hier interessierende Urteil es nicht wahrhaben will, ändert es effektiv die bisherige Praxis, indem es den bisherigen Grundsatz (Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes) umkrempelt und den Ort der tatsächlichen Verwaltung als prioritär behandelt. Eine solche Praxisänderung müsste aber klar bezeichnet werden und dürfte wohl kaum durch ein nur in Dreierbesetzung gefälltes Urteil erfolgen. Kommt hinzu, dass bei den paar Urteilen, in denen im internationalen Verhältnis an den Ort der tatsächlichen Verwaltung angeknüpft wurde (vgl. 5.3 hiernach), in der Folge stets höchst umstritten gewesen ist, ob die Voraussetzungen für eine solche Anknüpfung effektiv gegeben waren. Bezeichnenderweise bezieht sich das Gericht im Folgeentscheid vom 7. Februar 2019[27] auf seine «Neuorientierung» gemäss Urteil 2C_627/2018[28] zur Begründung der Anknüpfung am Ort der tatsächlichen Leitung durchwegs auf nicht einschlägige Präjudizien. In den im Folgeentscheid zitierten Urteilen ging es nämlich entweder um fiktive Sitze[29], um Urteile zum internationalen Verhältnis (vgl. 2 hiervor) oder um die Sicherung der direkten Bundessteuer (Urteil 2A_560/2003).

Zwar dürften Fälle, wo bei einer juristischen Person an ihrem Sitz nicht nur ein Briefkasten vorliegt, sie aber gleichwohl von einem anderen Ort aus geleitet wird, relativ selten sein. Und nur bei solchen Konstellationen hat die «Neuausrichtung» überhaupt praktische Bedeutung. Das ändert aber nichts daran, dass ein neuer Ansatzpunkt gelten soll, der zu Mehraufwand für die Verwaltung führen wird.[30] Liegt ausnahmsweise ein Fall vor, wo sich die «Neuausrichtung» praktisch auswirken würde, aber gleichwohl noch die bisherige Praxis befolgt wird, wäre dies für den Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht

25 BGer 2A.196/1996 vom 13.5.2002 = ASA 72 (2003/2004), 304 ff. = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 = RDAF 59 II, 452.

26 De Le Court, (Fn. 9), StR 2016, 404 ff., 407: «leading case».

27 Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 IB, Nr. 27.

28 BGer 2C_627/2018 vom 1.2.2019 = StR 2019, 286 ff. = StE 2019 B 71.31 Nr. 4 = Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 IB Nr. 26.

29 Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 IB Nr. 23 und 22.

30 Demgegenüber vermisst Stefan Oesterhelt, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (Teil 1), FStR 2019, 163 ff., 170, eine «wirkliche Begründung» für die bisherige Praxis.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

nachteilig; denn dort dürfte regelmässig eine Betriebsstätte vorliegen, sodass dieses sekundäre Steuerdomizil ebenfalls am «Steuerkuchen» anteilsmässig beteiligt wäre.

Schliesslich ist die Aussage im Urteil verwirrend, eine juristische Person sei nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhalte, «das Hauptsteuerdomizil des interkantonalen Steuerrechts (sei) hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung». Hauptsteuerdomizil und unbeschränkte Steuerpflicht lassen sich aber nicht auseinander dividieren.[31] Zudem wurde die Frage, was mit einer subjektiven Steuerpflicht geschieht, die durch das Kollisionsrecht zurückgedrängt wird, schon vor Jahren abgehandelt.[32]

5 Charakterisierung von Sitz, Briefkastendomizil, tatsächlicher Verwaltung

5.1 Sitz

«Der Sitz der juristischen Person befindet sich, wenn ihre Statuten es nicht anders bestimmen, an dem Orte, wo ihre Verwaltung geführt wird» (Art. 56 ZGB). Die juristischen Personen des OR sind von Gesetzes wegen verpflichtet, in ihren Statuten einen Sitz zu bestimmen, der in das Handelsregister einzutragen ist[33]; dieser ist auch steuerrechtlich massgebend.[34] Demgegenüber verlangt das ZGB für Vereine und Stiftungen keine Bezeichnung eines Sitzes in den Statuten bzw. in der Stiftungsurkunde, weshalb Art. 56 ZGB vor allem auf diese juristischen Personen zugeschnitten ist. In einem solchen Fall befindet sich der Sitz am Ort, wo die Verwaltung geführt wird. Auf diese Weise ist sichergestellt, dass alle schweizerischen juristischen Personen hier einen Sitz haben.[35]

5.2 Briefkastendomizil

Der statutarische Sitz einer juristischen Person hat dann nicht nur formelle Bedeutung, solange sie an diesem Ort für ihren Geschäftsbetrieb eine wesentliche Infrastruktur (Büroräumlichkeiten, Personal etc.) unterhält.[36] Demgegenüber liegt ein blosses Briefkastendomizil vor, wenn am statutarischen Sitz weder Personal noch Büros (bzw. Räumlichkeiten nur «pro forma») oder andere Einrichtungen bestehen, Post und Telefonate umgeleitet werden bzw. eine beauftragte Person (Rechtsanwalt oder Treuhänder)

31 De Vries Reilingh, (Fn. 9), 130; Zweifel/Hunziker, (Fn. 9), § 5 N 4 f.

32 Peter Locher, Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Festgabe der RWW-Fakultät der Universität Bern zum schweizerischen Juristentag 1988, ZBJV 1988, 365 ff., 384 ff. bzw. Peter Locher, Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Urs R. Behnisch/Adriano Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Peter Locher, Bern 2014, 83 ff., 97 ff.

33 Huguenin/Reitze, in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis (Hrsg.), Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456, 6. Auflage, Basel 2018, Art. 56 N 6.

34 Mäusli, (Fn. 3), 46 ff.

35 Huguenin/Reitze, (Fn. 33), Art. 56 N 4.

36 BGer P.1428/1980 vom 22.6.1984 = StE 1984 A 24.22 Nr. 1.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

ihre Geschäftsadresse gegen eine bescheidene «Domizilgebühr» zur Verfügung stellt.[37]

5.3 Tatsächliche Verwaltung

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung «befindet sich dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmungsentscheide fallen».[38] Es ist dies sicher einmal der Ort der wirklichen Leitung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV.[39] Der Ort der Verwaltung einer ausländischen Gesellschaft liegt in der Schweiz, wenn die für die laufende Geschäftsleitung notwendigen Entscheide in der Schweiz gefällt werden.[40] «Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes»; dabei ist die (operative) Geschäftsleitung abzugrenzen «von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits».[41] «La détermination du lieu de l'administration effective s'effectue à l'aide d'indices dont la résidence des organes directionnels de la société, le lieu où les opérations de gestion s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés».[42] Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder gar der Wohnsitz der Aktionäre. «Lorsque cette activité de direction courante est exercée en plusieurs endroits, est déterminant celui où elle est déployée de manière prépondérante, celui où se situe son centre de gravité» .

– Im letztgenannten Urteil 2A.321/2003 vom 4. Dezember 2003[43] wird erstmals das Hauptsteuerdomizil einer ausländischen Gesellschaft (X. Corporation mit Sitz auf den British Virgin Islands, tätig im internationalen Öl- und Gashandel) kraft «tatsächlicher Verwaltung» in der Schweiz angenommen; das Urteil wird aus methodischen Gründen[44] sowie aus steuerpolitischen Überlegungen[45] kritisiert.

37 Vgl. Beispiele bei Locher/Locher (Fn. 1), § 4 I B. Vgl. auch JUD, (Fn. 7), ZStP 1992, 145 ff., 149 f.

38 Botschaft über die Steuerharmonisierung, (Fn. 2), 108.

39 Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 I B.

40 Mäusli, (Fn. 3), 82; vgl. auch Athanas/Bauer-Balmelli, Begründung und Aufgabe der Steuerpflicht, ST 1993, 311 ff., 315; Athanas/Bürgy, Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen, FStR 2003, 241 ff., 242; Reymond, (Fn. 4), ASA 61 (1992/1993), 345 ff., 348.

41 BGer 2C_1086, 1087/2012 vom 16.5.2013, E. 2.2 = StE 2013 B 11.1 Nr. 24 = RDAF 69 II, 500.

42 BGer 2A.321/2003 vom 4.12.2003, E. 3.1 = ASA 75 [2006/2007], 294 ff., 299 f. = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 (in: StR 2004, 524 ff. nicht publ.), auch zum Folgenden.

43 BGer 2A.321/2003 vom 4.12.2003, E. 3.1 = ASA 75 (2006/2007), 294 ff., 299 f. = StR 2004, 524 ff. = StE 2005 B 71.31 Nr. 1.

44 Beat König, BGer 4.12.2003, 2A.321/2003 = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 = StR 2004, 524 ff. (Entscheid der Vorinstanz: VGer GE 27.5.2003, ATA 15 982 = StR 2004, 439 ff.), AJP 2005, 487 ff., 489 ff.

45 Widmer/Moser, Schweizer Aussensteuerrecht BGE vom 4.12.2003 – Verschärfung der Rechtsprechung zur Einschaltung niedrig besteuerter Zwischengesellschaften, ST 2005, 497 ff., 499 ff.; a. M. Marcel R. Jung, Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und Interkantonal, EF 2017, 251 ff., 253.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

- Im Urteil 2C_1086, 1087/2012 vom 16. Mai 2013[46] geht es um eine X. Ltd. mit Sitz in Guernsey, die von einer in Zug ansässigen Y. Holding AG gehalten wurde und die hauptsächlich Konzerngesellschaften finanzierte; an diesem Entscheid wird bemängelt, mit der Annahme einer «tatsächlichen Verwaltung» in der Schweiz bei der Y. Holding AG werde u. a. die Funktionsweise eines Konzerns verkannt.[47]
- Das Urteil des VGE ZH vom 2. April 2014 (SB.2013.00037, SB.2013.00038) handelt von einer steuerpflichtigen Person C. mit Wohnsitz in Zürich, die einen Trust in Jersey errichtet und die A. Ltd. als Trustee und Vermögensverwalterin mit Sitz in Jersey eingesetzt hatte; der tatsächliche Zweck der A. Ltd. bestand in der Verheimlichung von in der Schweiz nicht deklariertem Vermögen; u. a. aufgrund der massiven Einflussnahme von C. auf die Geschäftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft wurde die «tatsächliche Verwaltung» bei C. in Zürich angenommen. Auch dieses Urteil vermag nicht restlos zu überzeugen.[48]
- Bei einem Softwareunternehmen hält sich der meist büroextern tätige Geschäftsführer nur sporadisch am Orte der rudimentären Infrastruktur mit einem Büro von 9 m^2 Fläche (im Fürstentum Liechtenstein) auf, weshalb auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnort des einzigen Verwaltungsrats und Geschäftsführers abgestellt wurde.[49]
- Im Urteil 2C_958/2016 vom 2. August 2018[50] geht es um eine A. Ltd. mit Sitz in Guernsey, die eine Gruppengesellschaft der B. Group mit über vierzig Gesellschaften in diversen Ländern ist; Muttergesellschaft ist die B. A. mit Sitz in der Schweiz. Hier ging man gleichfalls von einem Ort der «tatsächlichen Leitung» der A. Ltd. in der Schweiz aus, wobei vor Bundesgericht nicht diese Frage, sondern verfahrensrechtliche Aspekte Streitgegenstand bildeten.
- Im Urteil der CDT vom 25. März 2019[51] geht es um eine AG mit Sitz in Estland, die Tochter einer Tessiner Gesellschaft im Bereich der Unternehmensberatung ist. Sie verfügt an ihrem Sitz weder über eine Infrastruktur noch über Personal, und ihre Beratungsfunktion übt sie von den Büros der Schweizer

46 BGer 2C_1086, 1087/2012 vom 16.5.2013 = StE 2013 B 11.1 Nr. 24 = RDAF 69 II, 500 ff.

47 Jung, (Fn. 45), EF 2017, 251 ff., 253 f.; Huber/Bartz/Maeder, Blickpunkt international, StR 2013, 702 ff., 707 f.; Stefan Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2013), SZW 2014, 86 ff., 89 f.; Simonek/Von Ah, Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2013, Bern 2014, 85 ff., 118 ff.; nur referierend Danon/Obrist, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2013, RJN 2013, 53 ff., 88 f.

48 Oliver Arter, Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung/2. Kammer, Urteil vom 2.4.2014 i. S. A Ltd. v. Staat Zürich und Schweizerische Eidgenossenschaft (SB.2013.00037, SB.2013.00038), AJP 2014, 1722 ff., 1727; Marcel R. Jung, Private Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaften, ST 2014, 1158 ff., 1161 ff.

49 BGer 2C_483, 484/2016 vom 11.11.2016 = Locher/Locher, (Fn. 1), § 4 I B Nr. 24.

50 BGer 2C_958/2016 vom 2.8.2018 = StR 2018, 808 ff.

51 Urteil der CDT vom 25.3.2019 RtiD II 2019, 441 ff.

Download (28.03.2024 13:19:51)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Alle Rechte vorbehalten.

Muttergesellschaft im Tessin aus. Sie wurde deshalb tatsächlich vom Tessin aus geleitet und unterlag hier der unbeschränkten Steuerpflicht, was im Einklang mit dem DBA-EST steht.

6 Schlussbemerkung

Der Autor des vorliegenden Beitrags verfolgt die bundesgerichtliche Praxis zum interkantonalen Steuerrecht in den letzten dreissig Jahren sehr aufmerksam im Rahmen der jeweiligen Aktualisierungen der Praxissammlung zum Doppelbesteuerungsrecht. Von einer Falschinterpretation der bisherigen Judikatur durch die praktisch einhellige Lehre, welche die nun vorliegende höchstrichterliche «Gesamtschau der Rechtsprechung» angeblich offenlegt, kann keine Rede sein. Das Gericht beachtet zu wenig, für welche staatliche Ebene ein bestimmtes Präjudiz ergangen ist und ob einem Urteil bezüglich Sachverhalt ein «Briefkastenfall» zugrunde liegt oder nicht. Zudem ist nicht nachvollziehbar, dass zwar die diesbezüglich praktisch einhellige Literatur ausgiebig zitiert wird, man sich dann aber letztlich auf drei abweichende Lehrmeinungen stützt, die genau betrachtet gar nicht einschlägig sind. Das interkantonale Steuerrecht bildet anerkanntermassen eine besondere Art von Richterrecht.[52] In diesem Bereich hat nämlich die bundesgerichtliche Rechtsprechung «anstelle des Gesetzgebers ein umfassendes Regelwerk geschaffen, das allseits als gesetzesäquivalent betrachtet wird».[53] Dieses Richterrecht wird anerkennend als «ausgewogen und gerecht»[54] bezeichnet und stellt einen «kunstvollen Komplex von Rechtsnormen»[55] dar. Diese bald hundertfünfzigjährige Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot darf nur nach äusserst sorgfältiger Analyse der bisherigen Praxis und unter Einbezug differenzierter Folgeerwägungen fortentwickelt werden. Denn jedes Urteil muss sich problemlos in das bisherige Regelwerk einfügen lassen. «Kuckuckseier» im Sinne des erwähnten Urteils verträgt das interkantonale Steuerrecht nicht.

52 Hans Huber, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht, in: Festschrift für Irene Blumenstein: überreicht zum 70. Geburtstag am 23.4.1966, Beilage zu ASA 34 (1965/1966), 43 ff., 58; Mäusli, (Fn. 3), 6 ff., § 2 N 3 ff.

53 Hansjörg Seiler, Das Verhältnis zwischen Richterrecht und formellem Gesetzgeber, LeGes 2016, 357 ff., 359 unter Bezugnahme auf De Vries Reilingh, (Fn. 9), 30 f.; Locher, Einführung, (Fn. 9), 3.

54 Vallender/Wiederkehr, (Fn. 9), Art. 127 N 61 unter Bezugnahme auf Ernst Höhn, Kommentar BV (1874), Art. 46 Abs. 2 N 19.

55 Locher, Einführung, (Fn. 9), 3.