

Steuerpflicht

Beweiserfordernis und Indizien für eine materielle Sitzverlegung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 18. November 2019

Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person befindet sich normalerweise am formellen Sitz, also am statutarischen und im Handelsregister eingetragenen Sitz. Davon wird jedoch dann abgewichen, wenn der materielle Sitz – also der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung und Verwaltung – sich an einem anderen Ort befindet. Wenn am formellen Sitz gar keine funktionstüchtige Infrastruktur vorhanden ist und sich dieser in einem reinen Briefkastendomizil erschöpft, so ist diese Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz nicht anzuzweifeln. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, mittels geeigneten Unterlagen und Gegenargumenten die Feststellungen der Vorinstanz zu entkräften.

Sachverhalt:

A. Die A. AG hat ihren statutarischen Sitz in der Stadt Zug. Für die Perioden ab 2013 ersuchte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Eidgenössische Steuerverwaltung darum, im bundesgesetzlich vorgesehenen Kompetenzverfahren festzulegen, dass der Kanton Basel-Landschaft zur Erhebung der direkten Bundessteuer gegenüber der Gesellschaft zuständig sei. Denn dort befinde sich deren tatsächliche Verwaltung, während das Unternehmen im Kanton Zug bloss ein Schein- bzw. Briefkastendomizil habe. Mit Verfügung vom 27. März 2018 befand die Bundesbehörde in diesem Sinne. Dagegen gelangte die Gesellschaft erfolglos an das Bundesverwaltungsgericht.

B. Die A. AG hat am 25. April 2019 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie stellt den Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. März 2019 aufzuheben. Es sei festzustellen, dass sich der Ort der Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer der Perioden 2013 bis 2016 im Kanton Zug befunden habe.

C. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verweist auf das angefochtene Urteil. Der Kanton Zug hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weshalb sie zur Beschwerde legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf ihr form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2. Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt (Art. 108 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 betreffend die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11).

2.1. Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

2.1.1. Dabei sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 StHG). Sitz der juristischen Person ist der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 ZGB). Aufgrund der Bestimmung von Art. 20 Abs. 1 StHG kann es zu Fällen kommen, wo sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton der tatsächlichen Verwaltung die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, d.h. das Hauptsteuerdomizil, beanspruchen. Dieser Konflikt ist nach den Regeln zu lösen, welche die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht entwickelt hat.

2.1.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. In solchen Fällen wird der Ort der effektiven Leitung bzw. Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (Urteil 2C_259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1 m.w.H.).

2.2. In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der steuerrechtliche (Wohn-) Sitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Der Pflichtigen kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (Urteil 2C_183/2007 vom 15. Oktober 2007 E. 3.2).

3.

3.1. Auf diese Bestimmungen hat sich das Bundesverwaltungsgericht gestützt, um die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene Kompetenzzuweisung gemäss Art. 108 DBG an den Kanton Basel-Landschaft für die Perioden 2013 bis 2016 zu bestätigen. Die vorinstanzliche Beurteilung gründet auf folgender Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung, die sich für das Bundesgericht als verbindlich erweist (vgl. oben E. 1.2) :

3.1.1. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz ist nicht ersichtlich, dass im massgeblichen Zeitraum eine tatsächliche Arbeitstätigkeit am Ort der statutarischen Verwaltung erfolgt wäre, geschweige denn eine reale Geschäftsführung; entsprechende Aktivitäten waren schon aufgrund der räumlichen Gegebenheiten unwahrscheinlich (vgl. E. 3.5.2 des angefochtenen Urteils). Am Sitz war keine funktionsstüchtige Infrastruktur vorhanden; stattdessen stellte eine beauftragte Treuhandgesellschaft ihre Geschäftsadresse zur Verfügung, nahm Briefsendungen entgegen und leitete sie an die verantwortlichen Organe mit Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft weiter (vgl. ebenda E. 3.5.3). Mit dieser Treuhänderin bestand ein Domizilvertrag, wonach diese für die Beschwerdeführerin gerade die Dienstleistungen erbrachte, welche klassischerweise für den Unterhalt eines Briefkastendomizils benötigt werden; zu einem späteren Zeitpunkt war zwar auch noch ein Mietvertrag abgeschlossen worden, aus dem aber nicht ersichtlich war, dass er den Domizilvertrag ersetzen würde; zudem wurde der zweite Vertrag erst dann erstellt, als der Kanton Basel-Landschaft das Unternehmen dazu aufforderte, sich in das dortige Handelsregister einzutragen; die zeitlichen Umstände deuteten stark darauf hin, dass der Mietvertrag einzig abgeschlossen wurde, um den Eindruck vermeintlicher Substanz am Ort des Briefkastendomizils zu erwecken (vgl. dort E. 3.5.2).

3.1.2. Das Bundesverwaltungsgericht hat seine Annahme, dass die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin sich während den hier massgeblichen Steuerperioden im Kanton Basel-Landschaft befand, auf folgende Feststellungen gestützt: Betreffend das Jahr 2013 und die erste Jah-

reshälfte 2014 mietete das Unternehmen Büroräumlichkeiten in U. /BL für einen monatlichen Mietzins von Fr. 2'100.–; diesen Ort gab es auch in zahlreichen Dokumenten als seine Geschäftsadresse an (vgl. E. 3.6.2 des angefochtenen Urteils). Ab Juli 2014 mietete die Gesellschaft grössere Geschäftsräume in dem gegenüber U. direkt benachbarten Ort V./BL; für die Mitbenützung von 134m² Büroräume in einem Büro- und Produktionsgebäude bezahlte sie einen Mietzins von Fr. 2'250.– pro Monat und Fr. 27'000.– pro Jahr; auch liess sie sie für beinahe Fr. 6'000.– auf ihre Bedürfnisse abgestimmt ausbauen; in der gleichen Gemeinde mietete sie für 2015 vom Vermieter ihrer Büroräumlichkeiten einen Parkplatz (vgl. ebenda E. 3.5.2). Weiter lagen für 2014 Spesenabrechnungen in der Höhe von gesamthaft beinahe Fr. 73'000.– vor, die aber nur marginal, d.h. für etwas mehr als Fr. 1'000.–, auf die Stadt oder den Kanton Zug entfielen, während alle anderen Abrechnungen sich auf die beiden genannten Orte (und andere) im Kanton Basel-Landschaft bezogen. Im gleichen Kanton und in unmittelbarer geographischer Nähe zum tatsächlichen Geschäftsort wohnten zudem der Präsident und das einzige Mitglied des Verwaltungsrats (E. 3.6.3). Dieselben Feststellungen entsprechen im Übrigen der massgeblichen Sachlage für die Perioden 2015 und 2016 (E. 3.6.4).

3.2. Gegen diese vorinstanzlichen Feststellungen müsste die Beschwerdeführerin dartun können, dass es sich um eine geradezu offensichtlich unrichtige Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung handelt. Das gelingt ihr jedoch in keiner Weise, sei es gesamthaft oder in Bezug auf konkrete Einzelpunkte.

3.2.1. Als unzureichend erweisen sich zuerst einmal all die Vorbringen, die sich gegen die Annahme eines blossen Briefkastendomizils im Kanton Zug richten. Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesgericht Dokumente eingereicht, die belegen sollen, dass mehrere Mitarbeiter während den hier massgeblichen Perioden am Sitzort gearbeitet und dort auch Geschäftsbesprechungen mit Kunden oder sonst firmenexternen Personen abgehalten hätten. Weiter habe zumindest eine Sitzung des Verwaltungsrats in den Zuger Büroräumlichkeiten stattgefunden, dazu andere Aktivitäten der Geschäftsführung.

Es ist hier nicht näher zu prüfen, inwiefern es sich bei den eingereichten Dokumenten um unzulässige Noven gemäss Art. 99 BGG handelt. Soweit die gleichen Vorbringen und Beweismittel zulässigerweise schon dem Bundesverwaltungsgericht unterbreitet wurden, hat sich dieses eingehend damit befasst. Es ist zu der für das Bundesgericht verbindlichen Würdigung gelangt, dass eine tatsächliche Verwaltungstätigkeit und insbesondere eine geschäftsführende berufliche Aktivität am Sitzort keineswegs in massgeblicher Weise belegt ist, sei es für angestellte Mitarbeiter oder für die geschäftsführenden Organe des Unternehmens. Nichts Abweichendes ergibt sich aus den Dokumenten betreffend das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Treuhandgesellschaft, mit der über all die Jahre ein Domizil- und danach ein Mietvertrag bestand.

3.2.2. Die Beschwerdeführerin bringt ausserdem keine schlüssigen Argumente gegen die Beweiswürdigung des Bundesverwaltungsgerichts vor, wonach die tatsächliche Verwaltung und Geschäftsführung während den hier massgeblichen Perioden im Kanton Basel-Landschaft stattfand. Keines ihrer Vorbringen ist auch nur ansatzweise geeignet, die Sachverhaltsermittlung im angefochtenen Urteil als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass dem Bundesverwaltungsgericht eine unzutreffende Verteilung der Beweislast oder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorzuwerfen wäre. Dasselbe gilt in Bezug auf dessen Feststellungen hinsichtlich der Situation im Kanton Zug.

3.3. Aus ihren für das Bundesgericht verbindlichen Faktenfeststellungen hat die Vorinstanz rechtliche Schlüsse gezogen, die sich ohne Weiteres als bundesrechtskonform erweisen. Soweit das Gericht die durch die Eidgenössische Steuerverwaltung vorgenommene Kompetenzzuweisung an den Kanton Basel-Landschaft bestätigt hat, entspricht das der oben dargestellten (vgl. E. 2.1), gültigen Rechtslage.

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...