

# Der Sitz einer Gesellschaft im interkantonalen Verhältnis – Achtung Doppelbesteuerung!



Von Dr. Julian Kläser  
MLaw, Associate Partner  
Blum & Grob Rechtsanwälte AG

## 1. Einleitung

Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregisterauszug bestimmten Sitz.

In jüngster Zeit ist in der interkantonalen Steuerrechtspraxis vermehrt eine Tendenz zu erkennen, dass Untersuchungen durch die Steuerbehörden in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton hinsichtlich der Steuerhoheit einer Gesellschaft durchgeführt werden und dem statutarischen Sitz im Anschluss oftmals die Anerkennung im Rahmen eines steuerlichen Vorentscheids über die Steuerhoheit versagt wird. Es wird folglich angenommen, dass die tatsächliche Verwaltung nicht im Sitzkanton stattfindet.

Der folgende Beitrag stellt die steuerrechtlichen Grundsätze vor und zeigt anhand eines konkreten Praxisbeispiels auf, worauf es zu achten gilt, damit unerwünschte steuerliche Szenarien, was den

Sitz einer Gesellschaft im interkantonalen Verhältnis angeht, möglichst vermieden werden können.

## 2. Zum Sitz einer Gesellschaft

### 2.1 Grundsätzliches

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen befindet sich grundsätzlich am statutarischen Sitz und ist folglich massgebend, soweit diesem nicht nur formelle Bedeutung (sog. Briefkastendomizil) zukommt.

Diese Praxis entspricht der gefestigten Rechtsprechung. Nach herrschender Lehre bedeutet dies umgekehrt auch, dass dort, wo die Tätigkeiten am statutarischen Sitz nicht nur eine Briefkastenfunktion haben, sondern weitergehende Aufgaben wahrgenommen werden, das Hauptsteuerdomizil selbst dann am Sitz anzusiedeln wäre, wenn die Gesellschaft von einem anderen Ort aus geleitet würde. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung bildete in der Vergangenheit soweit ersichtlich die Ausnahme gegenüber der Anknüpfung an den statutarischen Sitz. Dieser Grundsatz erscheint allerdings unter Berücksichtigung der aktuellen interkantonalen Verwaltungspraxis zusehends in Frage gestellt.

### 2.2 Zum Briefkastendomizil

Ein sogenanntes Briefkastendomizil liegt vor, wenn zum betreffenden Ort keine nähere Beziehung oder an diesem Ort keine wesentliche Infrastruktur besteht. Dies wird dann vermutet, wenn sich am statutarischen Sitz weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen befinden (Büro, Räumlichkeiten und dergleichen), sondern hier ein Beauftragter (bspw. ein Treuhänder) der juristischen Person im Wesentlichen seine Geschäftsadresse zur Verfügung stellt und die Post entgegennimmt und weiterleitet.

Die nachfolgenden Indizien sprechen auch für die Annahme eines bloss formellen Sitzes: das Fehlen von Personal, die Unerreichbarkeit per Telefon, eine Adressumleitung wie auch der Umstand, dass die Sitzungen der Gesellschaftsorgane (bspw. die Generalversammlung) nicht am statutarischen Ort durchgeführt werden.

### 2.3 Zum Ort der tatsächlichen Verwaltung

In der Literatur und Rechtsprechung wird der Ort der tatsächlichen Verwaltung umschrieben als Ort, wo «die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen» und wo die Gesellschaft ihren «wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat». Als massgebliche Aktivität gilt somit grundsätzlich die Führung der laufenden Geschäfte bzw. die wirkliche Leitung der Gesellschaft, wobei der Gesellschaftszweck von grosser Bedeutung ist.

Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sie sich lediglich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt, einerseits und von der blossen administrativen Verwaltung andererseits abzugrenzen.

Eine Einzelfallbetrachtung ist hier sicherlich stets angezeigt. Die Geschäftstätigkeiten einer Holdinggesellschaft können beispielsweise nicht mit den Aktivitäten eines Fabrikationsunternehmens verglichen werden. Die Anforderungen an die Art und den Umfang der Aktivitäten unterscheiden sich grundlegend.

Als Indizien für den Ort der wirklichen Leitung werden bei der Beurteilung des Gesamtbildes oftmals geprüft, ob Geschäftseinrichtungen und Personal vorhanden sind und diese durch eine Person mit Leitungsfunktion in Anspruch genommen werden.

## 2.4 Zu den verfahrensrechtlichen Aspekten

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbe gründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Sofern allerdings der angenommene Sitz (ausserhalb des Sitzkantons) aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als wahrscheinlich angenommen wird, führt dies regelmässig zu einer Beweislastumkehr. Mit anderen Worten hat die steuerpflichtige juristische Person dann den Gegenbeweis zu erbringen, dass sich der Sitz ausserhalb dieses Kantons befindet. Die steuerpflichtige juristische Person hat rechtlich Anspruch auf einen besonderen Steuerhoheitsentscheid, gegen den mit den üblichen Rechtsmitteln rekuriert werden kann.

Sollte der Rechtsweg nicht eingeschlagen werden, ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrheit der Kantone den Fall der konkurrierenden Steuerveranlagung eines anderen Kantons soweit ersichtlich zumindest formell als Revisionstatbestand nicht erfasst hat. Dennoch wird in der Regel bei einer nachträglich eintretenden Zweitveranlagung eines nach den interkantonalen Abgrenzungsregeln zur Besteuerung zuständigen Kantons dies oftmals kulanzmässig als Wiedererwägungsgrund anerkannt. Der Kanton Zürich lässt beispielsweise eine nachträgliche Korrektur zu, wenn sich mit Eröffnung des zweitveranlagenden Kantons herausstellt, dass ihre rechtskräftige Veranlagung gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verstösst.

### 3. Praxisbeispiel

Die Icloud GmbH wurde mit statutarischem Sitz im Kanton Schwyz gegründet. Mitgesellschafter und Geschäftsführer ist Herr X mit Wohnsitz in Zürich. Herr X ist zu 100% bei der Icloud GmbH angestellt. Die Gesellschaft beschäftigt keine weiteren Mitarbeiter. Die Gesellschaft ist auf die Erbringung von Dienstleistungen im EDV- und Internetbereich spezialisiert.

Die Icloud GmbH hat bei der Treuhand AG im Kanton Schwyz ein Büro für monatlich 500 Franken gemietet. Eine Übersicht mit den jährlichen Arbeits- und Projekteinsätzen vor Ort wird in rudimentärer Form geführt. Die Sitzungen der Gesellschaftsorgane (Verwaltungs-

rat, Generalversammlung) werden am statutarischen Ort durchgeführt.

Herr X ist ausserdem noch Mitgesellschafter der Tech GmbH mit Sitz im Kanton Zürich. Die Tech GmbH beschäftigt fünf Angestellte in Zürich und erbringt ebenfalls IT-Dienstleistungen. Die Firmen verfügen über eine gemeinsame Homepage im Internet. Die Icloud GmbH verfügt über keine eigene Telefonnummer und keine eigene E-Mail-Adresse, sondern teilt den Telefonanschluss und die E-Mail-Adresse mit der Tech GmbH.

### 3.1 Steuerrechtliche Beurteilung

Im vorliegenden Praxisbeispiel ist zu prüfen, ob dem statutarischen Sitz der Icloud GmbH im Kanton Schwyz bloss formelle Bedeutung zukommt. Zwar sind im Kanton Schwyz Geschäftseinrichtungen vorhanden. Es darf allerdings bezweifelt werden, dass aufgrund der tiefen Miete dem Büro eine wirkliche Funktion zukommen kann. Damit der Nachweis dauernder physischer Präsenz im Überprüfungsfall gelingt, ist eine saubere Dokumentation ebenso von Relevanz. Hierfür sollte ein Kalendarium geführt werden, das mit den entsprechenden Belegen (bspw. Spesenquittungen) korreliert. Dass die Sitzungen der Gesellschaftsorgane am Sitz der Gesellschaft durchgeführt werden, stellt ein Kriterium dar, das durchaus positiv zu werten ist.

Dass sich am statutarischen Sitz keinerlei technische Infrastruktur (Telefon, PC usw.) befindet, spricht wiederum für einen künstlich geschaffenen Sitz. Die mobilen modernen technischen Möglichkeiten (Laptop, Smart-Phone usw.) tragen zwar sicherlich dazu bei, dass die Infrastruktur schlank gehalten werden kann. Die Icloud GmbH greift jedoch zusätzlich auf die technischen Begebenheiten der Tech GmbH zurück, was als weiteres starkes Indiz zu bewerten ist, dass der statuarische Sitz nur formeller Natur ist.

Die Tech GmbH mit Sitz in Zürich erbringt sodann ähnliche Leistungen wie die Icloud GmbH. Ausserdem verfügen die beiden Gesellschaften über einen gemeinsamen Webauftritt. Die Tech GmbH verfügt in Zürich offensichtlich über Angestellte und Substanz. Dies dürfte ausserdem daraufhin deuten, dass sich die geschäftlichen Anknüpfungspunkte in

Zürich befinden. Herr X hat seinen Wohnsitz im Kanton Zürich.

Gestützt auf die vorangehenden Ausführungen erscheint die Annahme zulässig, dass die Betriebsführung der Icloud GmbH durch den einzigen angestellten Mitarbeiter und Geschäftsführer Herr X entweder an seinem Wohnsitz in Zürich oder am Sitz der Tech GmbH in Zürich erfolgt. Die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft wäre folglich dem Kanton Zürich zuzuordnen. Der statuarische Sitz im Kanton Schwyz ist im vorliegenden Beispiel wohl als künstlich geschaffen einzuordnen.

### 4. Fazit

Anhand des Praxisbeispiels wird deutlich, dass die Substanzerfordernisse auch im interkantonalen Verhältnis von grosser Bedeutung und entsprechend zu beachten sind. Ob die Wahl des Sitzes aufgrund eines Steuereinsparungspotenzials beruht, ist eigentlich unbeachtlich. Vielmehr ist die Tatsache von Bedeutung, dass der statuarische Sitz nicht als künstlich zu qualifizieren ist.

Wie eingangs beschrieben, hat die Anzahl von Steuerhoheitsverfahren im interkantonalen Verhältnis in der jüngeren Vergangenheit zugenommen. Strukturen, die in der Vergangenheit seitens der Steuerbehörden im interkantonalen Verhältnis möglicherweise noch akzeptiert wurden, dürften künftig weiter in den Fokus des Fiskus rücken. Im schlimmsten Fall muss der Instanzenzug bestritten werden, damit eine Doppelbesteuerung für zurückliegende (definitiv veranlagte und noch nicht verjährte) Steuerperioden vermieden werden kann, was mit entsprechenden Verfahrenskosten verbunden ist.

Es ist empfehlenswert, bereits etablierte Strukturen mit Anknüpfungspunkten in mehreren Kantonen rechtzeitig dahingehend zu überprüfen, ob diese den Ansprüchen an die heutigen Massstäbe noch genügen und gegebenenfalls substanzielle Anpassungen vorzunehmen. Bei Neugründungen sollte von Anfang an eine auf die aktuellen steuerrechtlichen Anforderungen an die Art und den Umfang der Aktivitäten der neu zu gründenden Gesellschaft abgestimmte steueroptimale Struktur etabliert werden.

*j.klaeser@blumgrob.ch*  
*www.blumgrob.ch*