Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.317/2004 /vje

Urteil vom 11. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Heinrich Jud,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerkommission des Kantons Schwyz,
Postfach 1232, 6431 Schwyz.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen die Einschätzungsentscheide 2001 und 2002 des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 7. Dezember 2004 und gegen die Veranlagungsverfügung 2001 des Kantons Schwyz vom 14. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
A.a Die A._____ AG mit damaligem Sitz an der S._____strasse 38 in Zürich bezweckte den Handel mit Edelstahl, Maschinen und Apparaten aller Art. Sie konnte sich an Unternehmen beteiligen, Grundbesitz erwerben usw. Alleinaktionär war Y._____, wohnhaft in C._____ bei Zürich.

Mit Statutenänderung vom 21. Dezember 2000 verlegte die A._____ AG ihren Sitz nach D._____ im Kanton Schwyz. Gleichzeitig änderte sie ihre Firma ab in B̈._____ AGünd führte ein langes Geschäftsjahr ein (1.07.2000 - 31.12.2001). Den Gesellschaftszweck behielt sie vorerst bei.

Mit Statutenänderung vom 11. Januar 2002 wurde die B._____ AG in die die noch heute bestehende Firma Ẍ._____ AGümbenannt. Gleichzeitig wurde der Gesellschaftszweck geändert. Danach befasst sich die Gesellschaft mit dem Erwerb und der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an kommerziellen und industriellen Unternehmen im In- und Ausland usw. Der statutarische Sitz wurde in der Gemeinde D._____ beibehalten.
A.b Bereits am 22. November 2000 hatte Y._____ die M̈._____ AGm̈it Sitz in Zug gegründet. Die Gesellschaft bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Ḧandel mit Edelstahl, Maschinen und Apparaten aller Art; sie kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, Grundbesitz erwerben usw.

Mit Statutenänderung vom 21. Dezember 2000 verlegte die M̈._____ AGïhren Sitz von Zug nach Zürich mit Adresse an der S._____strasse 38 unter gleichzeitiger Änderung ihrer Firma in Ä._____ AG.

Mit Aktien-Kaufvertrag vom 13. Dezember 2001 veräusserte Y._____ seine 100-prozentige Beteiligung an der neuen A._____ AG (ehemalige M._____ AG) an Z._____. In der Zusatzvereinbarung vom 13. Dezember 2001 zum Aktien-Kaufvertrag bestätigte Y._____ dem Käufer, dass sämtliche bisherigen ... Tätigkeiten der B._____ AG ..., auslaufend per 31. März 2001, auf die neu gegründete (und) verkaufte A._____ AG übertragen wurdenünd dass die alte B._____ AG keine wie immer geartete gleiche oder ähnliche konkurrierende Tätigkeit ausübe.
B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 14. Oktober 2003 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz die X._____ AG (ehemalige B._____ AG) kantonal wie auch für die direkte Bundessteuer für die Periode vom 1. Juli 2000 bis 31. Dezember 2001 (langes Geschäftsjahr) unter Ausscheidung der Steuerfaktoren mit dem Kanton Zürich pro rata temporis. Den Gewinn aus der Veräusserung des Fabrikationsteils der X._____ AG, auslaufend per 31. März 2001, an die neue A._____ AG (ehemalige M._____ AG) wertete die kantonale Steuerverwaltung Schwyz als im Sitzkanton Schwyz steuerbar. Eine hiergegen erhobene Einsprache zog die X._____ AG zurück, nachdem die Schwyzer Steuerverwaltung verschiedenen Anträgen der Steuerpflichtigen entsprochen hatte.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. Dezember 2004 nahm der Kanton Zürich die X._____ AG seinerseits für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 (1.07.2000 - 31.12.2001) und 2002 (1.1.2002 - 31.12.2002) in Anspruch. Der Steuerkommissär erachtete die X._____ AG als vollumfänglich im Kanton Zürich steuerpflichtig. Den Sitz in D._____, Kanton Schwyz, wertete er als Briefkastendomizil.
C.
Mit Eingabe vom 16. Dezember 2004 erhob die X._____ AG gegen die Kantone Zürich und Schwyz staatsrechtliche Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Sie beantragt, die interkantonale Doppelbesteuerung sei zu beseitigen und den beteiligten Kantonen seien verbindliche Weisungen über die Steuerausscheidung zu erteilen. Es seien die Einschätzungen des Kantons Zürich, allenfalls diejenigen des Kantons Schwyz (unter Verpflichtung des Kantons Schwyz zur Rückerstattung der dort bezogenen Steuern), aufzuheben. Sofern die Steuerhoheit dem Kanton Zürich zustehe, sei dieser zu verpflichten, die Ausscheidung entsprechend den für die Abgrenzung der Steuerhoheiten massgebenden Grundsätzen vorzunehmen.

Mit Präsidialverfügung vom 18. Januar 2005 wurde der staatsrechtlichen Beschwerde die aufschiebende Wirkung gegenüber dem Kanton Zürich zuerkannt.

Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt, die Beschwerde sei gegenüber dem Kanton Zürich abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Eventualiter sei für die Steuerperiode 2002 die subjektive Steuerpflicht im Kanton Zürich festzustellen und die Sache zur Festlegung der Steuerfaktoren an das kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen.

Die Steuerkommission des Kantons Schwyz stellt das Begehren, es sei die Steuerhoheit für die Steuerperioden 2001 und 2002 dem Kanton Zürich zuzuweisen.

Da die Begründung für die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich über deren Sitzverlegung hinaus erst in der Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes enthalten war, wurde der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben, zur Vernehmlassung des Steueramtes einen weiteren Schriftsatz einzureichen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des zweiten der einander ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten ist (Art. 86 Abs. 2 und 89 Abs. 3 OG; BGE 131 I 145 E. 2.1; ASA 71 662 E. 1b). Mit der Einführung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) wurde Art. 86 Abs. 2

OG nicht aufgehoben, so dass trotz der neu vorgesehenen Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Entscheide letzter Instanzen der Kantone (Art. 73 StHG) die staatsrechtliche Beschwerde auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung weiterhin zulässig ist (BGE 131 I 145 E. 2.1).

Die staatsrechtliche Beschwerde, mit welcher die Beschwerdeführerin sich über eine aktuelle Doppelbesteuerung beschwert, ist somit zulässig. Sie wurde im Anschluss an die Veranlagungsentscheide des Kantons Zürich, der als zweiter Kanton verfügte, rechtzeitig erhoben und entspricht den formellen Anforderungen besonders des Art. 90 Abs. 1 OG.

2.

Die Beschwerdeführerin rügt, dass der Kanton Zürich keinen Vorentscheid über die Steuerhoheit erlassen habe, obschon sie ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich bestritten habe.

Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht im Kanton entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden kann (BGE 131 I 145 E. 2.1, 125 I 54 E. 1a, mit weiteren Hinweisen). Ein solcher Steuerdomizilentscheid kann wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Nur wenn das Bundesgericht bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Einschätzungskantons bereits bejaht hat, kann auf die Vorausbeurteilung verzichtet werden (BGE 123 I 289 E. 1a).

Vorliegend geht aus den Akten hervor, dass am 19./20. Februar 2004 in den Räumlichkeiten der damaligen Steuervertreterin der Beschwerdeführerin in Zürich eine Buchprüfung durch den Bücherrevisor des Kantonalen Steueramtes für die Steuerperioden 2001 und 2002 stattfand. Für die Steuervertreterin war damit erkennbar, dass der Kanton Zürich trotz Sitzverlegung weiterhin die Steuerhoheit beansprucht. Zumindest musste sie mit dieser Möglichkeit ernsthaft rechnen. Sie hätte einen Vorentscheid über die Steuerpflicht verlangen können, wenn sie Wert darauf gelegt hätte. Die Beschwerdeführerin hat einen entsprechenden Antrag erst am 3. Dezember 2004 durch ihren neuen Steuervertreter, Rechtsanwalt Dr. Jud, stellen lassen, nachdem sie bis zum Veranlagungszeitpunkt (11. November 2004) sich offenbar vorbehaltlos auf das Veranlagungsverfahren eingelassen hatte. Das ist widersprüchlich und kann nicht geschützt werden. Nicht nur die Behörde, sondern auch die Steuerpflichtige muss sich widerspruchsfrei verhalten und kann sich nicht auf Form- oder Verfahrensfehler der Verwaltung berufen, wenn es ihr möglich gewesen wäre, rechtzeitig zu handeln (BGE 127 II 198 E. 2c S. 205; 121 I 181 E. 2a S. 183; 121 II 214 E. 3b S. 218).

Der Beschwerdeführerin hilft auch der Einwand nicht, dass die Einschätzungsentscheide vom 11. November 2004 an die nicht mehr bevollmächtigte frühere Steuervertreterin und damit nicht formrichtig eröffnet worden seien. Die nicht formrichtige Eröffnung wurde dadurch geheilt, dass dem neuen Steuervertreter der Beschwerdeführerin bei seiner Vorsprache auf dem Steueramt vom 7. Dezember 2004 die auf diesen Tag datierten Einschätzungsentscheide 2001 und 2002 nochmals eröffnet wurden mit dem Hinweis, dass die Einsprachefrist erneut zu laufen beginne.

Da bereits aus diesen Gründen das Recht auf Vorentscheid verwirkt war, kann die Frage offen bleiben, ob der mit Wirkung ab 1. Januar 2001 neu gefasste Art. 22 Abs. 1 StHG, der bei Sitzverlegung einer juristischen Person während der Steuerperiode in einen anderen Kanton die Koordination der Veranlagung zwischen den Kantonen regelt, Vorentscheide über die Steuerpflicht überflüssig macht, wie das Kantonale Steueramt in der Vernehmlassung annimmt. Mit dem vorliegenden Urteil wird über das Verhältnis zwischen Art. 22 Abs. 1 StHG und dem Anspruch auf Vorentscheid über die Steuerhoheit nach Art. 127 Abs. 3 BV nichts ausgesagt.

3.

3.1 Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 StHG steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Sitz der juristischen Person ist der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 ZGB). Aufgrund von Art. 20 Abs. 1 StHG kann es zu Fällen kommen, wo sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton der tatsächlichen Verwaltung die unbeschränkte Steuerpflicht, d.h. das Hauptsteuerdomizil, beanspruchen. Dieser Konflikt ist nach den Regeln, welche die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht entwickelt hat, zu lösen (vgl. Athanas/Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, N 37 ff. zu Art. 20 StHG; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl. 2003, S. 69).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht 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 der juristischen Person 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. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalles (BGE 85 I 91 E. 2 S. 99; ASA 56 S. 85 E. 3 mit weiteren Hinweisen; ferner Urteil 2P.160/1997 vom 29. April 1999 E. 2a, in: StE 1999 A 24.22 Nr. 3 = Locher, Doppelbesteuerung, § 4 I B Nr. 19; Urteil 2P.135/2001 vom 6. November 2001 E. 2a, in: StE 2002 A 24.22 Nr. 4 = Locher, Doppelbesteuerung, § 4 I B Nr. 20).
3.2 Vorliegend verlegte die Beschwerdeführerin ihren statutarischen Sitz am 21. Dezember 2000 von Zürich nach D._____ im Kanton Schwyz. Die tatsächliche Verwaltung und Geschäftstätigkeit behielt sie jedoch in Zürich an der S._____strasse 38 bei, wie das Kantonale Steueramt zu Recht darlegt. Dieser Schluss ergibt sich daraus, dass die Beschwerdeführerin als Gesellschaft weiterhin aktiv war und zwar in der Art ihres statutarischen Zwecks (Handel mit Edelstahl, Maschinen und Apparaten) und hierfür auf geeignete Lokalitäten angewiesen war. Nach dem Personalaufwand zu schliessen, beschäftigte sie noch zwei Personen. Bei der Liegenschaft S._____strasse 38 in Zürich handelt es sich um ein Geschäftshaus. Sie gehört dem Alleinaktionär, wie sich aus dem Liegenschaftsverzeichnis in seiner privaten Steuererklärung ergibt. An der Adresse G._____strasse in D._____ befindet sich ein kleines Wohnhaus, das im Liegenschaftsverzeichnis in der Steuererklärung des Aktionärs als Ferienhaus bezeichnet wird. Das Steueramt wirft zu Recht die Frage auf, ob in diesem Haus überhaupt genügend Platz vorhanden sei, um den aktiven Betrieb mit zwei Angestellten aufrecht zu erhalten.

Nach den Feststellungen des Steueramtes waren in den Erfolgsrechnungen keine Aufwendungen für einen Umzug nach D._____ verbucht worden. Auch die ordentlichen Generalversammlungen wurden in Zürich, entweder an der S._____strasse oder in den Büroräumlichkeiten der Steuervertreterin, abgehalten. In den Akten liegen verschiedene Rechnungen, welche zu Handen der Beschwerdeführerin an die Privatadresse des Aktionärs in C._____ adressiert sind.
Es handelt sich nicht um Fehlzustellungen, wie die Beschwerdeführerin glaubhaft machen will. Die Adresse der Beschwerdeführerin am Wohnort ihres Aktionärs in C._____ (c/o Y._____, H._____strasse 15, C._____) wurde von den Absendern vielmehr bewusst gewählt. Es kann sich somit nicht um ein Versehen handeln.
Die Beschwerdeführerin behauptet, mit der Übertragung des Technik-Betriebs auf die neue A._____ AG habe sich ihre Tätigkeit auf die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt, die von D._____ aus hätten betrieben werden können. Für die Annahme, dass im Wohn- oder Ferienhaus in D._____ je eine aktive Geschäftstätigkeit betrieben worden sein soll, bleibt die Beschwerdeführerin jedoch die Beweise schuldig. Die Behauptung, das angebliche Ferienhaus in D._____ werde vom Alleinaktionär der Beschwerdeführerin sowie dessen Ehefrau regelmässig benutzt, lässt noch nicht auf eine aktive Geschäftstätigkeit in D._____ schliessen und genügt nicht als Beweis. Die Beschwerdeführerin verschweigt, dass sie den Firmensitz nach D._____ bereits in einem Zeitpunkt verlegt hat (21. Dezember 2000), da sie geschäftlich noch im Metallbereich in Zürich tätig war, das heisst vor der Abtretung des Technikbereichs an die neue A._____ AG im Frühjahr 2001.

Nach dem Gesagten ist daher davon auszugehen, dass sich der statutarische Sitz in D._____ und die tatsächliche Verwaltung in Zürich an der S._____strasse befand.
3.3 Dieser Konflikt beim Auseinanderfallen des Ortes des statutarischen Sitzes und der tatsächlichen Verwaltung ist nach den vorstehenden Grundsätzen zu lösen. Entscheidend ist der statutarische Sitz, sofern nicht besondere Umstände dafür sprechen, dass dieser den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht, und er als künstlich erschaffen erscheint.

Ein solcher Fall liegt hier vor. Gleichzeitig mit der Sitzverlegung der alten A._____ AG von Zürich nach D._____ am 21. Dezember 2000 verlegte auch die M._____ AG ihren Sitz von Zug nach Zürich an die S._____strasse 38. Ebenfalls am 21. Dezember 2000 nahm die alte A._____ AG die Zusatzbezeichnung D̈._____ïn ihre Firma auf und liess die neue M._____ AG die Zusatzbezeichnung Z̈ugïn ihrer Firma fallen. Den gleichen Gesellschaftszweck wie die alte A._____ AG hatte die neue A._____ AG bereits bei ihrer Gründung im Kanton Zug angenommen. Der Zweck dieses Vorgehens bestand offensichtlich darin, die Geschäftstätigkeit nahtlos von der einen auf die andere juristische Person übertragen zu können, ohne dass dies nach aussen - für Kundschaft und Dritte - in Erscheinung trat. Ein anderer Grund ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht. Bei dieser Sachlage scheint aber der Gesellschaftssitz in D._____ rein künstlich und fiktiv.

Ebenso steht fest, dass die Geschäftstätigkeit vorläufig noch von der (alten) B._____ AG wahrgenommen wurde. Wann der Betrieb definitiv mit Aktiven und Passiven auf die neue A._____ AG übertragen wurde, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Aus der Zusatzvereinbarung zum Aktien-Kaufvertrag vom 13. Dezember 2001 (ohne Unterschriften) geht lediglich hervor, dass diese Tätigkeit äuslaufend per 31. März 2001äuf die neu gegründete A._____ AG, Zürich, übertragen worden sei.
Die Frage, wann dieser Übergang erfolgte, muss hier indessen nicht entschieden werden, zumal in den hier fraglichen Steuerperioden beide Gesellschaften im Kanton Zürich steuerpflichtig sind und es sich somit um eine rein innerkantonale und nicht das Doppelbesteuerungsrecht beschlagende Frage handelt.
4.
Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin am 21. Dezember 2000 ihr Steuerdomizil in Zürich beibehielt. Dass die Beschwerdeführerin, d.h. die alte A._____ AG, in den hier fraglichen Jahren je einmal eine Geschäftstätigkeit von D._____ aus betrieben hätte, ist nach dem Gesagten nicht nachgewiesen. Das führt zur Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet. Ab welchem Zeitpunkt die n̈eueÄ._____ AG den Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin übernommen hat, ist wie erwähnt hier nicht zu entscheiden, zumal die Beschwerdeführerin in beiden Steuerperioden 2001 (ab 1.7.2000) und 2002 in Zürich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Damit ist auch der Antrag Ziffer 3 der staatsrechtlichen Beschwerde gegenstandslos. Die Beschwerdeführerin ist ausschliesslich in Zürich steuerpflichtig, weshalb dem Kanton Zürich keine Anweisungen zu erteilen sind, wie die Veranlagungen nach d̈en für die Abgrenzung der Steuerhoheiten vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätzen, d.h. interkantonal, vorzunehmen sind. Auf den Antrag ist nicht einzutreten.
Gegenüber dem Kanton Schwyz ist die Beschwerde gutzuheissen. Dieser ist gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV verpflichtet, die für die Steuerperioden 2001 und 2002 bereits bezahlten Steuern zurückzuerstatten.
5.
Derjenige, der unterliegt, ist grundsätzlich kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 156 Abs. 1). Der Kanton Schwyz unterliegt in diesem Verfahren. Nachdem jedoch die Beschwerdeführerin gegenüber der schwyzerischen Steuerverwaltung ein offenbar fiktives Steuerdomizil als Unternehmenssitz angegeben hat, kann es nicht diesem Kanton angelastet werden, dass er zunächst seine Steuerhoheit bejahte. Der Kantons Schwyz hat denn auch in seiner Vernehmlassung beantragt, die Steuerhoheit dem Kanton Zürich zuzuweisen, nachdem die gesamten Umstände bekannt geworden waren. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 156 Abs. 1 und 6, Art. 159 Abs. 2 und 5 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Zürich abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Schwyz gutgeheissen. Die Veranlagungsverfügung 2001 (definitiv) vom 14. Oktober 2003 sowie die Steuerrechnung 2002 (provisorisch) vom 14. Oktober 2003 werden aufgehoben; der Kanton Schwyz wird verpflichtet, die für diese Jahre von der Beschwerdeführerin bezogenen Steuern zurückzuerstatten.
3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Steuerkommission des Kantons Schwyz schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. Oktober 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Das präsidierende Mitglied: Der Gerichtsschreiber: