Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.196/2001 /bie

Urteil vom 13. Mai 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Spezialdienste, Stampfenbachstrasse 24, 8090 Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

X._____ AG in Liquidation, in A._____ (GR),
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Walter Frei, Witikonerstrasse 61, 8030 Zürich,
Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur,
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, 3003 Bern.

Direkte Bundessteuer 1995 (Veranlagungsort)

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. März 2001)

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG, welche sich seit dem 28. März 2001 in Liquidation befindet, bezweckte insbesondere die "Abwicklung von Finanz- und Investitionsgeschäften aller Art". Ihr statutarischer Sitz befindet sich in A._____ (GR), wobei sie einen wesentlichen Teil ihrer geschäftlichen Tätigkeit in Zürich entfaltete. Zwischen den Kantonen Zürich und Graubünden kam es deshalb zu Differenzen hinsichtlich der Steuerhoheit. In der Folge entschied die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass die X._____ AG für die direkte Bundessteuer der Zeitspanne vom 1. Oktober 1993 bis zum 31. Dezember 1995 durch den Kanton Graubünden zu veranlagen sei (Verfügung vom 23. März 2001).
B.
Parallel hierzu ist im Kanton Zürich ein Verfahren betreffend die Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern geführt worden. Der vom Kantonalen Steueramt Zürich im Dezember 2000 erlassene Vorentscheid, nach welchem die X._____ AG von 1993 bis 1995 der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht, ist vom Verwaltungsgericht Zürich am 24. Oktober 2001 kantonal letztinstanzlich bestätigt worden, wobei dieser Entscheid unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist.
C.
Am 20. April 2001 hat das Kantonale Steueramt Zürich Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben und den Kanton Zürich für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der X._____ AG örtlich zuständig zu erklären.

Die X._____ AG in Liquidation, die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, wird er - wenn mehrere Kantone in Frage kommen - auf Antrag der Veranlagungsbehörde, der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer oder des Steuerpflichtigen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]); deren Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG). Da das Kantonale Steueramt Zürich gestützt auf Art. 108 Abs. 2 DBG befugt war, bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung das Feststellungsverfahren einzuleiten, und der Kanton, für den es handelt, durch den angefochtenen Entscheid in finanziellen Interessen betroffen wird (vgl. Art. 196 DBG), ist es nach Art. 103 lit. a und lit. c OG beschwerdebefugt (Urteil 2A.388/1998 vom 3. Mai 2000, in: StR 55/2000 S. 510 f.). Auf seine frist- und formgerecht eingereichte Eingabe ist demnach einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 Abs. 1 lit. a und b OG). Das Bundesgericht kann die Feststellung des Sachverhalts von Amtes wegen prüfen (Art. 105 Abs. 1 OG) und wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
2.
2.1 Der Beschwerdeführer erklärt ausdrücklich, auf das Besteuerungsrecht für die Jahre 1993 und 1994 zu verzichten, weshalb vorliegend einzig der Veranlagungsort für das Steuerjahr 1995 streitig ist. Mithin kommt allein das ab 1. Januar 1995 in Kraft stehende Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer zur Anwendung.
2.2 Gemäss Art. 50 DBG sind juristische Personen, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, hier aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt; vgl. Art. 52 Abs. 1 DBG) steuerpflichtig. Veranlagt und bezogen wird die direkte Bundessteuer von den Kantonen (Art. 2 DBG); bei juristischen Personen sind grundsätzlich die Behörden jenes Kantons örtlich zuständig, in dem die Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode ihren Sitz oder ihre Verwaltung hat (Art. 105 Abs. 3 DBG).
2.3 Der Beschwerdeführer geht davon aus, dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Person komme für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit der kantonalen Steuerverwaltungen eigenständige Bedeutung zu; dieser trete als Anknüpfungspunkt neben den Ort, an welchem sich der Sitz befindet. Werde eine juristische Person nicht von ihrem Sitz aus verwaltet, so seien die beiden Anknüpfungspunkte gegeneinander abzuwägen; für die Veranlagung seien die Behörden jenes Ortes zuständig, zu welchem die Steuerpflichtige die gewichtigeren Beziehungen unterhalte.

Mit dieser Argumentation verkennt der Beschwerdeführer, dass sich der Veranlagungsort von juristischen Personen im Binnenverhältnis grundsätzlich nur nach deren Sitz bestimmt (vgl. aber E. 3.2).
2.3.1 Art. 50 DBG unterstellt nicht nur juristische Personen schweizerischen Rechts der unbeschränkten Steuerpflicht; er erfasst vielmehr auch jene ausländischen juristischen Personen, die ihre Verwaltung in der Schweiz haben. Weil sich deren Sitz im Ausland befindet, kann das Gesetz hier nicht diesen als Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer bezeichnen. Die örtliche Zuständigkeit muss anhand eines anderen Kriteriums bestimmt werden können. Allein für diese Fälle, und nicht etwa für die Besteuerung inländischer juristischer Personen, nennt Art. 105 Abs. 3 DBG neben dem Sitz auch den Ort der Verwaltung; es wird dadurch nicht ein zusätzlicher örtlicher Anknüpfungspunkt geschaffen.
2.3.2 Entsprechendes ergibt sich auch aus den Materialien: Der bis Ende 1994 geltende Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) knüpfte - sowohl hinsichtlich der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit als auch bezüglich der Bestimmung des Veranlagungsorts - allein am Sitz der juristischen Person an (Art. 3 Ziff. 2 und Art. 77). Für die Besteuerung inländischer Subjekte sollte sich daran mit Erlass der neuen Steuergesetzgebung nichts ändern: Der Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung ist zu entnehmen, dass der Ort der Verwaltung der juristischen Person als neu eingeführter Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht einzig auf das internationale Verhältnis abzielt (BBl 1983 III 186). Dementsprechend erklärte der Bundesrat bezüglich der örtlichen Zuständigkeit der kantonalen Veranlagungsbehörden, dass die neue Regelung jener von Art. 77 Abs. 1 BdBSt entspreche. Dies, obschon

eben Art. 105 Abs. 3 DBG - anders als das alte Recht- neben dem Sitz der juristischen Person auch den Ort derer tatsächlichen Verwaltung als Kriterium nennt (BBl 1983 III 203 f.). Gestützt auf diese Ausführungen des Bundesrats wurde Art. 105 Abs. 3 DBG im Parlament diskussionslos
angenommen (AB 1986 S 202 f.; 1988 N 65).
2.4 Nach dem Gesagten liegt der Veranlagungsort für juristische Personen schweizerischen Rechts regelmässig an deren Sitz, auch wenn sie von einem anderen Ort aus verwaltet werden (vgl. aber unten, E. 3.2). Deshalb ist grundsätzlich nicht erforderlich, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung vor ihrem Entscheid über die örtliche Zuständigkeit der Veranlagungsbehörden näher untersucht, in welchem Umfang das betroffene Unternehmen an seinem Sitz eine Geschäftstätigkeit entfaltet, zumal das Vorliegen eines (unbeachtlichen) blossen Briefkastendomizils nicht leichthin, sondern nur bei Fehlen jedwelcher Aktivitäten am Sitz angenommen wird; bei entsprechend klaren Verhältnissen lässt sich jeweilen ohne weiteres - und in aller Regel auch ohne nähere Abklärungen - erkennen, dass es sich um ein Briefkastendomizil handelt.
2.5 Für eine Auslegung von Art. 105 Abs. 3 DBG im dargestellten Sinne spricht neben den angeführten teleologischen und historischen Überlegungen auch Folgendes:
2.5.1 Aufgrund seiner grossen verfahrensrechtlichen Bedeutung ist der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer nach einfachen und klaren Regeln zu bestimmen; es soll ohne weiteres erkennbar sein, welche Behörden welchen Kantons für die Veranlagung örtlich zuständig sind. Diesen Erfordernissen entspricht die bisherige Regelung, welche allein auf den Sitz der juristischen Person abstellt, am besten. Während kaum je ein Zweifel darüber bestehen dürfte, wo sich der Sitz einer juristischen Person befindet, kann der Ort der Verwaltung unter Umständen schwieriger zu bestimmen sein, gerade wenn ein Unternehmen mehrere Niederlassungen unterhält.
2.5.2 Die involvierten Kantone mögen zwar ein Interesse daran haben, für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig zu sein, weil ihnen ein Teil der für den Bund erhobenen Steuern verbleibt (vgl. Art. 196 DBG). Für die Eidgenossenschaft selbst und auch für den Steuerpflichtigen hat der Veranlagungsort gemäss Art. 105 Abs. 3 DBG jedoch lediglich administrative Bedeutung; die direkte Bundessteuer wird stets nach den gleichen Regeln veranlagt und berechnet, unabhängig davon, welcher Kanton dafür zuständig ist.
3.
Der Beschwerdeführer macht geltend, der Sitz der X._____ AG in A._____ (GR) könne für die Bestimmung des Veranlagungsorts nicht massgebend sein, weil es sich dabei um ein blosses Briefkastendomizil handle.
3.1 In der Tat erscheint fraglich, dass ein Briefkastendomizil die örtliche Zuständigkeit der Veranlagungsbehörden zu begründen vermöchte. Nachdem sich die Grundsätze zur Bestimmung des Veranlagungsorts durch das Inkrafttreten von Art. 105 Abs. 3 DBG für juristische Personen mit Sitz in der Schweiz grundsätzlich nicht verändert haben (vgl. oben E. 2.3.2), ist zunächst zu prüfen, wie es sich damit unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer verhielt: Der Veranlagungsort für unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen bestimmte sich ausschliesslich nach deren Sitz (Art. 77 Abs. 1 BdBSt); das Bundesgericht hatte sich nie mit der Frage zu befassen, ob auch ein reines Briefkastendomizil die örtliche Zuständigkeit der Steuerbehörden am Sitz zu begründen vermag, oder ob unter diesen Umständen - gleich wie im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht (BGE 55 I 84 E. 1 S. 92) - auf den Ort abzustellen ist, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz vorgenommen leitenden Tätigkeiten tatsächlich ausgeführt werden (vgl. aber: Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 12 zu Art. 3 Ziff. 2 BdBSt; Walter Ryser, Introduction au droit fiscal international de la
Suisse, Bern 1980, S. 34 Fn 2).
3.2 Es spricht einiges dafür, auf den "materiellen Sitz" abzustellen, wenn der zivilrechtliche Sitz rein formeller Natur ist bzw. aus einem blossen Briefkasten besteht: Zwar geht es bei der Bestimmung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer nicht um die Abgrenzung kantonaler Steuerhoheiten, weshalb die Interessen der betroffenen Kantone weniger stark ins Gewicht fallen als im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt von Praktikabilität und Verfahrensökonomie der Regelung lässt sich jedoch nicht rechtfertigen, für die direkte Bundessteuer andere Grundsätze aufzustellen, als sie im Doppelbesteuerungsrecht gelten. Gemäss diesen gilt der statutarische Sitz der juristischen Person als allgemeiner, primärer Steuerort, es sei denn, er stelle ein blosses Briefkastendomizil dar und erscheine mithin als künstlich geschaffen; diesfalls wird der Ort der wirklichen Leitung als Steuerdomizil herangezogen (vgl. Urteil 2P.160/1997 vom 29. April 1999, in: StE 1999 A 24.22 Nr. 3, E. 2a, mit Hinweisen; Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 416; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht,

Bern 1999, S. 67). Es drängt sich auf, für die
Veranlagung der direkten Bundessteuer gleich zu verfahren; so wird vermieden, dass die direkten Steuern des Kantons und des Bundes an verschiedenen Orten veranlagt werden. Nachdem beide Steuern von kantonalen Behörden nach weitgehend gleichen Grundsätzen erhoben werden (vgl. das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), darf Art. 105 Abs. 3 DBG nicht ohne guten Grund so ausgelegt werden, dass die Steuerverwaltungen zweier Kantone parallele Veranlagungsverfahren zu führen haben.
3.3 Zudem ist es im Sinne des Gesetzgebers, für die Bestimmung von Veranlagungsort der direkten Bundessteuer und interkantonalem Hauptsteuerdomizil die gleichen Regeln anzuwenden: Art. 197 Abs. 1 DBG sieht vor, dass der kantonale Anteil von jenen Steuerbeträgen (vgl. Art. 196 Abs. 1 DBG), welche Steuerpflichtige mit Steuerobjekten in mehreren Kantonen bezahlen, unter den betroffenen Kantonen verteilt wird; für die Abwicklung der Repartition wird ausdrücklich auf die "bundesrechtlichen Grundsätze betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung" verwiesen, welche beispielsweise für interkantonale Unternehmungen eine Steuerausscheidung durch quotenmässige Verteilung des Gewinns auf die beteiligten Kantone vorsehen (vgl. z.B. das Urteil 2P.456/1994 vom 4. November 1996, in: StE 1997 A 24.44.4 Nr. 1, E. 4d). Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber für die Repartition auf das Doppelbesteuerungsrecht verweist, ist zu schliessen, dass er selbst davon ausgegangen ist, bereits der von ihm erlassene Art. 105 Abs. 3 DBG entspreche der Praxis zur Steuerveranlagung im interkantonalen Verhältnis.

Schliesslich geht nicht nur der Beschwerdeführer, sondern auch die Eidgenössische Steuerverwaltung ohne weiteres davon aus, dass sich die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörden nicht nach dem statutarischen Sitz der steuerpflichtigen juristischen Person richtet, wenn diese dort nur einen Briefkasten unterhält.
3.4 Nach dem Gesagten wäre in der Tat der Beschwerdeführer für die Veranlagung der X._____ AG zuständig, wenn es sich bei deren Sitz in A._____ (GR) um ein blosses Briefkastendomizil handeln würde. Dies ist jedoch nicht der Fall: Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin in A._____ (GR) über Geschäftsräumlichkeiten und Telefonanschlüsse verfügte, dort gewisse (allerdings unbedeutende) Lohnzahlungen an Übersetzerinnen geleistet und offenbar auch Sitzungen abgehalten hat. Damit steht fest, dass dem Sitz der X._____ AG mehr als nur rein formelle Bedeutung zugekommen ist, ohne dass auf die ausführliche Darstellung des Beschwerdeführers zur Geschäftstätigkeit der Beschwerdegenerin näher eingegangen zu werden braucht (vgl. E. 2.4).
3.5 Die Veranlagung der direkten Bundessteuer, welche die Beschwerdegegnerin für 1995 schuldet, ist mithin durch den Kanton Graubünden vorzunehmen. Es bleibt darauf hinzuweisen, dass der Kanton Zürich durch die Bestätigung der vorinstanzlichen Verfügung jenen Teil der Bundessteuern, welcher dem Veranlagungskanton gestützt auf Art. 196 Abs. 1 DBG verbleibt, nicht gänzlich verliert; er kann vielmehr damit rechnen, dass ihm - sofern seine Darstellungen über das Ausmass der Geschäftstätigkeit der Beschwerdegegnerin in Zürich zutreffen - im Rahmen der Repartition gemäss Art. 197 DBG (vgl. E. 3.3) ein entsprechender Anteil zukommen wird.
4.
4.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.
4.2 Bei diesem Verfahrensausgang wird der unterliegende Beschwerdeführer, welcher Vermögensinteressen verfolgt, kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 2 e contrario in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Er hat überdies die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'500.– zu entschädigen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird dem Kanton Zürich auferlegt.
3.
Der Kanton Zürich hat die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'500.– zu entschädigen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und der Eidgenössischen Steu-

erverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. Mai 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: