

Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft, steuerlicher Wohnsitz



Remo Merz

dipl. Steuerexperte, M.A. UZH Banking & Finance, Partner,
Fineac Treuhand Tax Audit
Zug
remo.merz@fineac.ch

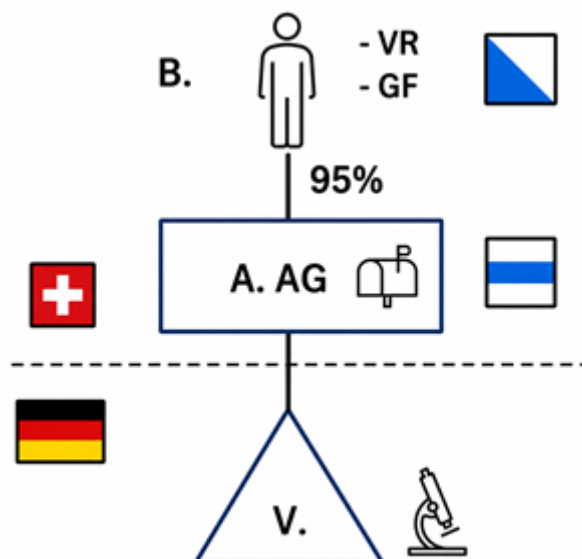
Mit Urteil vom 8. April 2025¹ hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Wohnsitz des Aktionärs und Verwaltungsrates nicht automatisch als Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft angenommen werden darf, wenn kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung nachweisbar ist. Kann die Steuerbehörde nicht mit dem erforderlichen Mass beweisen, wo die tatsächliche Verwaltung liegt, bleibt der statutarische Sitz massgebend. Die Beweislosigkeit geht zulasten des steuererhebenden Kantons.

1. Bundesgerichtsurteil vom 8. April 2025

1.1. Sachverhalt

Die A. AG wurde im Jahr 2005 im Kanton Zürich gegründet und verlegte im Oktober 2014 ihren statutarischen Sitz in den Kanton Zug. Zweck der Gesellschaft war die Zertifizierung von (...) -Systemen einschliesslich Engineering, fachtechnischer Beratung und Betreuung sowie dem Verkauf, der Vermietung und der Vermittlung dieser Systeme. In Deutschland verfügte die A. AG über eine eingetragene Zweigniederlassung (V.) mit einem Prüflabor.

B. war einziger Verwaltungsrat („VR“) und Mehrheitsaktionär (95%) sowie Geschäftsführer („GF“) und mindestens bis im Jahr 2020 im Kanton Zürich wohnhaft. Weitere zwei Verwaltungsräte der A. AG mit Wohnsitz im Kanton Zürich schieden im Jahr 2014 bzw. 2021 aus der A. AG aus.



Im Juli 2020 versandte das Kantonale Steueramt Zürich der A. AG eine Auflage mit dem Hinweis, dass man eine potenzielle Steuerpflicht im Kanton Zürich prüfe. Die A. AG wurde angehalten, den Mietvertrag im Kanton Zug und die Jahresrechnungen (2015 bis 2019) zur Verfügung zu stellen. Zudem wurden Ausführungen zur Geschäftsführung durch B. sowie Angaben zur Infrastruktur im Kanton Zug erbeten. Die Unterlagen zeigten, dass die Büroräumlichkeiten im Kanton Zug für jährlich CHF 1,200 mitbenutzt werden konnten und ein Nutzungs- und Dienstleistungsvertrag mit einem Drittanbieter abgeschlossen wurde.

Das Kantonale Steueramt Zürich kam anhand der erhaltenen Unterlagen und Informationen zum Schluss, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung am jeweiligen Wohnsitz von B. zu verorten sei und erliess im Dezember 2020 einen entsprechenden Vorentscheid. Die dagegen eingereichte Einsprache der A. AG wies das Kantonale Steueramt Zürich im November 2021 ab. Der erhobene Rekurs beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (Entscheid Januar 2023) wie auch die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Entscheid Juli 2023) blieben für die A. AG erfolglos. Die A. AG entschied sich schlussendlich, gegen das letztinstanzliche kantonale Urteil Beschwerde beim Bundesgericht einzulegen. Die A. AG verlangte, dass das Hauptsteuerdomizil am statutarischen Sitz im Kanton Zug und nicht im Kanton Zürich liegt. Eventualiter sei die Sache zurückzuweisen und unter Berücksichtigung der internationalen Geschäftstätigkeit besser zu untersuchen und neu zu entscheiden.

Das Bundesgericht hatte sich mit der Veranlagungszuständigkeit des Kantons Zürich (sog. Steuerdomizilentscheid) zu befassen bzw. zu beantworten, ob das Hauptsteuerdomizil der A. AG am Wohnsitz des Aktionärs/Verwaltungsrat zu verorten war, oder, ob dies vom Kantonalen Steueramt Zürich willkürlich geschlossen wurde. Diesfalls verbliebe das Hauptsteuerdomizil am statutarischen Sitz im Kanton Zug.

1.2. Statutarischer Sitz vs. Ort der tatsächlichen Verwaltung

Nach unilateralem Steuerrecht sind juristische Personen in der Schweiz dort steuerlich persönlich zugehörig und somit unbeschränkt steuerpflichtig², wo sich ihr (statutarischer) Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung befindet. Das unilaterale Steuerrecht bietet somit zwei steuerliche Anknüpfungspunkte für juristische Personen. Fallen Sitz und tatsächliche Verwaltung auseinander, kann potenziell eine verbotene interkantonale Doppelbesteuerung³ entstehen.

Der statutarische Sitz, d.h. die formelle, rechtliche Adresse, bestimmt sich nach dem in den Statuten bestimmten Ort. Als Prämisse gilt der Sitz grundsätzlich als Hauptsteuerdomizil.

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich gemäss Botschaft über die Steuerharmonisierung⁴ dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Der Begriff «tatsächliche Geschäftsleitung» wird dabei der tatsächlichen Verwaltung gleichgesetzt. Das Bundesgericht hat die Definition des Ortes der tatsächlichen Verwaltung über die Zeit geschärft. Es sieht ihn jeweils als den Ort, wo die sich normalerweise am Sitz abspielende Geschäftsführung besorgt wird («Day-to-day Management») und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat bzw. wo jene Handlungen ergriffen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen⁵. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt⁶. Massgebend ist die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Findet diese an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend⁷.

Nicht entscheidend ist ferner der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre. Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann kein geographischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung aber am Wohnsitz des Geschäftsführers liegen. Wenn sich die entscheidenden Geschäftsleitungstätigkeiten in der Person des beherrschenden Aktionärs und Verwaltungsratspräsidenten konzentrieren, kann somit dessen Wohnsitz massgeblich sein.⁸

Das Bundesgericht hat sich bereits früher mit dem Verhältnis von Sitz und tatsächlicher Verwaltung in Bezug

auf das Hauptsteuerdomizil einer Gesellschaft auseinandergesetzt und entschieden, dass im interkantonalen Verhältnis dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vorrang zukommt (wie in internationalen Verhältnissen). Dieser Vorrang kam zunächst nur bei Konstellationen zum Tragen, bei denen am Sitz lediglich ein reines Briefkastendomizil vorlag. Inzwischen hat sich der Vorrang jedoch auch in Konstellationen durchgesetzt, in denen sich am Sitz mehr als ein reines Briefkastendomizil befindet.⁹

1.3. Erwägungen aus dem Entscheid

1.3.1. Zürich

Für das Kantonale Steueramt Zürich – bestätigt durch die Zürcher Instanzen – war der Sitz im Kanton Zug bloss formeller Natur und somit ein Briefkastendomizil. Der A. AG standen keine eigenen Büroräumlichkeiten zur Verfügung, sie bezahlte nur eine Domizilgebühr (keine Miete) von CHF 1,200 pro Jahr und beschäftigte kein Personal vor Ort.

Unbestrittenermassen erfolge die Geschäftsführung einzig durch den Verwaltungsrat B. Als Geschäftsführer der A. AG sei er zu 90% seiner Arbeitszeit im Ausland tätig, betreue vornehmlich ausländische Kunden und führe das Tagesgeschäft vom jeweiligen Standort aus. Das Tagesgeschäft der A. AG findet im Ausland, insbesondere am Ort der Zweigniederlassung in Deutschland statt. Es sei offenkundig, dass wichtige Entscheide der Geschäftsführung an diesem Ort getroffen würden. Aus den erhaltenen Unterlagen ergaben sich aber keine Hinweise für einen dortigen Aufenthalt von B. Augenscheinlich wurde aber die mit der Tätigkeit von B. verbundene hohe Reisetätigkeit im Ausland (zwischen 2016 und 2018 jährlich bis zu 63 Auslandsreisen, d.h. rund 90% der Arbeitszeit). Es ist ebenfalls notorisch, dass er auf Reisen neben seiner Funktion als Angestellter der A. AG auch Geschäftsführungsentscheide getroffen haben dürfte. Die Aufenthalte im Ausland stehen seinen Aufenthalten an seinem Wohnort in Zürich gegenüber, wo ohne weiteres angenommen werden könne, dass während der restlichen Arbeitszeit (rund 10%) die Geschäfte geleitet wurden.

Aufgrund der Gegenüberstellung von Ausland und Wohnort in Zürich wurde erwogen, dass sich kein Schwerpunkt der Geschäftsführung ausmachen lasse. Daraus wurde geschlossen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz von B. befindet, da sich die Geschäftsführung nur um seine Tätigkeit als alleinigen Geschäftsführer drehe und kein geografischer Schwerpunkt auszumachen ist.

1.3.2. Bundesgericht

Das Bundesgericht verwies auf einen vorhergehenden Entscheid vom 26. Februar 2025¹⁰ mit grundlegenden Ausführungen zur Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung. Es kann sich ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen werden, sodass sich die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort als begründet erweisen kann (aber nicht muss). Der Wohnsitz des Geschäftsführers kann aber nicht als subsidiäres Steuerdomizil herangezogen werden, wenn sich kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung erkennen lässt. Steuerliche Anknüpfungspunkte sind allein der Sitz oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung. Kann somit unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass (überwiegend wahrscheinlich¹¹) festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt werden, kann dieser Ort nicht der Ort der tatsächlichen Verwaltung sein.

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht verbindlich festgestellt, dass sich kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung der A. AG ausmachen lasse. Unter Berücksichtigung der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann in diesem Fall der Wohnsitz des Geschäftsführers nicht als subsidiäres Steuerdomizil herangezogen werden. Entsprechend bleibt der Ort der tatsächlichen Verwaltung beweislos und die Beweislosigkeit hat das Kantonale Steueramt Zürich zu tragen.

2. Für die Praxis

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung stellt das vorrangige Anknüpfungskriterium für die steuerliche Ansässigkeit von juristischen Personen dar. Während der statutarische Sitz formeller Natur ist, knüpft die tatsächliche Verwaltung an die effektive wirtschaftliche Führung eines Unternehmens an. Wie allgemein im Steuerrecht hat sich auch in dieser Thematik immer mehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise durchgesetzt, welche die formalen Strukturen durchbricht („Substance over form“) und auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellt.

Das Bundesgericht hat erneut klargestellt, dass das Schweizer Steuerrecht als steuerliche Anknüpfungspunkte nur den Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung vorsieht und die Wohnsitze von Aktionären, Verwaltungsräte und Geschäftsführern kein subsidiäres Steuerdomizil bilden. Alle diese Orte können als Ort der tatsächlichen Verwaltung in Frage kommen und resultieren. Sie stellen aber keinen Auffangtatbestand dar, welcher sich automatisch als Auffangnetz ausspannt, wenn nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit bewiesen werden kann, wo die Geschäftsführung schwergewichtig stattfindet.

Mit dem Entscheid wird erneut betont, dass es sich beim Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht um eine Frage der Substanz handelt, sondern um die Frage, wo der Schwerpunkt der Geschäftsführung stattfindet. Kann dieser nicht geografisch an einem bestimmten Punkt im In- oder Ausland verortet werden, verbleibt der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Sitz, selbst wenn dort nur ein Briefkastendomizil vorliegt. Augenscheinlich ist dieser Entscheid nicht nach dem Geschmack der Steuerbehörden, wenn das Hauptsteuerdomizil bundesgerichtlich gestützt an einem Briefkastendomizil verortet werden kann. Trotz begrüssenswerter erhöhter Rechtssicherheit bleibt allerdings zu hinterfragen, ob mit diesem Entscheid bei substanzarmen Unternehmen bewusst steueroptimierte Strukturen geschaffen werden können, welche allenfalls in niemandes Interesse sind.

Welche anderen Entscheidungsmöglichkeiten hätte das Bundesgericht ausser der Übernahme der Vorinstanzen gehabt? Es hätte den Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland verorten können, wo B. 90% seiner Arbeitszeit verbrachte und unbestritten wesentliche Unternehmensentscheide getroffen wurden. Hätte man vorliegend Belege für Reisen von B. mehrheitlich nach V. vorgebracht/vorbringen können, hätte sich der Schluss aufdrängen können, dass der geografische Schwerpunkt der Geschäftsführung in Deutschland liegt. Aus Schweizer Sicht und aus fiskalischen Interessen wäre es dann offensichtlich wieder zwingend, dass das Hauptsteuerdomizil am Sitz liegt. Von einem nicht örtlich zuständigen Schweizer Gericht, das über die steuerliche Anknüpfung im Ausland entscheiden würde, ganz zu schweigen.

3. Fazit

Mit dem Entscheid dürfte insbesondere der statutarische Sitz von Gesellschaften mit

- internationalen Tätigkeiten (bspw. Beratungs-, Software- und Technologiegesellschaften sowie allgemein Dienstleistungsgesellschaften etc.);
- mobiler Geschäftsführung (Händler, Projektgesellschaften im Bau-, Energie-, Technologie- oder Entwicklungsbereich, etc.);
- dezentralen Strukturen (Franchise-Systeme, Verbände, Genossenschaften, etc.); und
- grossem Anteil an Homeoffice-/Reisetätigkeiten in ihrer Struktur gestärkt bzw. rechtssicherer werden. Der Entscheid sollte auch der Zerstückelung der steuerlichen Anknüpfung teilweise Einhalt gebieten.

Nach zahlreichen Entscheiden, welche den statutarischen Sitz zunehmend aufweichten, ist dieser Entscheid eine Entwicklung in die andere Richtung, welcher zu mehr Rechtssicherheit in genannten Konstellationen führt. Neben den Bundesgerichtsurteilen vom 26. Februar 2025 (siehe vorne) und vom 25. April 2025¹² ein

weiterer willkommener Entscheid in einer zunehmend globalisierten Welt mit digitalen Nomaden, Workation¹³, Homeoffice, etc.

Gewisse Leitlinien lassen sich aus den letzten Entscheiden ableiten, aber letztendlich lassen sich schwerlich allgemeingültige Aussagen oder Paradigmen aus diesem Bundesgerichtsurteil ziehen. Schlussendlich bleibt es immer eine Gesamtwürdigung des Einzelfalls unter Berücksichtigung sämtlicher effektiver Umstände und Indizien.

Quellenhinweise

[1] BGE 9C_547/2023.

[2] Art. 20 Abs. 1 StHG und Art. 50 i.V.m. 52 Abs. 1 DBG.

[3] Art. 127 Abs. 3 BV.

[4] Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, S. 108 zu Art. 23.

[5] Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Art. 20, Rz. 22.

[6] Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Art. 20, Rz. 24.

[7] Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Art. 20, Rz. 26.

[8] Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Art. 20, Rz. 25 und 27.

[9] Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Art. 20, Rz. 13 und 21a.

[10] BGE 9C_73/2024.

[11] Vgl. 9C_591/2023 vom 2. April 2024 mit Beweiserleichterung von «sehr wahrscheinlich» auf «überwiegend wahrscheinlich» (natürliche Vermutung) bzgl. Ort der tatsächlichen Verwaltung.

[12] BGE 9C_488/2023: Sitz eines Fussballmanagers wurde trotz geringer Substanz in Zug geschützt, da schwergewichtige Geschäftsführung in Zürich nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit bewiesen werden konnte.

[13] Eine Workation (Work + Vacation) bezeichnet das Arbeiten an einem selbst gewählten Ort außerhalb des regulären Büros.