

Urteilkopf

147 I 325

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. AG in Liquidation gegen Kantonales Steueramt Zürich und Steuerverwaltung des Kantons Zug (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_522/2019 vom 20. August 2020

Regeste (de):

Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 20 Abs. 1 StHG; Art. 626 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 56 ZGB; Doppelbesteuerungsverbot; Hauptsteuerdomizil und Sitzwechsel.

Verwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen Beschwerderechts des Steuerpflichtigen (E. 4.2).

Über die Konstellation hinaus, in welcher der Steuerpflichtige den Anspruch eines Kantons in Kenntnis des kollidierenden Anspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt, ist eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung zu bejahen, nämlich dann, wenn sich das Verhalten des Steuerpflichtigen als rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig erweist (E. 4.2.1).

Im Hinblick auf die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts geht es zu weit, immer schon dann auf eine solche zu schliessen, wenn der Steuerpflichtige mit einem kollidierenden Steueranspruch eines anderen Kantons rechnen muss und den ersten Kanton hierauf nicht hinweist; Anwendung im konkreten Fall (E. 4.3 und 4.4).

Regeste (fr):

Art. 127 al. 3 Cst.; art. 20 al. 1 LHID; art. 626 al. 1 CO en lien avec l'art. 56 CC; interdiction de la double imposition; domicile fiscal principal et changement de siège.

Déchéance du droit de recours du contribuable en matière de double imposition (consid. 4.2).

Au-delà du cas de figure où le contribuable reconnaît sans réserve la prétention d'un canton en connaissance de la prétention concurrente d'un autre canton, la déchéance du droit de recours ne doit être, compte tenu de la nature de l'interdiction de la double imposition en tant que droit constitutionnel, retenue qu'avec réserve, à savoir lorsque le comportement du contribuable se révèle abusif ou alors contraire à la bonne foi (consid. 4.2.1).

Eu égard aux graves conséquences de la déchéance du droit de recours, c'est aller trop loin que de conclure à celle-ci dès que le contribuable doit compter sur une prétention concurrente d'un autre canton et n'en avertit pas le premier canton; application dans le cas concret (consid. 4.3 et 4.4).

Regesto (it):

Art. 127 cpv. 3 Cost.; art. 20 cpv. 1 LAID; art. 626 cpv. 1 CO combinato con l'art. 56 CC; divieto della doppia imposizione; domicilio fiscale principale e cambiamento di sede.

Perenzione del diritto di ricorrere del contribuente in materia di doppia imposizione (consid. 4.2).

Visto il carattere di diritto costituzionale del divieto della doppia imposizione, eccetto il caso in cui il contribuente riconosce senza riserve la pretesa di un Cantone allorché conosce la pretesa concorrente di un altro Cantone, la perenzione del diritto di ricorrere dev'essere ammessa soltanto con riserva, cioè quando il comportamento del contribuente si rivela abusivo o contrario alla buona fede (consid. 4.2.1).

Tenuto conto delle drastiche conseguenze giuridiche sgorganti dalla perenzione del diritto di ricorrere è eccessivo ammettere che la stessa sia intervenuta nel caso in cui il contribuente debba attendersi ad una pretesa concorrente di un altro Cantone e ometta d'informarne il primo Cantone; applicazione nel caso concreto (consid. 4.3 e 4.4).

Sachverhalt ab Seite 326

BGE 147 I 325 S. 326

A. Die A. AG (heute A. AG in Liquidation) mit Sitz in U. (ZH) bezweckte Entwicklung, Handel und Vertrieb von fototechnischem Material. Seit 2002 leiteten die drei Verwaltungsräte C. (Präsident), D. (Vizepräsident) und E. die Gesellschaft (bei der sie seit 1. Januar 2003 auch als Arbeitnehmer angestellt waren). Die beiden Ingenieure C. und D. entwickelten für die A. AG die Software "F." (nachfolgend Software) zur vollautomatischen Qualitätsverbesserung von digitalen Bildern. E. war für die Administration und Verwaltung, einschliesslich Buchhaltung, verantwortlich. 2009 waren die drei Verwaltungsräte zu unterschiedlichen Teilen Eigentümer sämtlicher Aktien der Gesellschaft. Während zunächst verschiedene Kunden die von der A. AG entwickelte Software gegen eine jährliche Lizenzgebühr nutzten, interessierte sich 2009 die G. Co., Ltd. für eine exklusive Lizenzierung. Am 28. September 2009 konkretisierten die A. AG und die G. Co., Ltd. ihre Zusammenarbeit mit einem Vertrag über die verbesserte Version der Software für Webserver; im November 2009 reiste der stellvertretende Generaldirektor der G. Co., Ltd. erneut für einige Tage nach U. Am 17. und 18. Juni 2010 fanden in V. Vertragsverhandlungen zwischen der A. AG, handelnd durch C. und D., und der G. Co., Ltd. statt. Dabei kamen die beiden Gesellschaften überein, dass der G. Co., Ltd. keine Exklusivlizenz verliehen werden

BGE 147 I 325 S. 327

solle. Stattdessen veräusserte die A. AG mit Vertrag vom 1. Juli 2010 ("Technology Purchase Agreement, Software - Know How") den Source Code der Software zum Preis von Fr. 2.38 Mio. an die G. Co., Ltd. Bereits mit Statutenänderung vom 23. April 2010 (Handelsregistereintrag vom 10. Mai 2010) hatte die A. AG ihren Sitz nach W. (ZG) verlegt, mit neuem Domizil c/o B., X., W. Mit Handelsregistereintrag vom 10. Mai 2010 schieden D. und E. aus dem Verwaltungsrat aus; gleichzeitig wurden deren Arbeitsverträge per 30. Mai 2010 beendet. Neben dem verbleibenden Verwaltungsrat und Präsidenten C., wohnhaft in Y., einer Aussenwacht der Gemeinde Z./ZH, wurde neu B. als Verwaltungsrat eingetragen. Nach Veräusserung des Source Code führte die A. AG die bestehenden Lizenzverträge mit Drittkunden bis zu deren Beendigung durch Zeitablauf weiter. Dabei schuldete sie der G. Co., Ltd. gemäss separatem License Agreement vom 1. Juli 2010 10 % der Lizenzeinnahmen. Die Buchhaltung und die Administration der Gesellschaft (Fakturierung, Inkasso) wurden durch die H. AG (einziger Verwaltungsrat B.) bzw. die I. GmbH (Geschäftsführer B.), beide mit Sitz in der S.strasse in T./ZG, besorgt. Am 16. Juni 2010 beschloss der Verwaltungsrat der A. AG, den Geschäftsabschluss 2010 auf den 31. Mai 2010 zu erstellen. Am 20. August 2010 bestätigte die Steuerverwaltung des Kantons Zug ein ihr von der A. AG vorgelegtes sog. Steuerruling. Danach ist die Gesellschaft für die Steuerperiode vom 1. Januar 2010 bis 10. Mai 2010 in U./ZH sowie vom 11. Mai 2010 bis 31. Mai 2010 und die folgenden Steuerperioden als gemischte Gesellschaft in W./ZG unbeschränkt steuerpflichtig. Nachdem das kantonale Steueramt Zürich am 21. Mai 2014 die Steuerverwaltung des Kantons Zug informiert hatte, es sei abzuklären, in welchem Kanton das Hauptsteuerdomizil der A. AG liege, beanspruchte es mit Vorentscheid vom 3. März 2015 die Steuerhoheit über die A. AG für den Kanton Zürich und die Gemeinde Z./ZH ab 1. Juni 2010.

B. Kantonale Rechtsmittel der A. AG gegen diese Verfügung blieben erfolglos. (...)

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Juni 2019 beantragt die A. AG, die Entscheide der Vorinstanzen seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie seit ihrer

BGE 147 I 325 S. 328

Sitzverlegung am 23. April 2010 (Statusänderung) respektive am 10. Mai 2010 (Eintragung im Handelsregister) nicht mehr der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstehe; eventualiter seien die Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug für die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 sowie 1. Juni 2012 bis 31. Mai 2013 aufzuheben und es sei der Kanton Zug zu verpflichten, die bereits bezahlten Steuerbeträge zuzüglich bezahlter Zinsen der Beschwerdeführerin zurückzubezahlen; subeventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. (...)

(Auszug)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

4.

4.1 Zu prüfen bleibt der Eventualantrag der Beschwerdeführerin, wonach die definitiven Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug für die Zeiträume 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 vom 26. Juni 2013, 1. Juni 2011 bis 31. Mai 2012 vom 8. April 2014 sowie 1. Juni 2012 bis 31. Mai 2013 vom 8. April 2014 aufzuheben seien und der Kanton Zug zu verpflichten sei, die bereits bezahlten Steuerbeiträge zurückzuerstatten.

4.2

4.2.1 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt der Steuerpflichtige das Beschwerderecht bzw. das Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung, wenn er seine Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt. Von einer vorbehaltlosen Anerkennung ist insbesondere auszugehen, wenn sich der Steuerpflichtige der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt (BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278; Urteile 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.1; 2C_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.1; je mit Hinweisen). Eine solche Verwirkung wird indessen nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern muss von den betroffenen Behörden/Kantonen geltend gemacht werden (BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 279). Über die Konstellation hinaus, in welcher der Steuerpflichtige den Anspruch eines Kantons in Kenntnis des kollidierenden Anspruchs eines anderen Kantons, d.h. wenn der andere Kanton im Zeitpunkt

BGE 147 I 325 S. 329

der Veranlagung des ersten Kantons seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat oder zumindest mit diesem Ziel gegenüber dem Steuerpflichtigen aktiv geworden ist, anerkennt, ist eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt. Ein treuwidriges Verhalten hat das Bundesgericht bisher z.B. angenommen, wenn der Steuerpflichtige wegen des Fortbestehens einer Betriebsstätte im anderen Kanton weiss oder wissen muss, dass der Betriebsstättenkanton einen kollidierenden Anspruch erheben wird und dennoch in der Steuererklärung des Kantons des ersten Kantons keinen Hinweis auf die Existenz einer Betriebsstätte im anderen Kanton anbringt (Urteil 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.4.2) oder wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem ersten Kanton bewusst falsche Angaben gemacht hat (Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.4 und 6.6).

4.2.2 Von der Verwirkung durch den Steuerpflichtigen zu unterscheiden ist die Verwirkung des Besteuerungsanspruchs durch einen Kanton. Sie greift dann, wenn ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen kennt oder kennen kann, trotzdem mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhobenen Anspruchs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGE 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279 m.H.).

Diese Verwirkung ist aber ein Institut zugunsten der steuererhebenden Kantone und nicht der Pflichtigen. Ihr Sinn und Zweck liegt darin, den betroffenen Zweitkanton davor zu bewahren, schon bezogene Steuern auf Grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches rückerstatten zu müssen. Deshalb kann - und muss - auch diese Verwirkung nur durch den anderen Kanton und nicht durch den Pflichtigen selbst geltend gemacht werden (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279 m.H.).

4.3 Hier geht es um eine Verwirkung des ersten Typs, indem die Steuerverwaltung des Kantons Zug namentlich geltend macht, die damals fachkundig vertretene Beschwerdeführerin (durch die H. AG; diese handelnd durch B., der gleichzeitig Verwaltungsrat der BGE 147 I 325 S. 330

Beschwerdeführerin gewesen sei) habe rechtsmissbräuchlich gehandelt und am 18. August 2010 eine Rulinganfrage gestellt, in der wichtige Sachverhaltselemente unterschlagen worden seien, so u.a., dass der Vertragsabschluss mit der G. Co., Ltd. bereits mehr als einen Monat zurückgelegen habe; in

der Anfrage sei auch nicht erwähnt worden, dass der Beschwerdeführerin im Wesentlichen nur erlaubt gewesen sei, die bereits bestehenden Lizenzverträge mit Drittkunden bis zum Ablauf weiter zu bedienen. Sodann sei auch der Verkaufserlös in der eingereichten Erfolgsrechnung vom 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 zusammen mit den Lizezeinnahmen in der Position "Umsatz CSPRprodukte" aufgeführt und nicht separat ausgewiesen worden. Die Steuerverwaltung schliesst insbesondere aus diesen Umständen, dass die Sitzverlegung im vorliegenden Fall als rechtsmissbräuchlich betrachtet werden müsse, weshalb die Beschwerdeführerin die Konsequenzen einer Doppelbesteuerung hinnehmen müsse. Der sich gegen den Kanton Zug richtende Eventualantrag sei daher abzuweisen.

4.4

4.4.1 Es kann offenbleiben, ob die Sitzverlegung als solche rechtsmissbräuchlich war. Der entsprechende Vorwurf des Kantons Zug ist jedenfalls als Verwirkungseinrede gegenüber der Steuerpflichtigen zu interpretieren. Selbst wenn die Sitzverlegung rechtsmissbräuchlich gewesen sein sollte, hat das jedenfalls nicht zur Konsequenz, dass entgegen dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausnahmsweise in beiden Kantonen eine Steuerpflicht besteht. Zu beantworten ist allein die Frage, ob die Beschwerdeführerin durch ihr Verhalten im Zusammenhang mit der Veranlagung im Kanton Zug ihr Recht, sich gegenüber dem Kanton Zug auf das Doppelbesteuerungsverbot zu berufen, verwirkt hat. Die Zürcherischen Steuerbehörden sind erst lange nach Rechtskraft der im Kanton Zug vorgenommenen Veranlagungen tätig geworden. Eine Verwirkung wegen Anerkennung der Steuerforderung, obwohl der andere Kanton im Zeitpunkt der Veranlagung seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat oder zumindest mit diesem Ziel gegenüber dem Steuerpflichtigen aktiv geworden ist, fällt damit ausser Betracht. Es kann sich damit nur noch fragen, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin als treuwidrig bezeichnet werden muss.

4.4.2 Mit der Steuerverwaltung des Kantons Zug und entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist dabei zunächst festzustellen,
BGE 147 I 325 S. 331

dass deren Rulinganfrage nicht eine in jeder Hinsicht transparente und zutreffende Sachverhaltsschilderung enthielt. In der Rulinganfrage vom 18. August 2010 fehlten vielmehr für die Beurteilung des Sachverhalts wesentliche Sachverhaltselemente. So wurde zwar darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin über kein Personal und keine eigenen Räumlichkeiten (mehr) verfügte. Hingegen wird aus der Rulinganfrage in keiner Weise erkennbar, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Rulinganfrage bereits ihr einziges wesentliches Aktivum veräussert und sich gleichzeitig verpflichtet hatte, die noch bestehenden Lizenzverträge auslaufen zu lassen. Zwar wurde erwähnt, dass "im zweiten Halbjahr 2010 zudem ein Teil des entwickelten Technologie-Know Hows - anstelle in Lizenz vergeben - gleich an einen in Japan ansässigen grösseren Technologiekonzern veräussert wird". Verschwiegen wurde jedoch, dass der entsprechende Kaufvertrag schon abgeschlossen worden und die Gesellschaft danach nur noch dazu bestimmt war, die Lizenzgebühren während der Restlaufdauer der an Dritte vergebenen Lizenzen zu vereinnahmen, und dann abgewickelt werden sollte. Aus der Rulinganfrage ergibt sich damit der Eindruck, dass die Gesellschaft zwar beabsichtige, einen erheblichen Teil ihres Vermögens zu veräussern, jedoch auch in Zukunft noch über nicht unerhebliche ertragbringende Rechte verfügen werde, mit andern Worten als eine auf einen dauernden Betrieb ausgerichtete Lizenzverwertungsgesellschaft im Kanton Zug ihren Sitz genommen habe. Auch wenn die Rulinganfrage damit nicht als in jeder Hinsicht transparent und vollständig bezeichnet werden kann, enthält sie doch keine eigentlichen Unwahrheiten und stellt damit kein treuwidriges Verhalten im Veranlagungsverfahren dar, welches für sich allein eine Verwirkung des Rechts, beschwerdeweise die Doppelbesteuerung geltend machen zu können, bewirkt (im Unterschied etwa zum Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.4, wo die Steuerpflichtige der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell eine unwahre Auskunft erteilt hatte).

4.4.3 Zu beantworten bleibt damit, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin in anderer Hinsicht als treuwidrig bezeichnet werden kann. So hat es etwa das Bundesgericht schon als treuwidrig angesehen, wenn eine Gesellschaft, deren Verwaltungsratspräsident wie auch der Rechtsvertreter Anwälte und diplomierte Steuerexperten sind, trotz Bestehens einer Betriebsstätte im anderen Kanton in der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils diese Betriebsstätte nicht deklariert
BGE 147 I 325 S. 332

(Urteil 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.4.2). Im Ergebnis kann somit gegebenenfalls bei steuerkundigen und/oder steuerkundig vertretenen Steuerpflichtigen schon das Wissen um den kollidierenden Steueranspruch des anderen Kantons zusammen mit dem Umstand, dass der erste Kanton nicht auf das (mögliche) Bestehen eines solchen Anspruchs aufmerksam gemacht wird, für die Annahme der Treuwidrigkeit ausreichen (vgl. dazu auch das Urteil 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 5.4, wo der Steuerpflichtigen vorgeworfen wurde, dass sie die Steuerverwaltung des ersten

Kantons nicht über den kollidierenden Anspruch des anderen Kantons in Kenntnis gesetzt hatte). Ohne sichere Kenntnis entweder des Umstands, dass die Steuerbehörden des anderen Kantons im Hinblick auf die Geltendmachung eines kollidierenden Steueranspruchs bereits tätig geworden sind oder zumindest sichere Kenntnis, dass ein solcher Anspruch besteht (so in der Konstellation des Weiterbestehens einer Betriebsstätte), ginge es im Hinblick auf die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts (und damit im Ergebnis die Hinnahme einer aktuellen Doppelbesteuerung) indessen zu weit, immer schon dann, wenn der Steuerpflichtige mit einem kollidierenden Steueranspruch eines anderen Kantons rechnen muss und den ersten Kanton nicht darauf hinweist, auf ein treuwidriges Verhalten zu schliessen. In der vorliegend zu beurteilenden Angelegenheit muss zwar davon ausgegangen werden, dass der Sitzwechsel vor allem im Hinblick auf die Liquidation der Beschwerdeführerin erfolgte, um dadurch die im Zusammenhang damit entstehende Steuerlast zu minimieren. Dem fachkundigen Steuervertreter (sowie Domizilgeber und Verwaltungsrat) der Beschwerdeführerin, der gleichzeitig für die Erledigung von deren administrativen Belangen und damit auch die Prüfung der Steuerveranlagungen sowie die Bezahlung der Steuerrechnungen verantwortlich war, musste damit das Risiko, dass die Zürcher Steuerbehörden den Sitzwechsel nicht akzeptieren würden, bewusst sein. Allein daraus lässt sich indessen noch nicht ableiten, dass das Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. das ihr zuzurechnende Verhalten ihres Steuerververtreters treuwidrig war, indem sie bzw. ihr Steuervertreter den Kanton Zug nicht auf einen möglicherweise mit dessen Besteuerungsanspruch kollidierenden Anspruch des Kantons Zürich hinwies. Das Beschwerderecht der Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Doppelbesteuerung im Kanton Zug ist daher nicht verwirkt.