

BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019

Bundesgericht, 2019-01-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_549_2018

FR: TF 2C_549/2018 du 30 janvier 2019

IT: TF 2C_549/2018 del 30 gennaio 2019

Erwägungen

E. 1.1

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin fristgerecht eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen einen kantonalen Endentscheid (Art. 90, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) erhoben, mit welchem die Vorinstanz ihre Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung abgewiesen und die Veranlagung im Kanton Zürich bestätigt hat. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den angefochtenen Entscheid ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Die Beschwerde hat einen Antrag zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdeanträge sind unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung nach dem Vertrauensprinzip auszulegen (BGE 136 V 131 E. 1.2 S. 136; 134 III 235 E. 2 S. 236; 133 II 409 E. 1.4.2 S. 415).

E. 1.2.1

Der Hauptantrag der Beschwerdeführerin richtet sich auf Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung zwischen den Kantonen Zürich und Schwyz. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin einzig das kantonal letztinstanzliche Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich über die Steuerhoheit angefochten. Aus den Akten ergibt sich weder, dass der Kanton Schwyz die Steuerpflichtige ebenfalls veranlagt hätte, noch, dass die beteiligten Kantone Zürich und Schwyz einander gestützt auf Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StHG auch nur über die Steuererklärung und (allfällige) Veranlagungen informiert hätten. In Doppelbesteuerungsangelegenheiten prüft das Bundesgericht nicht von Amtes wegen, ob eine von der Beschwerdeführerin (allenfalls) unangefochten gebliebene konkurrierende Veranlagungsverfügung das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt (Urteil 2C_319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.3.1, mit zahlreichen Hinweisen, nicht publiziert in: BGE 140 I 114). Nach wie vor möglich ist, eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung sofort geltend zu machen, ohne dass bereits ein zweiter Kanton entschieden hat (virtuelle Doppelbesteuerung; MICHAEL BEUSCH/URBAN BROGER, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 44 N. 5). Selbst nach Erlass von Veranlagungsverfügungen in mehr als einem Kanton ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, in jedem Kanton den Instanzenzug zu durchlaufen; es genügt, wenn er das in demjenigen Kanton tut, dessen Entscheid er schliesslich beim Bundesgericht anfechten will (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ; BGE 139 II 373 E. 1.4 S. 376; Urteil 2C_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 1.2). Der Hauptantrag der Beschwerdeführerin, wonach die interkantonale Doppelbesteuerung zwischen den Kantonen Schwyz und Zürich zu beseitigen sei, ist unter Berücksichtigung der

Beschwerdebegründung und des Vertrauensprinzips somit dahingehend auszulegen, dass sich das vorliegende bundesgerichtliche Verfahren gegen den Kanton Zürich richtet. Die Beschwerdefrist, welche selbst im Falle einer vorangegangenen Veranlagung im Kanton Schwyz spätestens im Zeitpunkt der Eröffnung des angefochtenen Urteils zu laufen begonnen hat (Art. 100 Abs. 5 BGG), ist mit der Beschwerde gegen das angefochtene Urteil der Vorinstanz jedenfalls eingehalten.

E. 1.2.2

Hinsichtlich der Anträge auf Veranlagung der Steuerfaktoren der Steuerperioden 2010 und 2011 ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Beschwerde der Beschwerdeführerin abgewiesen hat, ohne die massgeblichen Steuerfaktoren im angefochtenen Urteil festzustellen. Ungeachtet dessen, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), könnte das Bundesgericht die Sache somit nicht selbst entscheiden. Auf die gestellten Anträge auf Veranlagung der Steuerfaktoren der Steuerperioden 2010 und 2011 ist, soweit sie über eine Rückweisung hinausgehen, somit nicht einzutreten (BGE 135 II 38 E. 1.2 S. 41). Es wird im Übrigen auch nicht begründet, inwiefern diese unzutreffend sein sollten.

E. 1.2.3

An der selbstständigen Feststellung einer Gehörsverletzung, auf Eintritt in materielle Rechtskraft des Einschätzungsvorschlags vom 28. November 2012, der Bestätigung des Wegzugs der Beschwerdeführerin aus dem Kanton Zürich per 31. Dezember 2012 und der Nichtigkeit bzw. Ungültigkeit der Einsprache der Gemeinde V. _____ gegen die Schlussrechnung vom 25. August 2014 hat die Beschwerdeführerin deswegen kein schutzwürdiges Interesse, weil aus der Beschwerdeschrift nicht hervorgeht, inwiefern das schutzwürdige Interesse in diesen Punkten nicht ebenso gut mit einem rechtsgestaltenden Urteil gewahrt werden kann (zur Subsidiarität von Feststellungsanträgen vgl. BGE 126 II 300 E. 2c S. 303). Auf diese Feststellungsanträge kann ebenfalls nicht eingetreten werden.

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat und mit ihren Anträgen unterlegen ist, hat im oben definierten Umfang (oben, E. 1.2) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung und Abänderung des angefochtenen Urteils (Art. 89 Abs. 1 BGG). In diesem Umfang ist sie zur Beschwerde legitimiert und ist darauf einzutreten.

E. 1.4

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier

Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C_693/2014, 2C_694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2). Das Bundesgericht prüft im Rahmen einer Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung die Rechtsfragen somit frei und bestimmt selbstständig, welchem Kanton die Besteuerung zusteht (Urteil 2C_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 1.4, mit zahlreichen Hinweisen).

E. 1.5

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein, was in der Beschwerde klar und substantiiert aufzuzeigen ist. Auf eine Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die diesen Anforderungen nicht genügt, ist nicht einzutreten (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100). Ob das kantonale Gericht bei der Sachverhaltsfeststellung die zutreffenden Regeln des Beweismass betreffend angewandt hat, ist eine vom Bundesgericht frei zu prüfende Rechtsfrage. Demgegenüber beschlägt die Bewertung der vorgelegten Beweismittel die Beweiswürdigung, die vom Bundesgericht nur unter dem eingeschränkten Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV) geprüft wird (statt vieler Urteile 9C_721/2015 vom 8. August 2016 E. 3.3; 8C_315/2016 vom 20. Juni 2016 E. 2.3, mit Hinweisen).

E. 2

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe aufgrund einer anonymen Anzeige von ihr den Nachweis der Domizilbelegung im Kanton Schwyz eingefordert. Indem die Vorinstanz keine weiteren Abklärungen getroffen und dennoch die anonyme Anzeige in das Verfahren eingebracht habe, um daraus allenfalls Rechte für sich abzuleiten, habe sie ihr rechtliches Gehör verletzt. Im Zusammenhang mit dem Einschätzungsvorschlag vom 28. November 2012 rügt sie, die Vorinstanz habe unberücksichtigt gelassen, dass dieser in materielle Rechtskraft erwachsen sei. Die Beschwerdeführerin habe sich deswegen, weil die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gemäss Art. 9 BV erfüllt seien, auf diese Vertrauensgrundlage verlassen können. Des Weiteren habe sich die Behörde mehrfach widersprüchlich verhalten, sei doch der Einschätzungsvorschlag unbestrittenermassen unterzeichnet an die Einschätzungsbehörde retourniert worden, womit das Einschätzungsverfahren abgeschlossen worden sei, und habe sich die Behörde danach mehrfache Irrungen und Widerrufe zuschulden kommen lassen, so dass die Beschwerdeführerin gar nicht mehr zu erkennen vermochte, in welcher Lage sie sich befinde. Ein solches rechtsmissbräuchliches Verhalten der Behörde verdiene keinen Rechtsschutz. Hinsichtlich der Indizien, aus welchen die Behörde auf eine Betriebsstätte im Kanton Zürich schloss, rügt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe sich auf eine

Beweislastumkehr betreffend den Nachweis der Steuerhoheit im Kanton Schwyz gestützt. Nicht ersichtlich sei hingegen, inwiefern die zitierten Nachweise bereits einen stichhaltigen Beweis erbringen würden. Hinsichtlich der Einrichtung in V. _____ habe die Vorinstanz zwar die Argumentation anerkannt, nicht aber erkannt, welcher Nachweis für eine Sitzverlegung in den Kanton Schwyz abgeleitet werden soll. Die Geschäftsführung habe kaum in den Räumlichkeiten in V. _____ wahrgenommen werden können, was in ihrem Rekurs an das Steuerrekursgericht geschildert und ergiebig nachgewiesen worden sei, unter anderem mit der Einreichung des Arbeitsvertrags der "Office Managerin". Weder ein persönlicher Augenschein noch die angebotene Partei- bzw. Zeugenbefragung seien durchgeführt worden. Inwiefern es an stichhaltigen Argumenten fehlen sollte, sei nicht nachvollziehbar, insbesondere fehle es an einer exemplarischen Aufzählung an Beweisen, welche die Beschwerdeführerin beizubringen gehabt hätte. Zu den Räumlichkeiten in W. _____ macht die Beschwerdeführerin geltend, dabei habe es sich nicht um einen (winzigen) Raum gehandelt, sondern um eine 5.5-Zimmerwohnung, welche ausgelastet werden sollte. Die Benutzung der Räumlichkeiten sei im Rekurs an das Steuerrekursgericht genau geschildert worden, aber es scheine, als ob die Beweise, welche dargeboten würden, wie auch die Zeugenangaben, keinerlei Beachtung finden würden. Unverständlich sei, wenn die Vorinstanz behauptete, dass keine Protokolle oder sonstige konkreten Belege für die Besprechungen in W. _____ bzw. später in U. _____ vorliegen würden. Die Kerngeschäfte bzw. die Geschäftsleitung würden im Übrigen gerade nicht von den Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin erledigt. Weshalb die Vorinstanz davon ausgehe, könne nicht nachvollzogen werden. Bei der Office-Mitarbeiterin handle es sich um Frau B. _____, welche an beiden Standorten eingesetzt werden sollen, dies vor allem deswegen, weil sie für die Zollpapiere und den Ablauf der Anlieferungen und den Versand der Hard- und Software sowie für die Aufbearbeitung von Belegen für die Buchhaltung verantwortlich sei. Im Übrigen sei der Vorinstanz nicht zu folgen, wenn sie behauptete, dass diese Indizien für das Hauptsteuerdomizil sprechen würden, offenbar habe die Vorinstanz übersehen, dass V. _____ auf allen Dokumenten als auch im Handelsregister als weiteres Geschäftslokal eingetragen sei, aber offensichtlich nicht das Hauptsteuerdomizil sein könne (Lagerräume, Verarbeitung von Geräten, Serverraum). Unter Angabe ihrer Website macht die Beschwerdeführerin geltend, dass seit ihrem Aufbau sowohl eine Wegbeschreibung nach V. _____ wie auch nach W. _____ und U. _____ aufgeschaltet gewesen sei. Aufgrund des Umstandes, dass die Unterlagen der Beschwerdeführerin in W. _____ elektronisch gespeichert worden seien, sei auch davon auszugehen, dass aufgrund der Zugriffsmöglichkeiten auf diese Dokumente auch die Geschäftsleitung dort anzusiedeln gewesen sei. Soweit die Vorinstanz angebe, dass die dargebotenen Zeugen sich auch schriftlich hätten äussern können, moniert die Beschwerdeführerin, sie sei auf diese Möglichkeit nicht aufmerksam gemacht worden. Zudem entbinde diese Möglichkeit die Vorinstanz nicht von ihrer Pflicht, die angebotenen Beweismittel abzunehmen. Indem die Vorinstanz entweder die Beweisangebote übersehen oder ihre antizipierte Beweiswürdigung unbegründet weggelassen habe, habe sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin (Art. 29 BV in Verbindung mit Art. 6 EMRK) verletzt, was umso mehr gelte, als das Steuergesetz des Kantons Zürich kein allgemeines Zeugnisverweigerungsrecht kenne.

E. 2.1

Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen

wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton (virtuelle Doppelbesteuerung) zusteht (Urteile 2C_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 2; 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f. ; 133 I 308 E. 2.1 S. 311 ; 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.).

E. 2.2

Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 StHG und § 55 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Dabei sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 StHG). Die steuerrechtliche Zugehörigkeit der juristischen Person bestimmt sich somit in erster Linie nach dem von den Statuten (Urteil 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1, unter Verweis auf Art. 56 ZGB) und dem Handelsregistereintrag (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Interkantonales Steuerrecht [zit. Interkantonales Steuerrecht], 2011, § 8 N. 2, mit zahlreichen Hinweisen) bezeichneten Sitz, sofern dieser nicht nur formeller Natur ist ("Briefkastendomizil", Urteil 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2). Diesfalls ist auf den Ort abzustellen, an welchem die Gesellschaft ihren tatsächlichen und wirtschaftlichen Mittelpunkt hat und normalerweise die am Sitz ausgeübte Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird (Urteile 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2; ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 5). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (Urteile 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2; ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 NN. 10, 14). Art und Umfang der Führung der laufenden Geschäfte bzw. die wirkliche Leitung der Gesellschaft hängen somit vom Gesellschaftszweck ab, er befindet sich an dem Ort, an welchem regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen (ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 9). Die Geschäftsleitung ist insbesondere von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, die sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt, abzugrenzen (ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 13). Dieser Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre ist nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsleitung konzentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Urteil 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 2.3

Das Verfahren auf Veranlagung der direkten Kantons- und Gemeindesteuer wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (Art. 46 Abs. 1 StHG ; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [zit. Kommentar StHG], 3. Aufl. 2017, N. 3 zu Art. 46 StHG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder

juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 42 Abs. 1 StHG).
Entsprechend liegt die

("subjektive") Beweisführungslast bei der Veranlagungsbehörde, hat aber die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person alles Erforderliche vorzukehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Urteile 2C_1039/2016, 2C_1040/2016 vom 22. November 2016 E. 3.1; 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1; 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar StHG, N. 3 zu Art. 42 StHG). Die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen unterliegen sodann der (freien) Beweiswürdigung durch die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde, wobei der Beweis in Anwendung des Regelbeweismasses der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erbracht ist, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (Urteile 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, N. 22 zu Art. 46 StHG). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingen keinen direkten Beweis (Urteile 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, mit zahlreichen Hinweisen). In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen (ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 NN. 20, 23). Der andere Kanton, welcher ein Briefkastendomizil geltend macht, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20). Erscheint aber der durch den anderen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (Urteile 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3; 2C_183/2007 vom 15. Oktober 2007 E. 3.2; ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 21). Erst für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der objektiven Beweislast (BGE 137 II 313 E. 3.5.1 S. 324; Urteil 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 3.3). Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB) zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508; 140 II 248 E. 3.5 S. 252; Urteile 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 3.3; 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; ZWEIFEL/ HUNZIKER, a.a.O., N. 24 ff.). Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, die namentlich im Bereich geldwerter Leistungen von Belang ist (Urteile 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, unter Verweis auf das Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4).

E. 3.1

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil erwogen, angesichts der Umstände sei davon auszugehen, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung sehr wahrscheinlich in V. _____

liege, weshalb die Steuerpflichtige den Gegenbeweis für einen Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons Zürich zu leisten habe. Die Steuerpflichtige stelle hingegen im Wesentlichen dem unterinstanzlich festgestellten Sachverhalt ihre eigene, abweichende Auffassung der Faktenlage gegenüber und kritisiere es als aktenwidrig, ihr gestützt auf die Würdigung der Indizien den Gegenbeweis aufzuerlegen. Das Vorbringen, die Räumlichkeiten in V._____ hätten nicht umgehend andersweitig vermietet werden können, könne nicht als ein Indiz für eine Sitzverlegung nach W._____ gewichtet werden. Angesichts dessen, dass die Räumlichkeiten in V._____ nicht nur als Serverräume benutzt worden seien, könne aus dem Bedürfnis nach einer optimalen Auslastung der Räumlichkeiten in W._____ durch eine Unterbreitung zur Nutzung an eine Zahnarztpraxis deswegen nichts zu ihren Gunsten abgeleitet werden, weil den Akten zu entnehmen sei, dass die Steuerpflichtige in W._____ nur über einen Raum für sich verfügte, in welchem angeblich drei Pulte vorhanden gewesen seien. Auch der Umstand, dass die ausgeschriebene Stelle für eine Office-Mitarbeiterin eine administrative und nicht eine geschäftsführende gewesen sei, vermöge nichts daran zu ändern, dass die untere Instanz diese Stellenausschreibung als ein Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung, an welchem Ort die Steuerpflichtige tatsächlich verwaltet werde, habe verwendet werden dürfen. Eine Wegbeschreibung nach W._____ sei nach wie vor nicht ins Recht gelegt worden. Allein der allfällige rege Austausch zwischen der Treuhandgesellschaft und der Steuerpflichtigen vermöge nicht zu belegen, dass die Steuerpflichtige ihr Geschäft in der Tat in W._____ geführt habe. Die von der Steuerpflichtigen erwähnten Zeugen hätten sich schriftlich äussern können, die Steuerpflichtige führe aber nicht einmal aus, um welche Zeugen es sich handle und inwiefern diese Personen Aussagen zur Sache würden machen können.

E. 3.2

Der von der Vorinstanz der Steuerpflichtigen auferlegte Gegenbeweis für den Ort der tatsächlichen Verwaltung geht auf eine natürliche Vermutung zurück. Rechtsprechungsgemäss besteht in der Situation, in welcher aufgrund bestimmter Anhaltspunkte ein Ort als Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich erscheint, eine natürliche Vermutung dafür, dass dieser Ort auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung ist, weshalb sie als bewiesen gilt, sofern nicht der Gegenbeweis erbracht wird (zur Rechtsprechung oben, E. 2.3; zum Begriff der natürlichen Vermutung und zur Widerlegbarkeit durch einen Gegenbeweis vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar StHG, NN. 5, 23a zu Art. 46 StHG). Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanz sich im Zusammenhang mit dem Nachweis der subjektiven Steuerpflicht auf eine Beweislastumkehr gestützt hätte, weil die von der Behörde vorgebrachten Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich zu gelten hätten, die Vorinstanz jedoch offen gelassen habe, weshalb diese Annahmen einen stichhaltigen Beweis für ein Scheindomizil im Kanton Schwyz erbringen würden, lassen noch keine Rüge einer unrichtigen vorinstanzlichen Beweislastverteilung erkennen. Eine solche Rüge wäre auch zum Vornherein unbegründet, weil eine natürliche Vermutung nicht zu einer Beweislastumkehr führt, sondern der Beweiserleichterung dient (vgl. dazu ausführlich unten, E. 3.3). Auf die Frage der Beweislastverteilung ist vorliegend nicht weiter einzugehen.

E. 3.3

Eine natürliche Vermutung wird bereits dann zerstört, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, welche offensichtlich geeignet sind, die Vermutung zu entkräften (ZWEIFEL/HUNZIKER,

Kommentar StHG, N. 5a zu Art. 46 StHG). Die natürliche Vermutung dient der Beweiserleichterung, hat aber keine Umkehr der Beweislast zur Folge (BGE 117 II 256 E. 2b S. 258; 109 II 443 E. 2c S. 443). Die aus einer natürlichen Vermutung gezogenen Schlüsse stellen grundsätzlich Beweiswürdigung und nicht Anwendung von Bundesrecht dar, womit die natürliche Vermutung letztlich eine Erscheinungsform des Indizienbeweises ist (BGE 117 II 256 E. 2b S. 258). Während die Beweislastverteilung eine Rechtsfrage ist, sind die gerichtliche Beweiswürdigung, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen Tatfragen (BGE 130 III 591 E. 5.4 S. 601 f.; Urteile 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 2.4, 3.2; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3). Ob die Vorinstanz in Würdigung der von der Beschwerdeführerin in das vorinstanzliche Verfahren eingebrachten Anhaltspunkte darauf zu schliessen hatte, die natürliche Vermutung des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich sei durch einen Gegenbeweis zerstört worden, ist eine Frage der Beweiswürdigung und somit eine Tatfrage, welche das Bundesgericht nur auf Willkür überprüft. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls in Betracht zu ziehen oder gar vorzuziehen wäre, sondern nur, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 140 III 16 E. 2.1 S. 18 f., 167 E. 2.1 S. 168; 139 III 334 E. 3.2.5 S. 339; je mit Hinweisen). Die Beweiswürdigung ist mithin nicht schon dann willkürlich, wenn sie nicht mit der Darstellung der beschwerdeführenden Partei übereinstimmt, sondern bloss, wenn sie offensichtlich unhaltbar ist (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266, mit Hinweisen). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Sachgericht erhebliche Beweismittel übersieht, augenscheinlich missversteht oder grundlos ausser Acht lässt, oder wenn es aus den vorliegenden Beweisen unhaltbare Schlüsse zieht (vgl. BGE 140 III 267 E. 2.3 S. 266 ; 129 I 8 E. 2.1 S. 8). Inwiefern die Beweiswürdigung willkürlich sein soll, ist in der Beschwerde klar und detailliert aufzuzeigen (BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246 ; 130 I 258 E. 1.3 S. 262). Die Beschwerdeführerin begnügt sich in ihrer Beschwerdeschrift damit, dem Bundesgericht die Anhaltspunkte zum Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung zu unterbreiten, welche ihrer Ansicht nach durch die Vorinstanz anders hätten gewichtet werden müssen, womit sie die für eine Rüge der willkürlichen Beweiswürdigung aufgestellten Anforderungen nicht erfüllt (vgl. BGE 116 Ia 85 E. 2b S. 88; Urteil 4A_401/2017 vom 20. Dezember 2017 E. 5.2.2 in fine) und darauf nicht weiter einzugehen ist. Dass die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren form- und fristgerecht Beweisanträge gestellt hätte, welche die Vorinstanz in Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. BGE 133 III 295 E. 7.1 S. 299) nicht abgenommen hätte, ist weder substantiiert dargetan noch ersichtlich, und kann mangels Darlegung, inwiefern bei einer ihrer Ansicht nach korrekten vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ein anderer Verfahrensausgang möglich gewesen wäre, auch offen bleiben: Ungeachtet dessen, dass der Gehörsanspruch grundsätzlich formeller Natur ist, ist die Rüge, der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt sei rechtsverletzend - im Sinne einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör - festgestellt worden, im bundesgerichtlichen Verfahren wegen der spezialgesetzlichen Vorschrift von Art. 97 BGG nur zielführend, wenn durch die Behebung des gerügten Mangels ein anderer Verfahrensausgang möglich wäre (Art. 97 Abs. 1 BGG ; Urteile 2C_402/2018 vom 19. September 2018 E. 3.3; 2C_1130/2016 vom 31. Januar 2017 E. 2.1; 2C_352/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 2.2; 9C_397/2016 vom 20. Oktober 2016 E. 1.1; 6B_1079/2015 vom 29.

Februar 2016 E. 2.1; MARKUS SCHOTT, Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, N. 23 f. zu Art. 97 BGG). Ob die Vorinstanz zu Unrecht davon ausging, dass keine Protokolle oder sonstige konkrete Belege für die Besprechungen in W._____ bzw. später in U._____ vorgelegen hätten, kann deswegen offen bleiben, weil der Ort, an welchem die den obersten Gesellschaftsorganen vorbehaltenen Entscheidungen getroffen werden, für den Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht ausschlaggebend ist (oben, E. 2.2), und ein Anspruch auf Abnahme von Beweismitteln, die keine rechtserheblichen Tatsachen betreffen, nicht besteht (BGE 133 III 295 E. 7.1 S. 299; 129 III 18 E. 2.6 S. 24). Die erstmals im bundesgerichtlichen Verfahren eingereichten Beweismittel können im Übrigen nicht abgenommen werden (Art. 99 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde erweist sich hinsichtlich der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung als unbegründet.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin rügt, sie habe dem Einschätzungsvorschlag vom 28. November 2012 des kantonalen Steueramtes zugestimmt, weshalb dieser in materielle Rechtskraft erwachsen sei. Die Vorinstanz habe die Erfüllung der Voraussetzungen des Vertrauensschutzes (Art. 9 BV) verneint und dabei verkannt, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf diesen Einschätzungsentscheid Dispositionen getroffen habe, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten, sei sie doch gestützt auf diese Vertrauensgrundlage davon ausgegangen, dass der Kanton Zürich auf eine Besteuerung der in diesem Kanton gelegenen Betriebsstätte verzichtet habe. Sollte die Steuerpflicht mindestens teilweise im Kanton Zürich dennoch im Nachgang festgesetzt werden, würde der Steuerpflichtigen aus kumulierten Verzugszinsen aus nachträglichen Steuerforderungen der vielen vergangenen Jahre einen erheblichen Schaden entstehen. Des Weiteren könne der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie festhalte, dass die Pflichtige selbst anlässlich des ihr vorgelegten Einschätzungsvorschlages durch die Einschätzungsbehörde hätte erkennen müssen, dass der Sachverhalt unrichtig bzw. unvollständig sei. Soweit die Vorinstanz dies vorausschicke, verkenne sie, dass der Sachverhalt der Betriebsstättenzugehörigkeit als Hauptsteuerdomizil ja gerade Gegenstand der Beschwerde bilde und keineswegs klar sei. Der Einschätzungsvorschlag sei ihr durch die Steuerbehörde unterbreitet worden und das Verwaltungsratsmitglied C._____ habe anlässlich deren Überprüfung und Unterzeichnung keine Unrichtigkeit erkennen können. Dass die Beschwerdeführerin nach ihrem Wegzug weiterhin Räumlichkeiten und insbesondere den Serverraum in V._____ unterhalte, habe sie weder der Einschätzungsbehörde verheimlicht noch habe sie eine Pflicht getroffen, sie besonders darauf aufmerksam zu machen.

E. 4.2

Nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben (Art. 9, Art. 5 Abs. 3 BV) vermögen selbst vorgängige Auskünfte der Steuerverwaltung, die zwar nicht Verfügungscharakter haben, Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auszulösen (BGE 141 I 161 E. 3.1 S. 165; Urteil 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012 E. 4.3.2, nicht publ. in: BGE 139 II 78 ; 126 II 514 E. 3e S. 520; 121 II 473 E. 2c S. 479; Urteile 2C_664/2013 vom 28. April 2014 E. 4.2, in: ASA 82 S. 737; 2A.46/2000 vom 1. November 2000 E. 3). Voraussetzung für die Bindungswirkung der Auskunft ist, (a) dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit bezieht; (b) dass die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Rechtsuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; (c) dass der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können; (d)

dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat; (e) und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 141 I 161 E. 3.3 S. 165; 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.; 121 II 473 E. 2c S. 479; 116 Ib 185 E. 3c S. 187; Urteil 2A.46/2000 vom 1. November 2000 E. 3a). Der Anspruch auf Behandlung nach Treu und Glauben setzt dabei durchwegs voraus, dass die rechtsuchende Person

berechtigterweise auf eine behördliche Zusicherung oder ein bestimmtes Verhalten vertrauen durfte (BGE 137 I 69 E. 2.5.1 S. 73; Urteile 2C_112/2014, 2C_113/2014 vom 15. September 2014 E. 6.2.2). Nicht berechtigt ist nach dem Gesagten das Vertrauen eines Rechtssuchenden in eine behördliche Auskunft, wenn er ihre Unrichtigkeit ohne Weiteres erkennen konnte (BGE 137 II 182 E. 3.6.2 S. 193). Ob dies zutrifft, hängt davon ab, ob von ihm erwartet werden konnte, die behördliche Auskunft anhand der anwendbaren Regelungen zu überprüfen und dabei die Unrichtigkeit zu erkennen. Bei der Beantwortung dieser Frage sind namentlich die Ausbildung bzw. die Kenntnisse des betroffenen Rechtssuchenden und die Aufgabe und Funktion der Behörde zu berücksichtigen, welche die Auskunft erteilt hat (Urteil 1C_740/2013 vom 6. Mai 2015 E. 7.1).

E. 4.3

Wie die Vorinstanz im angefochtenen Urteil erwog und die Beschwerdeführerin in ihrer dem Bundesgericht eingereichten Beschwerdeschrift selbst ausführt, hat sie anlässlich ihres Wegzugs aus dem Kanton Zürich gegenüber dem kantonalen Steueramt Zürich zu keinem Zeitpunkt erwähnt, dass sie ihre bisherigen Räumlichkeiten in V._____ weiterhin mietete. Für die Beschwerdeführerin, welche sich sowohl im Verfahren auf Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2010 wie auch der Steuerperiode 2011 durch die Tax Competence AG vertreten liess und sich das Wissen ihrer Beraterin mangels gegenteiliger Anhaltspunkte anzurechnen lassen hat (BGE 111 Ib 213 E. 6a S. 222), war angesichts ihres Ausbildungsstandes ohne Weiteres erkennbar, dass die Beibehaltung der Räumlichkeiten in V._____ von erheblicher Bedeutung für den Einschätzungsvorschlag war, weshalb sie verpflichtet gewesen wäre, das kantonale Steueramt darauf aufmerksam zu machen. Angesichts der unterlassenen Auskunft über die Sachverhaltslage konnte sich bei der Beschwerdeführerin kein berechtigtes Vertrauen in den Einschätzungsvorschlag vom 28. November 2012 einstellen, weshalb sie unter vertrauensschutzrechtlichen Gesichtspunkten nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag. Auf die übrigen Vorbringen zum Vertrauensschutz muss angesichts dessen, dass es bereits an einer Vertrauensgrundlage und damit an einer massgeblichen Voraussetzung für den Vertrauensschutz fehlt, nicht weiter eingegangen werden. Ein widersprüchliches und durch Art. 5 Abs. 3 BV untersagtes Verhalten ist einer Behörde, welcher anlässlich eines gemischten Veranlagungsverfahrens (zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen oben, E. 2.3) der entscheidenderhebliche Sachverhalt nur unvollständig unterbreitet wird, und die anschliessend weitere Abklärungshandlungen vornimmt, nicht vorzuwerfen. Das Argument, dieser Einschätzungsvorschlag vom 28. November 2012 sei in materielle Rechtskraft erwachsen, weshalb er unabänderlich geworden sei, ist ebenso unzutreffend, können doch selbst in formelle Rechtskraft erwachsene Verfügungen bei Vorliegen von Widerrufsgründen in Wiedererwägung gezogen werden (ausführlich Urteil 2C_495/2015 vom 13. April 2016 E. 5). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet. Angesichts dessen, dass die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur angeblichen materiellen Rechtskraft des Einschätzungsvorschlags vom 28. November 2012 und zur Legitimation der Gemeinde zur

Anfechtung der Schlussrechnung für den Ausgang des Verfahrens angesichts der Abänderungsmöglichkeit selbst von formell rechtskräftigen Verfügungen nicht von wesentlicher Bedeutung sind, konnte die Vorinstanz diese Vorbringen der Beschwerdeführerin unberücksichtigt belassen, ohne ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) zu verletzen (BGE 141 IV 249 E. 1.3.1 S. 253).

E. 5

Nicht ersichtlich ist weiter, inwiefern die Vorinstanz im Zusammenhang mit einer anonymen Anzeige das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt haben soll. Eine anonyme Anzeige soll zwar, wie aus dem angefochtenen Urteil hervorgeht, gegen die Beschwerdeführerin eingereicht worden sein. Aus den Ausführungen der Vorinstanz, welche unbestritten geblieben und somit für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG), hat weder das kantonale Steuerrekursgericht noch die Vorinstanz diese anonyme Anzeige bei der Sachverhaltserstellung berücksichtigt. Die Ausübung der aus dem Gehörsanspruch fließenden Mitwirkungsrechte beziehen sich auf rechtserhebliche Beweismittel (BGE 133 III 295 E. 7.1 S. 299). Die allgemeine Beweisvorschrift ist daher insbesondere verletzt, wenn der kantonale Richter Behauptungen einer Partei, unbekümmert darum, dass sie von der Gegenpartei bestritten worden sind, als richtig hinnimmt, oder über rechtserhebliche Tatsachen überhaupt nicht Beweis führen lässt (BGE 130 III 591 E. 5.4 S. 601 f., mit Hinweis; Urteil 4A_401/2017 vom 20. Dezember 2017 E. 5.2.2). Von einer solchen Verletzung kann angesichts des Umstandes, dass die anonyme Anzeige für die Sachverhaltserstellung nicht berücksichtigt worden ist, keine Rede sein. Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteienschädigungen werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.