

BGer 9C 722/2022 vom 6. November 2023

Bundesgericht, 2023-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_722_2022

FR: TF 9C 722/2022 du 6 novembre 2023

IT: TF 9C 722/2022 del 6 novembre 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerperiode 2016; subjektive Steuerpflicht | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 73 Abs. 2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und n vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden, obwohl es sich dabei nicht um ein letztinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Der Instanzenzug muss nur in einem Kanton durchlaufen werden (BGE 139 II 373 E. 1.7 ; 133 I 300 E. 2.4 ; 133 I 308 E. 2.4; vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG). Die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung Schwyz betreffend die Steuerperioden ab 2016 sind deshalb vorliegend mitangefochten.

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 99 E. 1.7.2 ; 139 I 229 E. 2.2).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht es nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2 ; 142 I 135 E. 1.6; Urteil 2C_827/2019 vom 17. Januar 2020

E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1).

E. 2

Für die Steuerperioden ab 2016 beanspruchen sowohl der Kanton St. Gallen als auch der Kanton Schwyz die (alleinige) persönliche Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen und damit deren unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 20 Abs. 1 StHG). Es liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor (gleiches Steuersubjekt, gleiche Steuerart, gleiches Steuerobjekt, gleiche Steuerperiode; vgl. u.a. BGE 140 I 114 E. 2.3.1; Urteile 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 1.5; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.1).

E. 3.1

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton befindet (Art. 50 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG , Art. 71 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; § 55 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]). Am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht (sog. Hauptsteuerdomizil) unterliegt grundsätzlich das weltweite Einkommen des Steuerpflichtigen der Besteuerung durch die Gebietshoheit (vgl. BGE 139 II 78 E. 2.2 und 2.3; Urteile 2C_21/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.1; 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.1). Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR in Verbindung mit Art. 56 ZGB). Die tatsächliche Verwaltung liegt am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. 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 beschränkt (vgl. u.a. Urteile 2C_21/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2; 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.1; 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2 u. 2.3; je m.w.H.).

E. 3.2

Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG , ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen (vgl. Urteile 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.2; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3 einl.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird nicht auf den statutarischen bzw. zivilrechtlichen Sitz 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. Wenn diesem anderen Kanton der Beweis gelingt, dass sich der Ort der tatsächlichen

Verwaltung auf seinem Gebiet und nicht im Sitzkanton befand, so ist dem Sitzkanton die unbeschränkte Steuerhoheit über die juristische Person entzogen und ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen (vgl. Urteile 2C_21/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2; 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3, insb. 2.3.7; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; 2C_259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1).

E. 3.3

Das interkantonale Steuerrecht versagt dem statutarischen Sitz die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil insbesondere dann, wenn dieser Sitz bloss formelle Bedeutung hat, den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich erschaffen erscheint (sog. "Briefkastendomizil"), d.h. wenn zum betreffenden Ort keine nähere Beziehung bzw. dort keine ausreichende Infrastruktur besteht (vgl. u.a. Urteile 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.2; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.4 u. 2.3.6).

E. 3.3.1

Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefone jedoch regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet. Kaum denkbar ist zudem, dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten im Auftragsverhältnis ausgeübt wird, weshalb der Sitz des Dritten praxisgemäss nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt. Entscheidend sind letztlich die gesamten Umstände des Einzelfalles (vgl. u.a. das Urteil 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 m.w.H.).

E. 3.3.2

Ein Briefkastendomizil war u.a. dort anzunehmen, wo die Gesellschaft im Kanton des statutarischen Sitzes nicht mehr als einen Aufwand von Fr. 1'800.- nachzuweisen vermochte, den sie dem Domizilgeber, einem Advokaturbüro, zu entrichten hatte, während im anderen Kanton im selben Zeitraum ein Mietaufwand von Fr. 15'360.- angefallen war (vgl. das Urteil 2C_663/2019 vom 26. März 2020 E. 2.2.2). Zum gleichen Ergebnis führte die Beurteilung in einem anderen Fall, in dem im Sitzkanton nur ein 12 m² umfassendes Büro zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 2'000.- gemietet wurde, dort kein Personal tätig war und die Post sowie eingehende Telefone in den anderen Kanton umgeleitet wurden, wo die eigentliche Geschäftsführung stattfand (vgl. das Urteil 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.2; für weitere Fälle: siehe auch die Urteile 2C_21/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 5.1; 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.3.1; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 4.1).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall hat das Verwaltungsgericht die Steuerhoheit des Kantons St. Gallen bestätigt und dabei seine rechtliche Würdigung einerseits auf Sachverhaltsfeststellungen gegen einen Schwerpunkt der geschäftlichen Tätigkeit der Gesellschaft an deren Sitzort gestützt, andererseits auf Feststellungen für eine tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des geschäftsführenden Gesellschafters in V._____ (Gemeinde W._____) /SG.

E. 4.1.1

Nachdem der Kanton St.Gallen zuvor das Hauptsteuerdomizil der GmbH als im Kanton Schwyz befindlich anerkannt hatte, hat die Vorinstanz für die Zeit ab der Steuerperiode

2016 zuerst die Indizien für und gegen den etwaigen Weiterbestand eines dortigen Domizils geprüft. Sie hat festgehalten, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin am Ort des statutarischen Sitzes während den hier massgeblichen Steuerperioden keine wirkliche, mehr als formelle Bedeutung gehabt habe. Die GmbH habe dort über keine Infrastruktur mit eigenen ständigen Büroräumlichkeiten und eigenem Personal verfügt. Gemäss Dienstleistungsvertrag vom Januar 2010 habe ihr eine Treuhand-GmbH in deren eigenen Büroräumlichkeiten in U._____ Domizil gewährt, indem sie ein möbliertes Sitzungszimmer zur Mitbenützung zur Verfügung gestellt habe. Ferner habe diese Treuhandgesellschaft sämtliche Korrespondenz der Beschwerdeführerin zukommen lassen, ihr eine Telefon- und Faxnummer zur Verfügung gestellt und eingehende Anrufe an die private Telefonnummer des einzigen Geschäftsführers (C._____) im Kanton St. Gallen weitergeleitet. Die Entschädigung dafür habe pauschal Fr. 4'000.- pro Jahr zuzüglich Mehrwertsteuer betragen, was aufgrund des niedrigen Ansatzes nicht auf eine häufige Inanspruchnahme der Dienstleistungen hinweise. Hinzu komme, dass die Entschädigung gemäss entsprechendem Kontoauszug ("rent or lease payments") nur im Jahr 2016 bezahlt worden sei (Buchungstext "Büromiete 2016"), in den Folgejahren 2017 bis 2019 jedoch nicht mehr, was von der Beschwerdeführerin nicht bestritten werde. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass in U._____ administrativ-organisatorische Tätigkeiten, die Lagerung von Geschäftsunterlagen und gelegentliche Besprechungen stattgefunden hätten, so habe es sich dabei um untergeordnete Tätigkeiten ohne Bedeutung für die Begründung des Geschäftssitzes gehandelt. Weder im Telefonbuch noch auf der eigenen Website habe die Beschwerdeführerin eine Telefonnummer an ihrem Sitz publiziert (vgl. zum Ganzen E. 3.2 des angefochtenen Entscheids).

E. 4.1.2

In einem zweiten Schritt hat sich das Verwaltungsgericht mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, wonach sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nur schwer lokalisieren lasse. Sie operiere global, digital und nicht standortgebunden und wickle die Geschäfte im Ausland ab. Dazu hat die Vorinstanz festgehalten, dass die Beschwerdeführerin im An- und Verkauf von Tickets im Bereich Grosssportanlässe (Fussball-Welt- und Europameisterschaften, Olympische Spiele, etc.) tätig sei. Diese Tätigkeit werde vom einzigen fest angestellten Arbeitnehmer C._____, der seit Gesellschaftsgründung zugleich Gesellschafter und gemäss Handelsregistereintrag einziger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei, sowie zahlreichen im Auftragsverhältnis tätigen Freelancern ausgeführt. Je nachdem, wo ein Anlass stattfindet, seien diese Leute, darunter auch C._____, sowohl vor als auch während der Veranstaltung für längere Zeit am betreffenden Ort tätig. Sie würden jeweils in Hotels oder eigens gemieteten Unterkünften (z.B. in Kiew oder Moskau) nächtigen, wie aus den entsprechenden Kontoauszügen hervorgehe. Ein geografischer Schwerpunkt der laufenden Geschäfte lasse sich dort nicht ausmachen und werde von der Beschwerdeführerin weder behauptet noch nachgewiesen (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Entscheids).

E. 4.1.3

In einem dritten und letzten Schritt hat das Verwaltungsgericht - einmal mehr gestützt auf verschiedene Indizien und in Bestätigung der Sachverhaltsfeststellungen der kantonalen Vorinstanzen - erwogen, dass die Fäden der gesellschaftlichen Geschäftstätigkeiten in den hier massgeblichen Steuerperioden ab 2016 bei C._____ zusammengelaufen seien, und zwar an dessen Wohnsitz in V._____ (Gemeinde W._____) /SG. Dort sei der

Schwerpunkt der Tätigkeiten der GmbH anzusiedeln. In Bezug auf die Besorgung der Geschäftsführung, mache die Beschwerdeführerin geltend, seit der Beteiligung der B. _____ GmbH am 16. Juni 2016 habe C. _____ keine Leitungsrolle mehr inne und sei nicht mehr operativ tätig. Aufgrund der Aktenlage zeige sich jedoch ein anderes Bild: Bis zur Kapitalerhöhung und Beteiligung der B. _____ GmbH am 16. Juni 2016 sei C. _____ der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen; auch seither besitze er mit 201 von 401 Stammanteilen die stimmenmässige Mehrheit (50,12 Prozent). Er sei seit Gründung der Beschwerdeführerin und auch nach der (Minderheits) Beteiligung der B. _____ GmbH am 16. Juni 2016 (200 von 401 Stammanteilen bzw. 49,88 Prozent) gemäss Handelsregistereintrag bis heute der einzige Geschäftsführer mit Einzelunterschrift, während die B. _____ GmbH über keine Zeichnungsberechtigung verfüge. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin gehe aus den Akten zudem hervor, dass C. _____ auch nach der Beteiligung der B. _____ GmbH im Jahr 2016 tatsächlich für die Gesellschaft gehandelt habe. So habe er im Namen der Beschwerdeführerin zum Beispiel am 4. Oktober 2018 zwei Dienstleistungsverträge und am 18. Februar 2019 einen weiteren Vertrag unterzeichnet; im vorliegenden Verfahren habe er die Vollmachten an die jeweiligen Rechtsvertreterinnen erteilt. Er sei schliesslich der einzige festangestellte Mitarbeiter der Beschwerdeführerin. In den Jahren 2016 bis 2019 habe er einen Lohn zwischen Fr. 60'000.- und Fr. 70'000.- bezogen, was einem 50%-Pensum entspreche. Die angeblich die Geschäftsführung besorgende B. _____ GmbH bzw. deren Gesellschafter hätten indessen keinen Lohn oder sonstige Entschädigung für ihre Tätigkeit bezogen. C. _____ unter diesen Umständen als rein formalen Geschäftsführer zu bezeichnen, stehe im Widerspruch zur Aktenlage. Aus seiner Würdigung der verschiedenen Indizien und Umstände hat das Verwaltungsgericht geschlossen, damit erscheine der Nachweis hinreichend erbracht, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ab 2016 am Wohnsitz des einzigen Geschäftsführers C. _____ befinde, um dessen Tätigkeit sich die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin drehe und für welche Tätigkeit mangels fester Einrichtungen und eigenem Personal - abgesehen vom Geschäftsführer C. _____ - kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden könne (vgl. E. 3.3 u. 3.4 des angefochtenen Entscheids).

E. 4.2

Gegen die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz bringt die Beschwerdeführerin mehrere Einwendungen vor, die den wesentlichen Inhalt ihrer Beschwerdeschrift vor Bundesgericht ausmachen (vgl. Rz. 38 S. 10 - Rz. 115 S. 31 BS). Mit diesen Einwendungen gelingt es der Beschwerdeführerin aber weder einzeln noch gesamthaft, die Sachverhalts-Feststellungen des Verwaltungsgerichts - wie das erforderlich wäre (vgl. oben E. 1.4) - als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Statt eine solche Willkür in der Beweiswürdigung aufzuzeigen, begnügt sich die Beschwerdeführerin damit, rein appellatorisch dem Verwaltungsgericht die eigene, abweichende Sichtweise in Bezug auf die geschäftlichen Tätigkeiten (und namentlich deren geografische Lokalisierung) der Gesellschaft entgegenzuhalten. Daraus ergibt sich jedoch nichts, aufgrund dessen das Bundesgericht an die vorinstanzlichen Feststellungen nicht gebunden wäre (vgl. oben E. 1.3). Das gilt nicht nur für die Ausführungen in Bezug auf die Geschäftstätigkeiten in U. _____, in V. _____ (Gemeinde W. _____) /SG oder an anderen Orten im In- oder Ausland, sondern auch hinsichtlich der gesamten Vorbringen zu den Organisations- und Verwaltungsstrukturen sowie den Kompetenzbereichen und Entscheidungsbefugnissen

innerhalb der GmbH.

E. 5

Neben ihren Vorbringen gegen die Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichts macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe gegen die gültigen Regeln betreffend Verteilung der Beweislast verstossen.

E. 5.1

Die Veranlagungsbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen. Demgemäss ist der steuerrechtliche (Wohn-) Sitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Erscheint aber der von der Steuerbehörde angenommene Sitz bzw. Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im Kanton als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und der steuerpflichtigen Person obliegt es, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz ausserhalb des Kantons zu erbringen (vgl. u.a. Urteile 2C_21/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.1 - 3.3: je m.w.H).

E. 5.1.1

Diese Regeln der Beweislastverteilung gelten auch dann, wenn es Schwierigkeiten bereitet, den geografischen Mittelpunkt der ökonomischen Existenz einer Gesellschaft zu bestimmen, z.B. wenn deren zweckgemässe Tätigkeit in der Erbringung digitaler, weitgehend automatisierter Dienstleistungen besteht (vgl. das Urteil 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023 E. 3.5). Wenn in solchen Fällen ein Kanton - wie vorliegend St. Gallen - die Besteuerungskompetenz für sich in Anspruch nimmt, weil die tatsächliche Verwaltung der steuerpflichtigen Gesellschaft sich nicht an deren Sitz befinde, sondern am Wohnsitz des geschäftsführenden Gesellschafters, so trägt der betreffende Kanton dafür die Beweislast. Er hat also zu belegen, dass die Gesellschaft vom Wohnsitz des Geschäftsführers aus tatsächlich verwaltet wird und dort den Schwerpunkt ihrer Geschäftstätigkeit hat (vgl. Urteile 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023 E. 3.3 u. 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.3). Dabei kann es nicht genügen, nur zu belegen, dass am Ort des Sitzes ein blosses Briefkastendomizil bestehe, woraus dann sozusagen zwingend zu schliessen wäre, dass die tatsächliche Verwaltung vom Wohnsitz des Geschäftsführers aus erfolge. Bleibt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände (einschliesslich der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person) ungewiss, wo eine Gesellschaft tatsächlich verwaltet wird, so ist zum Nachteil des Kantons, der sich auf die tatsächliche Verwaltung in seinem Gebiet beruft, davon auszugehen, dass sich die tatsächliche Verwaltung am Sitz der Gesellschaft abspielt (vgl. das Urteil 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023 E. 3.2).

E. 5.1.2

Wenn aber in einem solchen Fall primär digitaler und geographisch schwer lokalisierbarer Geschäftstätigkeiten die letzte kantonale Rechtsmittelinstanz unter Beurteilung von verschiedenen Indizien zum Schluss kommt, dass die wesentlichen Entscheidungen der Gesellschaft nicht am Sitzort, sondern am Wohnsitz bestimmter Gesellschafter getroffen worden seien, so beruht dieser Schluss auf einer Beweiswürdigung, die das Bundesgericht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüfen kann (vgl. oben E. 1.4). Auch wenn es etwa aufgrund der Tätigkeiten anderer Gesellschafter ebenfalls vertretbar gewesen wäre, den Schluss zu ziehen, dass die Gesellschaft an ihrem Sitz tatsächlich verwaltet worden ist, so erscheint die gegenteilige Würdigung der Vorinstanz doch noch nicht als offensichtlich

unrichtig (vgl. zum Ganzen u.a. das Urteil 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023 E. 3.5).

E. 5.2

Auch im hier zu beurteilenden Fall ist das Verwaltungsgericht - gestützt auf verschiedene Indizien und in Bestätigung der Sachverhaltsfeststellungen der kantonalen Vorinstanzen - zum Schluss gekommen, dass die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft sich ab der Steuerperiode 2016 nicht an deren Sitzort (oder irgendwo im Ausland), sondern am Wohnsitz des geschäftsführenden Gesellschafters in V. _____ (Gemeinde W. _____) /SG befunden habe, wo auch die wesentlichen Geschäftsentscheidungen getroffen worden seien. Dieser Schluss beruht auf einer Beweismwürdigung, welche trotz der Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht als offensichtlich unzutreffend erscheint.

E. 5.2.1

Vorliegend hat das Verwaltungsgericht zuerst einmal die ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen der kantonalen Vorinstanzen bestätigt, wonach sich am Sitzort der Gesellschaft nicht mehr als ein Briefkastendomizil mit bloss formaler Bedeutung befunden habe. Es mag wohl zutreffen, dass diese Feststellungen für sich allein nicht der dem Kanton St. Gallen obliegenden Beweislast für eine tatsächliche Verwaltung der GmbH in V. _____ (Gemeinde W. _____) /SG zu genügen vermögen. Dennoch stehen solche Abklärungen hinsichtlich des wirklichen Ausmasses der Geschäftstätigkeiten am Sitzort notwendigerweise am Anfang der vorzunehmenden Beweismwürdigung, wenn der betreffende Kanton vor den zu beurteilenden Steuerperioden ein Hauptsteuerdomizil am Sitzort anerkannt hat. Zudem hat das Verwaltungsgericht aus den besagten Feststellungen nicht den - mit Blick auf die Regeln der Beweislastverteilung zu weit gehenden - Schluss gezogen, dass nur schon wegen des Vorliegens eines blossen Briefkastendomizils im Kanton Schwyz die Besteuerungskompetenz dem Kanton St. Gallen zufallen müsse. Vielmehr beschränkt sich der angefochtene Entscheid auf die Schlussfolgerung, wenn am Sitzort nur ein Briefkastendomizil bestehe, dann müsse sich die tatsächliche Verwaltung der GmbH bzw. der wahre Schwerpunkt der gesellschaftlichen Geschäftstätigkeiten an einem anderen Ort befinden, was auf jeden Fall nicht auf einer geradezu willkürlichen Beweismwürdigung beruht (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Entscheids).

E. 5.2.2

In einem zweiten Schritt hat das Verwaltungsgericht die Feststellungen der kantonalen Vorinstanzen bestätigt, wonach die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft auch nicht an einem der zahlreichen und temporären Orten der Geschäftstätigkeit im Ausland anzusiedeln sei (vgl. oben E. 4.1.2). Auch mit diesen Feststellungen mag der Beweislast des Kantons St. Gallen für ein Hauptsteuerdomizil der Gesellschaft in V. _____ (Gemeinde W. _____) /SG für sich allein nicht Genüge getan sein. Doch einmal mehr erweist es sich auf jeden Fall nicht als offensichtlich unzutreffend, wenn die Vorinstanz sich bei der besonders schwierigen Lokalisierung digitaler und geographisch nicht ortsgebundener Geschäftstätigkeiten primär mit den durch die Beschwerdeführerin vorgebrachten Indizien auseinandergesetzt und diese als ungenügend eingestuft hat, um an irgendeinem der geltend gemachten Orten den Schwerpunkt der gesellschaftlichen Geschäftstätigkeiten zu begründen.

E. 5.2.3

Es trifft wohl zu, dass der Sitzort als Hauptsteuerdomizil erst dann zurückgedrängt wird, wenn nachgewiesen ist, dass die tatsächliche Verwaltung sich am Wohnsitz des

geschäftsführenden Gesellschafter befindet. Für eine solches Zurückdrängen vermag die Feststellung nicht zu genügen, dass das Ausmass der tatsächlichen Verwaltung am Sitzort nur eine formelle Bedeutung habe, ebenso wenig wie diejenige, dass die tatsächliche Verwaltung auch nicht an den zahlreichen und temporären Tätigkeitsorten im Ausland anzusiedeln sei. Im Zusammenhang mit den beiden Feststellungen vermögen jedoch auf jeden Fall die verschiedenen Indizien und Umstände zu genügen, aufgrund derer das Verwaltungsgericht geschlossen hat, es sei hinreichend nachgewiesen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ab 2016 am Wohnsitz des einzigen Geschäftsführers C. _____ befinde, um dessen Tätigkeit sich die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin drehe.

E. 5.2.4

Gestützt auf seine Sachverhaltsfeststellungen ist das Verwaltungsgericht bei seiner rechtlichen Würdigung zum Schluss gekommen, dass die Gesellschaft im Kanton St. Gallen nach Art. 20 Abs. 1 StHG unbeschränkt steuerpflichtig sei, wo ihr Hauptsteuerdomizil im Sinne des interkantonalen Steuerrechts liege. Diese Beurteilung steht im Einklang mit den hier massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. oben E. 3.1 - 3-3). Die Beschwerde ist somit gegenüber dem Kanton St. Gallen abzuweisen.

E. 6

Soweit die Beschwerdeführerin mit ihrem Eventualantrag die Aufhebung der im Kanton Schwyz an sich rechtskräftig gegen sie ergangenen Veranlagungsverfügungen 2016 bis 2018 beantragt, ist kurz auf den Standpunkt der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz im vorliegenden Fall einzugehen.

E. 6.1

Da der Kanton St. Gallen die mögliche Inanspruchnahme der Steuerhoheit ab der Steuerperiode 2016 zum ersten Mal mit einem Schreiben vom 6. November 2020 angekündigt hat, könnte sich die Frage stellen, ob der Kanton St. Gallen damit zu spät tätig geworden ist und somit sein Besteuerungsrecht gegenüber der Beschwerdeführerin verwirkt hat (vgl. zu den Voraussetzungen einer solchen Verwirkung u.a. BGE 147 I 325 E. 4.2.2 ; 139 I 64 E. 3.2 ; 137 I 273 E. 3.3.4; Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 4.1 - 4.3). Die Verwirkung des Besteuerungsrechts kann nur durch den anderen Kanton, nicht durch die Steuerpflichtige bzw. die Beschwerdeführerin, geltend gemacht werden (vgl. BGE 147 I 325 E. 3.2.2; Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 2.2; je m.w.H.). Hier macht die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz eine solche Verwirkung nicht geltend, so dass sich eine weitere Prüfung erübrigt.

E. 6.2

Die Steuerverwaltung Schwyz beantragt hingegen die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde (insbesondere des Eventualantrags der Beschwerdeführerin, welcher eine Aufhebung der im Kanton Schwyz ergangenen Veranlagungsverfügungen ab der Steuerperiode 2016 und eine Rückerstattung der in diesem Zusammenhang bezahlten Gewinn- und Kapitalsteuer verlangt), weil das entsprechende Beschwerderecht verwirkt sei. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Verwirkung.

E. 6.2.1

Nach langjähriger Rechtsprechung verwirkte 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 anerkannte. Eine solche Verwirkung wurde indessen nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern musste von den betroffenen Behörden bzw. Kantonen geltend gemacht werden (BGE 147 I 325 E. 4.2.1 ; 137 I 273 E. 3.3.3).

E. 6.2.2

In einem Leiturteil aus dem Jahr 2020 stellte das Bundesgericht klar, dass ausserhalb der vorbehaltlosen Anerkennung des Steueranspruchs eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen sei, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstelle (BGE 147 I 325 E. 4.2.1).

E. 6.2.3

In einem kürzlich ergangenen Urteil hat das Bundesgericht erwogen, dass sich die Verwirkung des Beschwerderechts nicht länger als verhältnismässige Massnahme erweist, um treuwidrigem Verhalten einer steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis zu begegnen. Die Beseitigung einer grundsätzlich verfassungswidrigen interkantonalen Doppelbesteuerung kann nur dann verweigert werden, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person als qualifiziert missbräuchlich erweist und der betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten, obschon er nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat (zur Veröffentlichung bestimmtes Urteil 9C_710/2022 vom 17. August 2023; dort ausführlich insb. E. 2.2 - 2.6). Eine solche Ausnahmekonstellation ist hier klarerweise nicht gegeben. Weder wiegt das Fehlverhalten der Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton Schwyz - aus steuerlicher Sicht - besonders schwer, noch erscheinen die Interessen des Kantons Schwyz als besonders beeinträchtigt, wenn er zur Rückerstattung der bezogenen Steuern verpflichtet wird. Somit erweist sich die Verwirkungseinrede des Kantons Schwyz als unbegründet.

E. 7.1

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gegenüber dem Kanton St. Gallen abzuweisen und der angefochtene Entscheid vom 22. September 2022 zu bestätigen. Entsprechend dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin sind gegenüber dem Kanton Schwyz die rechtskräftigen Veranlagungen für die Steuerperiode 2016 bis 2018 aufzuheben und ist anzuordnen, die durch die Beschwerdeführerin für diese Perioden zuviel bezahlten Steuern zurückzuzahlen.

E. 7.2

Da die Beschwerdeführerin gegenüber dem Kanton St. Gallen unterliegt, jedoch gegenüber dem Kanton Schwyz obsiegt, rechtfertigt es sich, ihr die Hälfte der Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 4.2; 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 6.2). Die andere Hälfte trägt der Kanton Schwyz, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dem Kanton St. Gallen als obsiegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG). Der Kanton Schwyz dagegen ist zu verpflichten, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

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