

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00080 vom 21. Dezember 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-12-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00080

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00080 du 21 décembre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00080 del 21 dicembre 2022

Regeste

Steuerhoheit (ab 01.01.2015) | [Steuerhoheit: Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ist ab dem Jahr 2015 im Kanton Zürich gelegen und nicht am im Handelsregister eingetragenen Sitz in X.]. Die Steuerpflichtige ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch zur Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft. Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss der Steuerpflichtige auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihm in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass er eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über seine Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt [E. 2.2.3]. Durch ihre verweigerter Mitwirkung hat die Beschwerdeführerin dem Beschwerdegegner den Hauptbeweis über ein nicht in X, sondern in Y im Kanton Zürich gelegenes Steuerdomizil verunmöglicht. Die zu Unrecht verweigerter Mitwirkung der Beschwerdeführerin hat zur Folge, dass die steuererhöhenden Umstände, welche Gegenstand weiterer Abklärung sein sollten, zu ihren Ungunsten berücksichtigt werden müssen [E. 3.9.]. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2022.00080 Urteil der 2. Kammer vom 21. Dezember 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2015), hat sich ergeben: I. A. Die A AG wurde 2014 mit Sitz in X (ZG) gegründet. Zweck der Gesellschaft gemäss Eintrag im Handelsregister ist die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Informationstechnologie (IT), insbesondere die Registrierung von Internetadressen bzw. Domainnamen. Mit Auflage vom 23. April 2020 verlangte das kantonale Steueramt im Rahmen der Steuerveranlagung eines Aktionärs der A AG die Einreichung der Jahresrechnung 2018 zwecks weiterer Abklärungen. Die zuständige Treuhänderin reichte die verlangte Jahresrechnung aufforderungsgemäss ein. Im Anschluss an eine Sitzung vom 27. August 2020 forderte das kantonale Steueramt mit Auflage vom 18. September 2020 weitere Angaben und Unterlagen über die A AG ein. Nachdem die geforderten Informationen eingegangen waren, beanspruchte das kantonale Steueramt mit Vorentscheid vom 11. Januar 2021 die Steuerhoheit über die A AG ab dem Steuerjahr 2015 zufolge Ausübung der tatsächlichen Verwaltung in Y (ZH). B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale

Steueramt am 1. Juni 2021 ab. II. Den Rekurs der A AG wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 30. August 2022 ab. III. Mit Beschwerde vom 6. Oktober 2022 liess die A AG dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen sowie die Feststellung, dass dem Kanton Zürich und der Gemeinde Y keine Steuerhoheit über sie zukomme. Weiter verlangte sie die Zusprache einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 2. November 2022 auf Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin nahm hierzu am 14. November 2022 nochmals kurz Stellung. Das Steueramt der Gemeinde Y liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 Obligationenrecht [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, E. 2.2 mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 55 N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss 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. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen).

E. 2.2.1

Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Steuerrecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1). Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 StHG N. 22–23a).

E. 2.2.2

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

E. 2.2.3

Der Steuerpflichtige ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Mitwirkung im Verfahren verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft. Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss der Steuerpflichtige auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen

und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihm in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass er eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über seine Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.1). Den Entscheid darüber, welcher Sachverhalt durch Beweiserhebung abzuklären ist und welche Beweismittel dabei durch die Steuerpflichtigen vorzulegen sind, trifft die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht nach ihrem pflichtgemäss ausübenden Ermessen (Zweifel/Hunziker , Kommentar StHG, Art. 42 N. 3b, N. 4 und N. 38a).

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin ist eine Schweizer Aktiengesellschaft mit drei Verwaltungsräten: D (Verwaltungsratspräsidentin mit einer Beteiligung von 12 %), E (32 % Beteiligung) und F (32 % Beteiligung). Weitere Aktionäre der Beschwerdeführerin sind G und H (je 12 % Beteiligung). Sämtliche Aktionäre sind nur in geringen Arbeitspensen für die Beschwerdeführerin tätig. Abgesehen von D arbeiten sie hauptberuflich für die I GmbH, welche im Jahr 2004 in J gegründet worden ist. Die Gesellschaft hatte ihren Sitz in den Jahren 2007 bis 2015 in K (ZH) und anschliessend bis im Jahr 2020 in Y (ZH). Die I GmbH steht je hälftig im Eigentum von E und F und bietet ebenfalls Dienstleistungen im Bereich der Domainregistrierung an. Sie ist zudem für den täglichen Support der Kunden der Beschwerdeführerin zuständig, wofür sie jährlich mit einer Pauschalgebühr entschädigt wird. Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge unterscheidet sich die I GmbH von der Beschwerdeführerin durch ihre Preisgestaltung und das breitere Leistungsangebot.

E. 3.2

Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens war der Beizug der Jahresrechnung 2018 der Beschwerdeführerin. Eine nähere Prüfung zeigte einen verbuchten Raumaufwand von Fr. 4'000.- an ihrer Adresse in X (ZG) auf, weitere Infrastrukturkosten waren nicht ersichtlich. Zu Recht erachtete das kantonale Steueramt diesen Mietzins als auffällig tief und somit als Indiz für das mögliche Vorliegen einer Domizilgebühr, was weitere Abklärungen erforderlich machte.

E. 3.3

Am 27. August 2020 fand eine Sitzung zwischen den Verwaltungsräten E und F, dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin, zwei Mitarbeitenden des kantonalen Steueramts sowie dem Treuhänder von F statt. Gemäss dem Protokoll der Sitzung soll F geäussert haben, sich ein- bis zweimal monatlich für Besprechungen nach X zu begeben. E will bis vor dem Beginn der Corona-Pandemie im Jahr 2020 an drei Tagen pro Woche in Y (ZH) und zweimal von zu Hause aus gearbeitet haben. Die Beschwerdeführerin wendet diesbezüglich ein, der Beweiswert des Sitzungsprotokolls sei problematisch, da sie selbst nicht Thema der Sitzung gewesen sei. Vielmehr seien Abklärungen über die Leistungsverrechnung zwischen zwei anderen Gesellschaften, an welchen zwei ihrer Verwaltungsräte beteiligt seien, im Fokus gestanden. Das Sitzungsprotokoll sei weder vom Verfasser noch von den Teilnehmern unterzeichnet worden. Es sei auch nicht ersichtlich, wer Fragen gestellt und wer diese beantwortet habe. Zudem sei das Protokoll erst rund vier Wochen nach der Sitzung erstellt worden. Obschon der Beschwerdegegner entgegnet, das Protokoll nicht verspätet erstellt zu haben, da das abgebildete Datum bloss dem Ausdruckdatum des Dokuments entspreche, ist die Kritik der Beschwerdeführerin berechtigt. Die aufgeführten Angaben fehlen im Sitzungsprotokoll vom 27. August 2020.

Gemäss der eingereichten Korrespondenz war die Beschwerdeführerin auch nicht Thema der Sitzung. Obschon der Beweiswert des Protokolls unter diesen Umständen in der Tat fragwürdig erscheint, kann die Beurteilung im konkreten Fall offengelassen werden, da bereits andere Indizien auf das Vorliegen einer tatsächlichen Verwaltung in Y (ZH) schliessen lassen und letztlich die Mitwirkung der Beschwerdeführerin im Verfahren von entscheidender Bedeutung für den Ausgang des Verfahrens ist.

E. 3.4

Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge verfügen drei ihrer fünf Aktionäre und Mitarbeiter am Sitz der Gesellschaft in X (ZG) über einen fixen Arbeitsplatz. Die beiden anderen könnten bei Bedarf einen mobilen Arbeitsplatz und das Sitzungszimmer benützen. Abgesehen von D, welche der I GmbH bloss als Beraterin zur Verfügung steht, sind allerdings sämtliche Aktionäre der Beschwerdeführerin hauptberuflich für die I GmbH tätig, welche ihren Sitz bis im Dezember 2020 in Y (ZH) hatte. Den Arbeitnehmern der I GmbH standen zeitweise Arbeitsplätze auf 500 Quadratmetern zur Verfügung. Dies ist deutlich mehr Platz, als den Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin gemäss den eingereichten Fotografien in X (ZG) zur Verfügung stand. Allerdings reduzierte die I GmbH ihre Arbeitsfläche im Jahr 2019 mit Wirkung per Mai 2020 um rund die Hälfte der Fläche. Die Räumlichkeiten stellen ein weiteres Indiz für die tatsächliche Verwaltung in Y (ZH) dar.

E. 3.5

Während der fraglichen Steuerperioden wohnten einzig die Verwaltungsräte E und D gemeinsam mit ihren drei minderjährigen Kindern in X (ZG), bloss einen Kilometer bzw. 500 Meter Luftlinie von der Domiziladresse der Beschwerdeführerin entfernt. Ein diesbezüglich widersprüchlicher Adresseintrag im Handelsregister ist im konkreten Fall von untergeordneter Bedeutung, da nicht ernstlich infrage gestellt wird, dass die beiden Verwaltungsräte tatsächlich in X (ZG) wohnhaft (gewesen) sind. Ihre dortige Adresse wird in den Lohnausweisen für das Jahr 2018 ausgewiesen. Die Mehrheit der Aktionäre wohnte hingegen im Kanton Zürich. Gemäss einer nicht datierten Vereinbarung der Aktionäre stand es ihnen frei, ihre Arbeit wahlweise am Sitz der Gesellschaft in X (ZG), zu Hause oder unterwegs zu verrichten. Vier der fünf Aktionäre bzw. zwei von drei Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin arbeiten hauptberuflich für die in Y (ZH) gelegene I GmbH, welche wiederum für den ausgelagerten Kundensupport der Beschwerdeführerin zuständig ist. Die Anrufe der Kunden der Beschwerdeführerin werden zu diesem Zweck direkt an ihre Aktionäre als Mitarbeitende der I GmbH weitergeleitet. Die Arbeitsverträge sämtlicher Mitarbeiter der I GmbH sehen als Arbeitsort grundsätzlich den Ort des damaligen Firmensitzes in Y (ZH) oder nach Absprache einen auswärtigen Ort vor. Somit scheint eine wesentliche Aufgabe der Beschwerdeführerin wie auch die Haupterbstätigkeit von zwei ihrer Verwaltungsräte überwiegend in Y (ZH) ausgeübt worden zu sein. Unter diesen Umständen ist der Schluss naheliegend, dass auch die Leitung und tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in Y (ZH) erledigt worden sind.

E. 3.6

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Verwaltungsratspräsidentin D arbeite als oberste Geschäftsleiterin der Gesellschaft hauptsächlich für die L GmbH – die Vermieterin der Beschwerdeführerin – in X. Vom Sitz der Beschwerdeführerin aus erledige sie wesentliche und wichtige (kern)operative Tätigkeiten. Zu diesen zählten namentlich das

ganze administrative "Backoffice", Abklärungen und Entscheide betreffend die Internetwebseite und das Logo der Beschwerdeführerin, die Leitung des Zahlungsverkehrs sowie Vertragsabschlüsse und -verhandlungen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die vorgenannten Tätigkeiten für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung nicht entscheidend. Einerseits handelt es sich bei der Abwicklung des Zahlungsverkehrs, der Buchhaltung oder der Vornahme des "Backoffice" eindeutig um rein administrative Tätigkeiten. Andererseits stellen auch die Korrespondenzführung über die Internetwebseite und das Logo der Beschwerdeführerin keine für die Geschäftsführung massgeblichen Aufgaben dar, da dies bloss Vollzugsaufgaben sind. Massgeblich für die Geschäftsführung sind die vorgängig ergangenen Entscheide der gesamten Geschäftsleitung über die Logogestaltung und den Aussenaustritt des Unternehmens. Diesbezüglich liegen jedoch keine Nachweise vor, wann, wo oder durch wen die Entscheide gefällt worden sind. Auch der von D vorgenommene Unterhalt der Internetwebseite sowie die "Frontend"-Entwicklung zählen nicht zu typischen Aufgaben der Geschäftsleitung, weshalb hieraus nicht geschlossen werden kann, dass der Schwerpunkt der Geschäftsführung tatsächlich in X (ZG) gelegen hat. Die Unterzeichnung diverser Verträge ist für eine Verwaltungsrätin ebenfalls nicht aussergewöhnlich, doch begründet der Ort der Vertragsunterzeichnung allein noch nicht den Ort der tatsächlichen Verwaltung des Unternehmens, sofern nicht bekannt ist, wo und durch wen die Entscheide hinsichtlich des Vertragsabschlusses getroffen worden sind. Entsprechende Protokolle über Sitzungen des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin sind nicht aktenkundig. Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge trafen oftmals D und E geschäftsleitende Entscheidungen am Sitz der Beschwerdeführerin, während F als Techniker wenig bis gar nicht in die Geschäftsleitung involviert gewesen sei. Allerdings reichte die Beschwerdeführerin wiederum keine Nachweise hierüber zu den Akten, in denen beispielsweise eine Orientierung Fs über Entscheide der Geschäftsleistung dokumentiert würde.

E. 3.7

Die Beschwerdeführerin reichte weiter Auszüge aus Chatprotokollen zu den Akten, denen zufolge drei Geschäftsessen in den Jahren 2015, 2017 und 2018 im Kanton Zug stattgefunden haben. Selbst wenn die Anlässe effektiv stattgefunden haben, wird hierdurch noch kein Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet, da es sich bloss um vereinzelte Jahresanlässe handelt. Da die Beschwerdeführerin entgegen entsprechender Aufforderung keine Auszüge aus ihrer Buchhaltung eingereicht hat, kann vorliegend keine Gesamtbetrachtung sämtlicher Anlässe erfolgen. Es ist daher keineswegs ausgeschlossen, dass nicht auch im Raum Zürich Geschäftsessen der Beschwerdeführerin veranlasst worden sind. Die eingereichten Chatauszüge lassen folglich keine Rückschlüsse auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin zu.

E. 3.8

Während einige Indizien gegen eine in X (ZG) gelegene tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin sprechen, wendet diese ein, gewisse von der Vorinstanz aufgezählte, für ein Scheindomizil typische Indizien seien vorliegend nicht erfüllt. Sie verfüge über Räumlichkeiten an ihrem Sitz, wo eine Postentgegennahme und -verarbeitung erfolgen könne und sie habe eine eigene Telefonnummer. Weiter arbeite zumindest D als Mitglied des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin am Sitz der Gesellschaft. Diese Argumentation der Beschwerdeführerin mag zwar zutreffen, doch trägt sie dem Umstand zu wenig Rechnung, dass die Vorinstanz einzig beispielhafte Indizien für ein Scheindomizil

aufgeführt hat. Bloss, weil diese in einigen Fällen nicht erfüllt sind, kann nicht ohne Weiteres auf einen am eingetragenen Sitz der Gesellschaft gelegenen Ort der tatsächlichen Verwaltung geschlossen werden. Vielmehr ist die Gesamtwürdigung aller vorliegenden Indizien entscheidend.

E. 3.9

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist weiter die Verletzung der Mitwirkungspflichten im Verfahren durch die Beschwerdeführerin zu berücksichtigen. Der Beschwerdegegner forderte sie mit Auflage vom 29. März 2021 zur Einreichung beweiskräftiger Unterlagen über ihre Buchhaltung auf. Weiter verlangte er eine substantiierte Sachdarstellung über die Tätigkeit des Verwaltungsrats E mit entsprechenden Belegen sowie Nachweise über das Arbeitsverhältnis von F. Die Beschwerdeführerin kam dieser Aufforderung nicht nach und berief sich stattdessen auf ihre angeblich fehlende Mitwirkungspflicht im Steuerhoheitsverfahren. Hierdurch verletzte sie die ihr obliegenden umfassenden Mitwirkungspflichten (vgl. Ziff. 2.3.3). Vor diesem Hintergrund erscheint die Rüge der Beschwerdeführerin hinsichtlich einer unzureichenden Feststellung des Sachverhalts widersprüchlich, hat sie selbst hierzu doch nicht in gebotenen Umfang beigetragen. Der Beschwerdeführerin kommt bei der Beweiserhebung kein Wahlrecht zu. Vielmehr war der Beschwerdegegner angesichts der nicht eindeutigen Sachlage gehalten, weitere Abklärungen vorzunehmen und es lag in seinem Ermessen, die hierfür notwendigen, beweistauglichen Unterlagen und Angaben einzufordern. Auf die beantragte Befragung von D konnte dabei verzichtet werden, da sie als Verwaltungsratspräsidentin ein offensichtliches Interesse daran hatte, zugunsten der Beschwerdeführerin auszusagen. Ihre Angaben hätten daher ohnehin mittels schriftlicher Nachweise überprüft werden müssen. Die Einreichung weiterer Unterlagen lehnte die Beschwerdeführerin jedoch ausdrücklich ab, obschon diese zweckdienlich schienen und die betreffende Auflage verhältnismässig war. Durch ihre verweigerte Mitwirkung hat die Beschwerdeführerin dem Beschwerdegegner den Hauptbeweis über ein nicht in X (ZG), sondern in Y im Kanton Zürich gelegenes Steuerdomizil verunmöglicht. Die zu Unrecht verweigerte Mitwirkung der Beschwerdeführerin hat zur Folge, dass die steuererhöhenden Umstände, welche Gegenstand weiterer Abklärung sein sollten, zu ihren Ungunsten berücksichtigt werden müssen. In Verbindung mit den übrigen vorgenannten Indizien muss vorliegend somit davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdegegner der Hauptbeweis über eine nicht in X (ZG), sondern in Y (ZH) gelegene tatsächliche Verwaltung gelungen ist. Als Umkehrschluss ist zu folgern, dass der Beschwerdeführerin der Gegenbeweis misslungen ist.

E. 4

Zu klären bleibt, in welchen Steuerperioden der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht an ihrem Sitz in X (ZG) gelegen ist. Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, die Steuerperiode 2019 lasse sich mangels ausreichender Unterlagen zur Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung nicht abschliessend beurteilen, da der diesbezügliche Sachverhalt nicht abgeklärt worden sei. Ab der Steuerperiode 2019 sei noch keine formelle Untersuchung geführt worden. Mit dieser Argumentation verkennt die Vorinstanz jedoch, dass eine weitergehende Untersuchung dem Beschwerdegegner durch die verweigerte Mitwirkung der Beschwerdeführerin im Verfahren verunmöglicht wurde. Die Beschwerdeführerin war nicht bereit, weitere Unterlagen zu den Akten zu reichen. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist davon auszugehen, dass die

Beschwerdeführerin ab der Steuerperiode 2015 ihren Sitz nicht in X (ZG), sondern im Kanton Zürich, in der Gemeinde Y, hatte. Diese Vermutung gilt solange, bis die Beschwerdeführerin einen Gegenbeweis über eine in X (ZG) gelegene tatsächliche Verwaltung erbracht hat. Die blosser Sitzverlegung der I GmbH in einem laufenden Steuerhoheitsverfahren ist hierzu noch nicht ausreichend. Vielmehr ist mittels beweiskräftiger Unterlagen substantiiert dazulegen, an welchem Ort die tatsächliche Verwaltung bzw. die effektive Leitung der Beschwerdeführerin erfolgt. Für die eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur neuen Sachverhaltsabklärung und Beurteilung besteht unter diesen Umständen kein Anlass. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

E. 6

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) erhoben werden. Die Beschwerde ist bis Ende 2022 an das Schweizerische Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, und ab 1. Januar 2023 an das Schweizerische Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, zu adressieren.

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