

BGE 150 II 321

Bundesgericht (BGE), 2024-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_150_II_321

FR: ATF 150 II 321

IT: DTF 150 II 321

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 20 Abs. 1 StHG; interkantonale Doppelbesteuerung; tatsächliche Verwaltung einer Aktiengesellschaft; Beweismass; Rückerstattung von zu Unrecht bezogenen Steuern. Ob sich die tatsächliche Verwaltung einer Aktiengesellschaft an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet befindet, bestimmt sich nach dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit (E. 3). Verzerrungen im Nationalen Finanzausgleich (NFA), die durch Doppelbesteuerungsfälle hervorgerufen werden können, sind kein Grund dafür, einem Kanton im Doppelbesteuerungsverfahren vor Bundesgericht zu gestatten, zu Unrecht bezogene Steuern einzubehalten (E. 4).

Regeste Art. 127 al. 3 Cst.; art. 20 al. 1 LHID; double imposition intercantonale; administration effective d'une société anonyme; degré de la preuve; restitution d'impôts perçus à tort. Le point de savoir si l'administration effective d'une société anonyme se situe à un endroit précis du territoire cantonal doit être établi selon le degré de preuve de la vraisemblance prépondérante (consid. 3). Les distorsions dans la péréquation financière nationale (RPT), qui peuvent être provoquées par des cas de double imposition, ne constituent pas une raison pour permettre à un canton, dans le cadre d'une procédure de double imposition devant le Tribunal fédéral, de retenir des impôts perçus à tort (consid. 4).

Regesto Art. 127 cpv. 3 Cost.; art. 20 cpv. 1 LAID; doppia imposizione intercantonale; amministrazione effettiva di una società anonima; grado di prova; restituzione di imposte indebitamente riscosse. La questione se l'amministrazione effettiva di una società anonima si trova in un luogo specifico del territorio cantonale è determinata secondo il grado di prova della verosimiglianza preponderante (consid. 3). Le distorsioni nella perequazione finanziaria nazionale (NPC), che possono essere causate da casi di doppia imposizione, non sono un motivo per consentire a un Cantone, nell'ambito di un procedimento di doppia imposizione davanti al Tribunale federale, di trattenere imposte indebitamente riscosse (consid. 4).

Erwägungen

E. 3

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen ist unter Würdigung der ihm vorliegenden Beweismittel zum Schluss gekommen, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen gelegen habe. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden pflichtet dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen bei.

E. 3.1

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (vgl. Art. 71 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1] und Art. 59

des Steuergesetzes BGE 150 II 321 S. 324 des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 [StG/AR; bGS 621.11] sowie Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet. 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, 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. Danach liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Dieser nach kantonalem Recht begründete Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird jedoch nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Verwaltung verdrängt (vgl. BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Urteile 9C_676/2021 vom 21. August 2023 E. 3.3; 2C_211/2019 vom 6. April 2022 E. 4.2.1; 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 147 I 325 , aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286). In diesem Fall kann der Sitzkanton die juristische Person nur noch besteuern, falls und soweit sie im Sitzkanton ein Nebensteuerdomizil (z.B. eine Betriebsstätte oder ein Grundstück) unterhält (vgl. implizit Urteil 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 4, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286).

E. 3.2

Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person 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 BGE 150 II 321 S. 325 andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (Urteile 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 147 I 325 , aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7; 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286; je mit Hinweisen). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (Urteile 2C_211/2019 vom 6. April 2022 E. 4.2.2; 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2; 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2).

E. 3.3

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen hat festgestellt, dass die Beschwerdeführerin per 1. Oktober 2008 in V. - gleichzeitig mit der Sitzverlegung an diesen Ort - als Untermieterin ein Büro mit der Fläche von ca. 10 m² bzw. 16.6 m² und

entsprechender Infrastruktur gemietet habe. Gegenstand des Untermietvertrags bilde ein "Co-Working-Arbeitsplatz inkl. Nutzung der Infrastruktur" zum Mietpreis von Fr. 300.- pro Monat einschliesslich Heiz- und Nebenkosten. Die Vermieterin habe in der Vergangenheit die Zurverfügungstellung ihrer Geschäftsadresse offenbar mit Hinweis auf die Begründung eines steuergünstigen Hauptsteuerdomizils beworben. In den von der Beschwerdeführerin seit September 2004 gemieteten Räumen befänden sich auf einer Fläche von 100 m² drei Büros und ein Vorraum für Ausstellungen sowie Lagerung von Produktmustern, wobei ein Büro, ein Showroom und ein Einstellplatz an eine Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin vermietet worden seien. Die gesamte Lagerung und Auslieferung werde durch einen externen Dienstleister bzw. Transportunternehmer in W./TG durchgeführt. Eine Mitarbeiterin arbeite in U., in W., von zuhause aus ("Home Office") sowie im Aussendienst. Eine andere Mitarbeiterin arbeite hauptsächlich von zuhause aus sowie im Aussendienst und zu einem kleinen Teil in U. oder W. Der Geschäftsleiter arbeite nach Darlegungen der Beschwerdeführerin in V. und im Aussendienst sowie zum Teil ebenfalls in U. und W. Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin halte der Geschäftsleiter in V. auch Besprechungen ab. Nach den Akten dürften die Besprechungen mit Kunden jedoch nur zu einem geringen Teil in V. stattfinden, habe die Beschwerdeführerin doch in der Stellungnahme vom 29. Juni 2022 selbst noch vermerkt, dass der Geschäftsleiter BGE 150 II 321 S. 326 Kundenbesprechungen fast ausschliesslich vor Ort bei den Kunden durchführe. Die Internetseite der Beschwerdeführerin verweise für die Kontaktaufnahme auf den Standort in U. Auf dieser Basis erwog das Verwaltungsgericht, dass die geschilderten mietvertraglichen Gegebenheiten (Untermiete, tiefer Mietpreis einschliesslich Heiz- und Nebenkosten, Raumgrösse) für sich allein jedenfalls nicht auf einen Mittelpunkt der Geschäftsführung in V. schliessen liessen. Aus den Akten ergebe sich nicht, welche planerischen und strategischen Tätigkeiten der Geschäftsleiter in V. ausübe. Vor diesem Hintergrund sah die Vorinstanz keinen Anlass, die Schlussfolgerung der Unterinstanz infrage zu stellen, wonach die fundierten Abklärungen und Ausführungen des Steueramts es als sehr wahrscheinlich erscheinen liessen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in U. befinde.

E. 3.4

Die Beschwerdeführerin beanstandet, die kantonalen Instanzen hätten nicht erklärt, weshalb es für die Annahme eines Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton St. Gallen genügen solle, dass die Abklärungen der Steuerbehörden ihn als "sehr wahrscheinlich" erscheinen lassen. Des Weiteren rügt die Beschwerdeführerin, dass sich das Verwaltungsgericht auf Vermutungen stütze und die Tatsachen falsch gewürdigt habe. Der einzige Verwaltungsrat und Geschäftsführer führe die Geschäfte der Beschwerdeführerin - einem Kleinbetrieb mit drei Mitarbeitern - von seinem Büro in V. aus. In V. überwache er die finanziellen Auswirkungen und Risiken einzelner Transaktionen sowie die Abwicklung von Banktransaktionen. In U. halte er sich nur zu Kontroll- und Aufsichtszwecken auf. Dort würden nur untergeordnete administrative Tätigkeiten ausgeführt und keine wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen.

E. 3.5

Der Kanton Appenzell Ausserrhoden schliesst sich der Würdigung der St. Galler Instanzen an. Er macht ergänzend geltend, dass die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht nicht gehörig nachgekommen sei, was zu ihrem Nachteil zu würdigen sei. Die Sitzverlegung per Ende September 2008 sei höchstwahrscheinlich vor dem Hintergrund von

erheblichen Steuersatzsenkungen im Kanton Appenzell Ausserrhoden erfolgt. Der Aussenaustritt der Beschwerdeführerin finde vor allem in U. statt. Dort habe die Beschwerdeführerin in einem grossen Vorraum Produktmuster für Repräsentationszwecke ausgestellt, weswegen davon auszugehen sei, dass dort die Kundenanbahnung geschehe bzw. dort die Kundenbeziehung gepflegt werde. Auch der Webauftritt und das in U. unterhaltene Archiv der BGE 150 II 321 S. 327 Beschwerdeführerin deuteten auf eine tatsächliche Verwaltung im Kanton St. Gallen. Weiter weist der Kanton Appenzell Ausserrhoden auf die fehlende Substanz in V. hin. Die Beschwerdeführerin habe keine Beweismittel dafür vorgelegt, dass in V. Geschäfte abgeschlossen worden wären.

E. 3.6

Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass nicht ohne Weiteres einleuchtet, weshalb der Beweis des Orts der tatsächlichen Verwaltung (bzw. der für die Bestimmung dieses Orts massgebenden Tatsachen) im Kantonsgebiet bereits erbracht sein soll, wenn er als "sehr wahrscheinlich" erscheint.

E. 3.6.1

Das Verwaltungsgericht hat diese Formulierung aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts übernommen. Zunächst für den Fall der (internationalen) Wohnsitzverlegung entwickelt (vgl. Urteil 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 4 mit Hinweis auf Urteil vom 6. März 1969 E. 3c, in: ASA 39 S. 284; vgl. auch Urteile 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3, in: StE 2013 A 24.21 Nr. 24, StR 67/2012 S. 828; 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.3, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; 2C_770/2008 vom 4. März 2009 E. 3.1, in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3; 2C_183/2007 vom 15. Oktober 2007 E. 3.2), hat das Bundesgericht diese Formulierung später auch im Zusammenhang mit der Bestimmung des Hauptsteuerdomizils juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis verwendet (erstmalig in Urteil 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; vgl. seither etwa Urteile 9C_722/2022 vom 6. November 2023 E. 5.1; 9C_676/2021 vom 21. August 2023 E. 5.1.3; 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3; 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 147 I 325, aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7). Dieser Rechtsprechung hatte ursprünglich die Vorstellung zugrunde gelegen, dass die Beweislast und die Beweisführungslast auch für steuerbegründende Tatsachen situativ dem Steuerpflichtigen übertragen werden können, wenn es der Steuerbehörde gelingt, den Eintritt dieser Tatsache wenigstens als sehr wahrscheinlich erscheinen zu lassen (vgl. eingehend Urteil P.519/1978 vom 3. Mai 1978 E. 4b; vgl. auch Urteile 2A.89/1993 vom 7. Juli 1994 E. 3a; 2A_326/1992 vom 10. Januar 1994 E. 3c; 2A.140/1992 vom 27. Januar 1993 E. 2b; A.299/1989 vom 8. Februar 1991 E. 2b, in: ASA 60 S. 404, StE 1991 B 101.2 Nr. 13).

E. 3.6.2

Diese Vorstellung ist heute in doppelter Hinsicht überholt: Erstens steht sie in Konflikt mit der Untersuchungsmaxime, die BGE 150 II 321 S. 328 nunmehr harmonisierungsrechtlich vorgeschrieben ist (vgl. Art. 46 Abs. 1 StHG) und aufgrund welcher die Behörden den Sachverhalt ermitteln müssen, während die Steuerpflichtigen für den gesamten Sachverhalt keine Beweisführungslast tragen, sondern nur zur Mitwirkung verpflichtet sind (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.1; vgl. zum Verhältnis von Untersuchungsmaxime und Beweisführungslast auch BGE 138 V 218 E. 6). Zweitens erfolgt nach nunmehr ständiger Rechtsprechung die Verteilung der (objektiven) Beweislast auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E.

3.8.2). Nur vereinzelt und für bestimmte, hier nicht einschlägige Fragen hat das Bundesgericht Modifikationen dieser Regel in Betracht gezogen (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4, in: ASA 84 S. 254). Die von der Beschwerdeführerin kritisierte Formulierung lässt sich vor diesem Hintergrund also jedenfalls nicht mit einer Umkehr der Beweisführungs- und der Beweislast erklären.

E. 3.6.3

Kein Konflikt mit der Untersuchungsmaxime und der Beweislastregel tritt indessen auf, wenn die erwähnte Formulierung als Modifikation des Beweismasses verstanden wird. Das Beweismass bezeichnet den Grad, zu welchem eine Behörde oder ein Gericht von einer Tatsache überzeugt sein muss, um sie als bewiesen betrachten zu dürfen. Im Steuerverfahrensrecht gilt nach der Rechtsprechung - gleich wie im Zivil- und Strafprozessrecht - das Regelbeweismass der vollen Überzeugung: Der Beweis ist erbracht, wenn die beurteilende Behörde (Steuerbehörde oder -gericht) nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist (vgl. Urteile 2C_759/2020 / 2C_760/2020 vom 21. September 2021 E. 3.2, in: StE 2022 B 101.2 Nr. 30, StR 76/2021 S. 893; 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.1; 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3, in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Das Beweismass der vollen Überzeugung ist erreicht, wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 149 III 218 E. 2.2.3; BGE 148 III 134 E. 3.4.1; BGE 135 V 39 E. 6.2; BGE 130 III 321 E. 3.2). Dabei ist es nicht zwingend erforderlich, dass die Tatsache direkt bewiesen wird. Denn es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf BGE 150 II 321 S. 329 relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen). Im Unterschied zum Steuerrecht gilt im Sozialversicherungsrecht die überwiegende Wahrscheinlichkeit als das Regelbeweismass (vgl. BGE 148 V 427 E. 3.2; BGE 144 V 427 E. 3.3; BGE 138 V 218 E. 6; BGE 126 V 353 E. 5b). Rechtsprechung und Literatur begründen diese Eigenheit des Sozialversicherungsverfahrens damit, dass es regelmässig Erscheinungen der Massenverwaltung zum Gegenstand hat (vgl. BGE 121 V 5 E. 3b; BGE 119 V 7 E. 3c/aa; JACQUES OLIVIER PIGUET, in: Commentaire romand, Loi sur la partie générale des assurances sociales, 2018, N. 23 zu Art. 43 ATSG ; CRISTINA SCHIAVI, in: Basler Kommentar, Allgemeiner Teil des Sozialversicherungsrechts, 2020, N. 11 zu Art. 43 ATSG). Ist dies ausnahmsweise nicht der Fall, hat das Bundesgericht auch in sozialversicherungsrechtlichen Prozessen den vollen Beweis verlangt (z.B. betreffend die Frage der rechtzeitigen Ausübung eines fristgebundenen, verwirkungsbedrohten Rechts; vgl. BGE 119 V 7 E. 3c/aa).

E. 3.6.4

Wie das Sozialversicherungsrecht ist auch das Steuerrecht Massenverwaltungsrecht (BGE 148 I 210 E. 4.4.4; BGE 140 II 167 E. 5.5.2; vgl. auch BGE 150 I 1 E. 4.4.3). Man könnte sich die Frage stellen, ob es wirklich sachgerecht ist, im Steuerrecht regelmässig den Vollbeweis zu verlangen, oder nicht besser wie im Sozialversicherungsrecht dem Grundsatz nach bereits die überwiegende Wahrscheinlichkeit genügen sollte (vgl. zur analogen Frage im deutschen Recht ROMAN SEER, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG Bd. 31,

2008, S. 10; sowie im englischen Recht, wo offenbar im Steuerrecht - wie generell ausserhalb des Strafrechts - die überwiegende Wahrscheinlichkeit ["balance of probabilities"] genügt, Urteil des Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] vom 21. Mai 2021 Golamreza Qolaminejite [aka Anthony Cooper] v Revenue and Customs, [2021] UKUT 118 [TCC] Rz. 23 ff.; vgl. auch die Untersuchung von MARK SCHWEIZER, The civil standard of proof - what is it, actually?, The International Journal of Evidence & Proof 20/2016 S. 230 f., dessen Umfrage unter Richterinnen und Richtern sowie Gerichtsschreibern an zwei oberen kantonalen Gerichten nahelegt, dass schweizerische Gerichte in Zivilsachen regelmässig bereits die überwiegende Wahrscheinlichkeit genügen lassen, wo eigentlich die volle Überzeugung gefordert wäre). Unabhängig hiervon muss eine Beweiserleichterung aber auf jeden Fall möglich sein für BGE 150 II 321 S. 330 Tatsachen, bei denen der volle Beweis schon nach der Natur der Sache - und nicht nur im konkreten Einzelfall - nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Die ständige zivilprozessuale Rechtsprechung anerkennt denn auch Ausnahmen vom Regelbeweismass in Fällen solcher "Beweisnot" und stützt sie auf die Überlegung, dass die Rechtsdurchsetzung nicht an Beweisschwierigkeiten scheitern darf, die typischerweise bei bestimmten Sachverhalten auftreten (vgl. BGE 149 III 218 E. 2.2.3; BGE 148 III 134 E. 3.4.1, BGE 148 III 105 E. 3.3.1; BGE 141 III 569 E. 2.2.1). Wo die Geschäfte geführt werden und die einzelnen Entscheide getroffen werden, die den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person bestimmen, ist eine Tatsache, deren Feststellung für die beweisführungsbelasteten Steuerbehörden regelmässig unmöglich oder zumindest unzumutbar ist. Im Sinne einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt. Dabei steht es der steuerpflichtigen juristischen Person frei, den Gegenbeweis anzutreten und Beweismittel beizubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im Kantonsgebiet sprechen.

E. 3.7

In Anbetracht der vom Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen gewürdigten Beweismittel und festgestellten Tatsachen (vgl. oben E. 3.5) ist jedenfalls im Rahmen der eingeschränkten bundesgerichtlichen Überprüfungsbefugnis (vgl. nicht publ. E. 2.1) nicht zu beanstanden, dass es zum Schluss gekommen ist, der Ort der tatsächlichen Verwaltung habe sich im Kanton St. Gallen befunden. In der Tat lassen es der Umstand, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin bis zur Sitzverlegung im Jahr 2008 soweit ersichtlich unbestrittenermassen im Kanton St. Gallen befunden hatte, sowie die dort nach der Sitzverlegung weiterhin unterhaltenen grosszügigen Räumlichkeiten, der Aussenauftritt der Beschwerdeführerin und die sehr bescheidenen Räumlichkeiten im Kanton Appenzell Ausserrhoden als zumindest überwiegend wahrscheinlich erscheinen, dass die relevanten Geschäftsentscheide schwergewichtig am Standort der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen getroffen wurden und dort der Schwerpunkt der Geschäftsführung lag. Auch die falschen Angaben in den Steuererklärungen im Kanton Appenzell Ausserrhoden betreffend ausserkantonale BGE 150 II 321 S. 331 Zweigniederlassungen, auf welche der Kanton Appenzell Ausserrhoden hinweist, stützen diese Würdigung. Folglich ist das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zu Recht zum Schluss gekommen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in den streitbetreffenden Steuerperioden im Kanton St. Gallen befunden hat und dieser für die

Veranlagung der Beschwerdeführerin zuständig ist. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen erweist sich damit als bundesrechtskonform und ist zu bestätigen.

E. 4

Die Beschwerdeführerin ficht eventualiter die Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Steuerperioden 2011/12 bis 2018/19 an und beantragt die Rückerstattung der bezahlten Steuern. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden macht geltend, dass die Beschwerdeführerin sich in Bezug auf die Steuerperioden 2011 bis und mit 2015 (recte wohl: 2011/12 bis und mit 2014/15) qualifiziert treuwidrig verhalten habe und ihr infolge dieses Verhaltens der Schutz von Art. 127 Abs. 3 BV zu versagen sei.

E. 4.1

Vorab ist festzuhalten, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden - soweit ersichtlich zu Recht - kein Nebensteuerdomizil der Beschwerdeführerin in seinem Kantonsgebiet geltend macht, das ihm eine teilweise Besteuerung der Beschwerdeführerin erlauben würde. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin im von ihr untergemieteten Büro oder in sonstigen, ihrem Unternehmen zustehenden ständigen körperlichen Anlagen im Kanton Appenzell Ausserrhoden eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet und dort mithin nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht eine Betriebsstätte begründet hätte (vgl. dazu BGE 134 I 303 E. 2.2). Die Beschwerdeführerin war in den streitbetroffenen Steuerperioden aufgrund des Sitzes dem Kanton Appenzell Ausserrhoden zwar nach kantonalem Steuerrecht persönlich zugehörig (vgl. Art. 59 StG /AR), doch verschafft der Sitz alleine dem Kanton Appenzell Ausserrhoden nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht kein Besteuerungsrecht, wenn sich das Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton befindet (vgl. oben E. 3.1).

E. 4.2

Die angefochtenen Veranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden, mit denen dieser die Gewinne der Beschwerdeführerin umfassend besteuert hat, verletzen nach dem Gesagten die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung und bedeuten eine virtuelle Doppelbesteuerung der Beschwerdeführerin. Da Art. 127 Abs. 3 BV auch die virtuelle Doppelbesteuerung verbietet, hat die Beschwerdeführerin grundsätzlich einen verfassungsmässigen BGE 150 II 321 S. 332 Anspruch darauf, dass die virtuelle Doppelbesteuerung beseitigt wird (vgl. BGE 150 I 31 E. 4.1; BGE 148 I 65 E. 3.1). Es ist jedoch zu prüfen, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin dazu führt, dass ihr der Schutz des Doppelbesteuerungsverbots zu versagen ist.

E. 4.3

Mit dem Urteil 9C_710/2022 vom 17. August 2023 (teilweise publ. in: BGE 149 II 354), auf das sich der Kanton Appenzell Ausserrhoden beruft, hat das Bundesgericht seine Praxis aufgegeben, wonach steuerpflichtige Personen das Recht verwirkten, beim Bundesgericht Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung zu führen, wenn sie sich treuwidrig verhalten hatten (vgl. BGE 149 II 354 E. 2.6). Der zur Besteuerung berechnete Kanton kann und muss allfälligem Fehlverhalten bei gegebenen Voraussetzungen mit den Mitteln des Steuerstrafrechts begegnen (vgl. BGE 149 II 354 E. 2.5.3). Zugleich hat das Bundesgericht auf materiell-rechtlicher Ebene nicht von vornherein ausgeschlossen, dass eine steuerpflichtige Person ihren Anspruch auf Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung verlieren bzw. den Schutz des Doppelbesteuerungsverbots verwirken könnte. Es hat dafür aber vorausgesetzt, dass 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 interkantonaem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat (BGE 149 II 354 E. 4.4.2).

E. 4.4

Der Kanton Appenzell Ausserrhoden macht geltend, er habe ein legitimes Interesse daran, die bezogenen Steuern einzubehalten, weil die Gewinne der Beschwerdeführerin in das Ressourcenpotenzial eingeflossen seien, auf dessen Grundlage die Ausgleichszahlungen des Nationalen Finanzausgleichs (NFA) bemessen werden. Konkret seien ihm deshalb für die Jahre 2011 bis 2015 Ausgleichszahlungen aus dem NFA im Umfang von Fr. 689'528.- entgangen. Auch in der Literatur ist bereits auf die Auswirkungen auf den NFA hingewiesen worden (LADINA NICK, Neues Leiturteil des Bundesgerichts zur interkantonalen Doppelbesteuerung: Praxisänderung mit Auswirkungen auf interkantonale Unternehmen, TREX 2023 S. 334; OESTERHELT/OPEL, Rechtsprechung im Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2023 S. 380).

E. 4.4.1

Der NFA umfasst unter anderem einen Ressourcenausgleich durch die ressourcenstarken Kantone und durch den Bund zugunsten der ressourcenschwachen Kantone (Art. 1 lit. a und Art. 3 des BGE 150 II 321 S. 333 Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über den Finanz- und Lastenausgleich [FiLaG; SR 613.2]). Das Ressourcenpotenzial eines Kantons entspricht dem Wert seiner fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen und wird berechnet auf der Grundlage der steuerbaren Einkommen und der Vermögen der natürlichen Personen sowie der steuerbaren Gewinne der juristischen Personen (sog. aggregierte Steuerbemessungsgrundlage; Art. 3 Abs. 1 und 2 FiLaG und Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 7. November 2007 über den Finanz- und Lastenausgleich [FiLaV; SR 613.21]).

E. 4.4.2

Die Ermittlung der konkreten Einzahlungen der ressourcenstarken und die Auszahlung an die ressourcenschwachen Kantone beruht auf komplexen Berechnungen (vgl. Art. 3a und 4 FiLaG sowie die eingehende Regelung in der FiLaV; vgl. zur Funktionsweise LEISIBACH/SCHALTEGGER, Nationaler Finanzausgleich, StR 77/2022 S. 371 ff.). Dass die bezahlten Steuern und ein allfälliger Ausfall an Ausgleichszahlungen aus dem NFA betragsmässig exakt übereinstimmen, ist dabei praktisch ausgeschlossen. Auf jeden Fall bräuchte es eine vertiefte Prüfung, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang einem Kanton im Zusammenhang mit dem NFA aufgrund der falschen Angaben einer steuerpflichtigen Person ein Schaden in Form zu tiefer Aus- bzw. zu hoher Einzahlungen entstanden ist und ob dafür eine Ersatzpflicht der steuerpflichtigen Person besteht. Es würde den Rahmen eines bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsverfahrens sprengen, wenn das Bundesgericht über diese Fragen - wohlgermerkt als erste und einzige Instanz - befinden müsste.

E. 4.5

Die Verzerrungen im NFA, die durch Doppelbesteuerungsfälle hervorgerufen werden können, sind also generell kein Grund dafür, einem Kanton im Doppelbesteuerungsverfahren vor Bundesgericht zu gestatten, zu Unrecht bezogene Steuern einzubehalten. Ebenso wenig ist im Doppelbesteuerungsverfahren vor Bundesgericht zu prüfen, inwiefern solche Verzerrungen Anlass für einen Schadenersatzanspruch eines

Kantons gegen die steuerpflichtige Person sein könnten. Ein anderes Interesse daran, die zu Unrecht bezogenen Steuern einbehalten zu dürfen, macht der Kanton Appenzell Ausserrhoden nicht geltend. Ob es bereits ein qualifiziert treuwidriges Verhalten darstellt, wenn eine steuerpflichtige Person in ihren Steuererklärungen im erstveranlagenden Kanton angibt, ausserhalb dieses Kantons keine "Zweigniederlassungen [...], Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften" zu unterhalten, wie dies die Beschwerdeführerin getan hat, BGE 150 II 321 S. 334 ist zumindest zweifelhaft. Diese Frage kann aber offenbleiben, da es jedenfalls an einem legitimen Interesse des Kantons Appenzell Ausserrhoden fehlt, die zu Unrecht bezogenen Steuern einzubehalten.

E. 4.6

Nach dem Gesagten sind die angefochtenen Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden aufzuheben und ist der Kanton Appenzell Ausserrhoden zur Rückerstattung der zu Unrecht bezogenen Steuern zu verpflichten.

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