

BGer 9C 591/2023 vom 2. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_591_2023

FR: TF 9C 591/2023 du 2 avril 2024

IT: TF 9C 591/2023 del 2 aprile 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerperioden ab 2011 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Dieser Entscheid hat die Veranlagungszuständigkeit des Kantons St. Gallen zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid). Unabhängig davon, ob Steuerdomizilentscheide als Vor- oder als Endentscheide zu betrachten sind, ist die Beschwerde dagegen bzw. gegen den betreffenden Entscheid der oberen kantonalen Instanz zulässig, weil es um die Zuständigkeit des betroffenen Kantons geht (Urteile 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 148 II 285 , aber in: StE 2022 A 24.21 Nr. 43; 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.1). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde gegen den Kanton St. Gallen ist einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin stellt einen Eventualantrag auf Aufhebung der Veranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich auch eine bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 308 E. 2.4 ; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 9C_710/2022 vom 17. August 2023 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 149 II 354 , aber in: StE 2024 A 24.5 Nr. 12). Für die Ausnahme von Art. 86 BGG ist aber immerhin vorauszusetzen, dass die Veranlagung im anderen Kanton nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann (vgl. Urteil 2C_403/2015 vom 1. April 2016 E. 5, in: StE 2016 A 24.21 Nr. 36). Die Praxis lässt die Anfechtung solcher rechtskräftigen Veranlagungen grundsätzlich auch dann zu, wenn der Kanton, dessen Instanzen durchlaufen worden sind, wie hier bloss einen Steuerdomizilentscheid gefällt hat und somit vorerst nur eine virtuelle Doppelbesteuerung besteht (vgl. Urteile 2C_830/2021 vom 14. Juni 2022 E. 1.3; 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2; 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 1.2; vgl. aber auch Urteile 2C_247/2021 vom 27. Dezember 2021 E. 1.3.2, in: StE 2022 A 24.21 Nr. 41; 2C_211/2021

/ 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.2). Da diese Voraussetzungen für die Anfechtung der rechtskräftigen Veranlagungen im erstveranlagenden Kanton vorliegend erfüllt sind, ist auf die Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden grundsätzlich einzutreten.

E. 1.3

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden allerdings, soweit die Beschwerdeführerin die Bezahlung eines Vergütungszinses verlangt. Aus dem Doppelbesteuerungsverbot folgt keine Verpflichtung zur Leistung eines solchen Zinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Diesbezüglich greift die Ausnahme von der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs nach Art. 100 Abs. 5 BGG nicht. Insoweit ist die Beschwerde also unzulässig (vgl. Urteile 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 1.2.3, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7; 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 1.2; 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 1.2, in: StE 2017 B 26.13 Nr. 35, StR 72/2017 S. 232; 2C_809/2008 vom 6. August 2009 E. 4.2; zur analogen Rechtslage nach dem früheren OG Urteile 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 1.2; 2P.2/2003 vom 7. Januar 2004 E. 1.3, in: ASA 73/420, StE 2004 24.24.3 Nr. 2).

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten grundsätzlich auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ausgenommen davon sind jedoch Vorbringen des Kantons, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist und für den die Bindungswirkung nicht gilt. Insoweit kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren (BGE 139 II 373 E. 1.7 mit Hinweisen; Urteile 2C_615/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2; 2C_55/2021 vom 28. Dezember 2021 E. 2.1.2).

E. 2.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier

Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

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 des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 [StG/AR; bGS 621.11] sowie Art. 20 Abs. 1 StHG) 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 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 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 (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.4).

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 Aussenauftritt 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 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 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; 144 II 427 E. 8.3.1; 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; 148 III 134 E. 3.4.1; 135 V 39 E. 6.2; 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 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; 144 V 427 E. 3.3; 138 V 218 E. 6; 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; 119 V 7 E. 3c/aa; JACQUES OLIVIER PIGUET, in: Commentaire romand, LPGA, 2018, N. 23 zu Art. 43 ATSG ; CRISTINA SCHIAVI, in: Basler Kommentar, ATSG, 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; 140 II 167 E. 5.5.2; vgl. auch Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 4.4.3, zur Publikation vorgesehen). 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 Band 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 Gerichtsschreibenden 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 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; 148 III 134 E. 3.4.1; 148 III 105 E. 3.3.1; 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. 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 Aussenaustritt 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 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 streitbetroffenen 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 interkantonaalem 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 interkantonaalem 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 Anspruch darauf, dass die virtuelle Doppelbesteuerung beseitigt wird (vgl. Urteil 9C_102/2023 vom 2. November 2023 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen; 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 publiziert 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 interkantonalem 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, 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 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 einzubehalten 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, 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.

E. 5.1

Die Beschwerde gegen den Kanton St. Gallen erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden ist begründet und gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5.2

Der Kanton St. Gallen obsiegt. Soweit das bundesgerichtliche Verfahren diesen Kanton betrifft, sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, die insoweit unterliegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Kanton Appenzell Ausserrhoden unterliegt zwar, soweit er die Abweisung der Beschwerde beantragt. In BGE 149 II 354 hat das Bundesgericht indessen erwogen, dass die Kosten abweichend vom Unterliegerprinzip verlegt werden können, insbesondere wenn sich die obsiegende steuerpflichtige Person treuwidrig verhalten hat. Im konkreten Fall hat es das Verhalten der steuerpflichtigen Personen als treuwidrig bezeichnet, gleichwohl aber einen Viertel der Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem unterliegenden Kanton auferlegt, weil sich auch dieser nicht einwandfrei verhalten hatte und er insbesondere hätte erkennen müssen, dass er zur Veranlagung nicht berechtigt

war (vgl. BGE 149 II 354 E. 5.2 und 5.3). Dieser Vorwurf lässt sich dem Kanton Appenzell Ausserrhoden vorliegend nicht machen. Wohl hätte er ab der Einreichung des Mietvertrags im Jahr 2018 erkennen können, dass ein Teil des Gewinns an den Kanton St. Gallen ausgeschieden werden müsste. Hingegen musste er aufgrund dieses Dokuments alleine noch nicht ersehen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen befand und er als Sitzkanton nicht zur Besteuerung der Beschwerdeführerin berechtigt war. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind deshalb vollständig der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, die in ihren Steuererklärungen wiederholt falsche Angaben gemacht hat und zumindest hätte erkennen müssen, dass sie aufgrund dieser falschen Angaben vom falschen Kanton veranlagt werden würde.

E. 5.3

Der obsiegende Kanton St. Gallen hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG). Dasselbe gälte an sich auch bzw. sogar umso mehr für den unterliegenden Kanton Appenzell Ausserrhoden. Aufgrund des Verhaltens der Beschwerdeführerin rechtfertigt es sich indessen, sie dazu zu verpflichten, den Kanton Appenzell Ausserrhoden im Rahmen einer Parteientschädigung für den von ihr verursachten unnötigen Verfahrensaufwand zu entschädigen (Art. 68 Abs. 5 BGG ; vgl. BGE 149 II 354 E. 2.5.1 und 5.2). Der Kanton Appenzell Ausserrhoden beziffert den Aufwand für die Veranlagung einer juristischen Person wie der Beschwerdeführerin pro Periode mit Fr. 400.-. Dieser Betrag erscheint vorliegend als angemessen. Der Beschwerdeführerin ist in Anbetracht ihrer falschen Angaben trotz Obsiegens keine Parteientschädigung zuzusprechen.

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