

# BGer 9C\_73/2024 vom 26. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_73\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_73_2024)

FR: TF 9C\_73/2024 du 26 février 2025

IT: TF 9C\_73/2024 del 26 febbraio 2025

## 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 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 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 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 Zug. 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; Urteile 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 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 (Urteile 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 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 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 2C\_830/2021 vom 14. Juni 2022 E. 1.3; 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 für die Steuerperioden 2017 bis 2020 vorliegend erfüllt sind, ist auf die Beschwerde gegen den Kanton Zug insoweit grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist dagegen auf die

gestellten Anträge betreffend die Steuerperiode 2021, da für diese Steuerperiode gemäss der unwidersprochen gebliebenen Stellungnahme des Kantons Zug noch keine rechtskräftigen Entscheide vorliegen.

### **E. 1.3**

Soweit die Beschwerdeführerin die Feststellung eines Rückerstattungsanspruchs verlangt, ist ihr Antrag im Lichte der Begründung als Leistungs- und nicht als Feststellungsbegehren zu interpretieren (vgl. zur Subsidiarität von Feststellungsbegehren, wenn ebenso gut Anträge auf Leistung oder Gestaltung gestellt werden können, BGE 141 II 113 E. 1.7). Des Weiteren fällt in Bezug auf diesen Antrag auf, dass die Beschwerdeführerin die Beträge, die sie dem Kanton Zug in den streitbetreffenen Perioden an Steuern bezahlt haben will, durchwegs höher beziffert als die Beträge, die sich aus den Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern ergeben, die der Kanton Zug eingereicht hat. Soweit die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen also etwas anderes als die Rückerstattung der effektiv veranlagten und bezahlten Steuern des Kantons Zug bezweckt, könnte darauf nicht eingetreten werden. Das gilt insbesondere, falls sie damit die Bezahlung eines Vergütungszinses anstrebt. Denn 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 (vgl. Urteile 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ; 2C\_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 1.2.3, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7).

### **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 substantizieren ( 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 Tatsachen und Beweismittel, die der Kanton vorbringt, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist, oder die durch solche Vorbringen veranlasst werden. 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**

Die Beschwerdeführerin macht in formeller Hinsicht geltend, dass die Vorinstanzen ihren verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) verletzt habe, indem sie es abgelehnt habe, die von ihr offerierten Beweismittel (Augenschein in den Büroräumlichkeiten im Kanton Zug und Zeugenaussagen) abzunehmen.

#### **E. 3.1**

Zum verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör gehört unter anderem, dass die Behörde alle erheblichen und rechtzeitigen Vorbringen der Parteien würdigt und die ihr angebotenen Beweise abnimmt, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Umgekehrt folgt daraus, dass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil sie auf Grund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1 ; 141 I 60 E. 3.3 ; 136 I 229 E. 5.3).

#### **E. 3.2**

Die Vorinstanz hat erwogen, es sei weder überzeugend noch ersichtlich, dass eine persönliche Wahrnehmung vor Ort im Vergleich zu den aktenkundigen Fotos ein anderes Bild zur Infrastruktur und ihrer Nutzungsintensität liefern könnte. Wenn die Beschwerdeführerin weitere Fotos oder Grundrisspläne für "völlig ungeeignet" halte, zusätzliche Erkenntnisse zur Infrastrukturnutzung zu liefern, bringe sie damit selbst zum Ausdruck, dass der visuelle Abklärungsbedarf ausgeschöpft sei. Ohnehin seien zwischen den streitbetroffenen Steuerperioden einige Jahre vergangen und habe die Beschwerdeführerin ihre Büroräumlichkeit bzw. ihre Domiziladresse inzwischen gewechselt, womit ein Augenschein der nicht mehr benutzten Räume in der Stadt Zug wenig informativen Mehrwert verspreche. Insgesamt sei nicht zu beanstanden, dass die Unterinstanz in antizipierter Beweiswürdigung auf einen Augenschein verzichtet habe. Dasselbe gelte auch für die angebotenen Zeugenaussagen, zumal die vorgeschlagenen Zeugen dem Geschäftsführer naheständen, sodass kaum ein unbeeinflusstes Zeugnis zu erwarten sei.

#### **E. 3.3**

Diese Würdigung ist nicht zu beanstanden. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin ist es jedenfalls nicht willkürlich, wenn die kantonalen Instanzen in

antizipierter Beweiswürdigung davon ausgegangen sind, dass der Beweiswert der angebotenen Beweismittel gering wäre und die aus den Akten gewonnene Überzeugung über den Umfang und die Nutzungsintensität der Infrastruktur der Beschwerdeführerin in der Stadt Zug nicht umstossen können würde. Die Gehörsrüge der Beschwerdeführerin erweist sich also als unbegründet.

#### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, die Vorinstanz habe die Grundsätze der Beweislastverteilung verletzt und deshalb verkannt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht im Kanton St. Gallen, sondern im Kanton Zug befunden habe.

##### **E. 4.1**

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]; vgl. auch Art. 20 Abs. 1 StHG und § 51 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 632.1]) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet. Nach der Praxis liegt die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person 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. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend ( BGE 150 II 321 E. 3.2; 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. 4.2**

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB ( BGE 150 II 321 E. 3.6.1; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt ( BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 147 II 209 E. 5.1.3). Wenn also ein Kanton geltend macht, eine juristische Person habe ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in seinem Kantonsgebiet und sei ihm deshalb persönlich zugehörig, und der Beweis der dafür relevanten Tatsachen nicht mit dem erforderlichen Beweismass gelingt, trägt der Kanton die beweisrechtlichen Konsequenzen der Beweislosigkeit.

##### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass die Vorinstanz Beweislosigkeit angenommen und ihr die beweisrechtlichen Folgen derselben auferlegt hätte. Derlei ist auch nicht ersichtlich. Genau besehen zielt die Kritik der Beschwerdeführerin also nicht auf die Beweislastverteilung, sondern vielmehr darauf, wie die Vorinstanz die ihr vorliegenden Beweismittel und Indizien gewürdigt hat. Die Beschwerdeführerin scheint im Wesentlichen

der Ansicht zu sein, die Vorinstanz habe zu Unrecht als bewiesen erachtet, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide am Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton St. Gallen gefällt worden seien.

#### **E. 4.4**

Die Vorinstanz hat in einem ersten Schritt erwogen, dass es sich bei den "eher spartanisch eingerichteten" Büros, welche die Beschwerdeführerin an der Y.\_\_\_\_\_ Strasse in W.\_\_\_\_\_ bei den Eltern des Geschäftsführers ihres Partnerunternehmens gemietet hatte, um ein blosses Briefkastendomizil gehandelt habe. Sie hat dafür eine Reihe von Anhaltspunkten genannt (u.a. Mietzins von Fr. 100.- pro Jahr, der erst am Ende der Vertragslaufzeit fällig wurde; keine Nutzung für Kundenbetreuung und Dienstleistungserbringung; Weiterleitung der Post). In einem zweiten Schritt hat die Vorinstanz untersucht, wo sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin befunden hat. Sie hat dabei erwogen, dass die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen über ihren Geschäftsführer ausübe. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist sie sodann zum Schluss gekommen, dass die geschäftsführenden Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin und weitere sie betreffende administrative Belange hauptsächlich am Wohnsitz des Geschäftsführers an der Strasse X.\_\_\_\_\_ in V.\_\_\_\_\_ verrichtet worden seien. Dafür sprächen einerseits die dort vorhandene Büroinfrastruktur, andererseits der Umstand, dass dort zwei weitere Gesellschaften registriert seien, für die der Geschäftsführer ebenfalls und in grösserem Umfang tätig sei. Auch die Post der Beschwerdeführerin werde am Wohnsitz des Beschwerdeführers verarbeitet.

#### **E. 4.5**

Diese Würdigung ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, auch wenn der Begründung der Vorinstanz nicht restlos gefolgt werden kann.

##### **E. 4.5.1**

Die Erwägungen der Vorinstanz bedürfen zunächst einer Klarstellung. Aus den konkreten Umständen des Einzelfalls kann sich zwar ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden sind, sodass die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort begründet ist (vgl. Urteil 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 5.1.1). Das bedeutet jedoch nicht, dass der Wohnsitz ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründet, wenn nicht bestimmt werden kann, wo ihre Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden sind. Denn Anknüpfungspunkte für die persönliche Zugehörigkeit und die unbeschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person sind nach harmonisiertem Steuerrecht alleine der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung ( Art. 20 Abs. 1 StHG ; vgl. oben E. 4.1). Kann unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden sind, kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus. Soweit das Bundesgericht in früheren unpublizierten Urteilen etwas anderes erwogen oder zumindest angedeutet hat (vgl. etwa Urteile 2C\_308/2019 vom 6. April 2022 E. 8.3;

2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2; 2C\_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2), kann daran nicht festgehalten werden.

#### **E. 4.5.2**

Ob eine juristische Person ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem Kanton hat und deshalb diesem persönlich zugehörig sowie unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellt eine Frage des harmonisierten kantonalen Steuerrechts dar. Als solche ist sie der kollisionsrechtlichen Frage nach dem Verhältnis zum Steueranspruch des Sitzkantons vorgelagert (vgl. dazu unten E. 5.2). Aus Sicht des Kantons, der seinen Steueranspruch auf die tatsächliche Verwaltung stützt, interessiert deshalb vorerst alleine, ob an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird (vgl. oben E. 4.1). Ausgangspunkt für die Untersuchung dieser Frage kann namentlich die am betreffenden Ort unterhaltene Infrastruktur und sonstige Substanz sein. Es ist zwar oft sachgerecht, in einem zweiten Schritt auch zu berücksichtigen, ob die juristische Person am Sitz oder an einem dritten Ort ebenfalls Substanz unterhält, weil solche kantonsfremde Substanz ein Indiz dafür sein kann, dass sich die tatsächliche Verwaltung nicht im eigenen Kanton abspielt. Hat der Kanton aber festgestellt, dass an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird, schadet kantonsfremde Substanz seinem Steueranspruch nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht nicht (a.M. wohl PETER BRÜLISAUER, Sitz versus Verwaltung im interkantonalen und im internationalen Verhältnis, ILE Forum für Steuerrecht 2024 S. 129 f.).

#### **E. 4.5.3**

Die Vorinstanz hat zuerst die kantonsfremde Substanz untersucht und ihr in der Begründung sehr viel Platz eingeräumt. Dies bedeutet aber nicht, dass die Beurteilung der Vorinstanz im Ergebnis zu beanstanden wäre. Denn die Vorinstanz hat in einem zweiten Schritt mehrere Anhaltspunkte dafür genannt, die sie zur Überzeugung geführt haben, der Ort der tatsächlichen Verwaltung habe sich am Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton St. Gallen befunden. Das Bundesgericht kann die Würdigung dieser Tatsachen durch die Vorinstanz aus zwei Gründen nur sehr eingeschränkt überprüfen: Erstens hat das Bundesgericht kürzlich entschieden, dass für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung aufgrund der notorischen Beweisschwierigkeiten das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit Anwendung findet ( BGE 150 II 321 E. 3.6.4). Zweitens kann das Bundesgericht die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz - unter Vorbehalt von Noven, die der erstveranlagende Kanton vor Bundesgericht einbringt, sowie den diesbezüglichen Entgegnungen des Beschwerdeführers (vgl. oben E. 2.2) - generell nur auf offensichtliche Unrichtigkeit bzw. Willkür überprüfen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1 und 2.2). Der Kanton Zug hat keine Noven eingebracht, die nach einer vertieften Sachverhaltskontrolle durch das Bundesgericht rufen würden. Konkret müsste hier also die Würdigung, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit seien die wesentlichen Unternehmensentscheide schwergewichtig am Wohnsitz des Geschäftsführers getroffen und die Geschäfte schwergewichtig dort geführt worden, als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich erscheinen, bevor das Bundesgericht korrigierend eingreifen könnte (vgl. auch BGE 150 II 321 E. 3.7). Dies ist hier angesichts der von der Vorinstanz genannten Anhaltspunkte (vgl. oben E. 4.4 am Ende) nicht der Fall. Die Vorinstanz konnte vielmehr willkürfrei annehmen, dass der Geschäftsführer die Geschäfte der Beschwerdeführerin

fürte sowie die wesentlichen Unternehmensentscheide für sie traf und er dies mit überwiegender Wahrscheinlichkeit schwergewichtig in seiner Liegenschaft im Kanton St. Gallen tat. Aus dieser für das Bundesgericht nach dem Gesagten verbindlichen Feststellung ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) folgt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden im Kanton St. Gallen befand und die Beschwerdeführerin dort also nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht unbeschränkt steuerpflichtig war.

## **E. 5**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass ihr eine Doppelbesteuerung drohe, wenn sie nun auch im Kanton St. Gallen der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen werde, nachdem sie im Kanton Zug bereits besteuert worden sei.

### **E. 5.1**

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. BGE 150 II 321 E. 4.2 ; 150 I 31 E. 4.1 ; 148 I 65 E. 3.1). Es ist mithin derjenige unter den angefochtenen kantonalen Entscheiden aufzuheben, der gegen die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstösst, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV entwickelt hat.

### **E. 5.2**

Die juristische Person ist zwar nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person aber am Ort der tatsächlichen Verwaltung, wenn dieser Ort und der Sitz auseinanderfallen. Der kantonalrechtliche Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird deshalb nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch eines anderen Kantons verdrängt, wenn feststeht, dass sich die tatsächliche Verwaltung an einem Ort in diesem Kanton abspielt (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.1; 146 II 111 E. 2.3.6; Urteil 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 ( BGE 150 II 321 E. 3.1).

Das Bundesgericht hat bereits eingehend dargelegt, dass und weshalb im Kollisionsfall dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vorrang zukommt (vgl. insbesondere Urteil 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286, mit zahlreichen Hinweisen). Es gibt keinen Grund, hiervon abzurücken (a.M. BRÜLISAUER, a.a.O., S. 133 ff.; PETER LOCHER, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 75/2020 S. 280).

### **E. 5.3**

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin lag in den Steuerperioden 2017 bis 2020 im Kanton St. Gallen, sodass sich dort das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin befand. Der Kanton Zug macht nicht geltend, dass die Beschwerdeführerin auf seinem Gebiet ein Nebensteuerdomizil unterhalten hätte. Seine

Veranlagungen für die Steuerperioden 2017 bis 2020, mit denen der Kanton Zug die Gewinne der Beschwerdeführerin umfassend besteuert hat, verletzen also die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung. Der Kanton Zug bringt nichts vor, was der Durchsetzung des verfassungsmässigen Anspruchs der Beschwerdeführerin auf Beseitigung der Doppelbesteuerung entgegenstehen würde.

#### **E. 6.1**

Nach dem Gesagten steht dem Kanton St. Gallen für die Steuerperioden 2017 bis 2021 das unbeschränkte Besteuerungsrecht zu, weil sich dort der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin befand. Die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen ist demnach abzuweisen. Die Beschwerde gegen den Kanton Zug ist dagegen gutzuheissen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug für die Steuerperioden 2017 bis 2020 sind aufzuheben und er ist zu verpflichten, die für diese Steuerperioden bezahlten Steuern der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

#### **E. 6.2**

Der Kanton Zug beantragt, dass ihm keine Kosten aufzuerlegen seien. Ihm kann nicht gefolgt werden. Soweit seine Veranlagungsverfügungen aufgehoben werden, gilt er als unterliegend und ist er deshalb kosten- und entschädigungspflichtig, zumal es um Vermögensinteressen geht (Art. 66 Abs. 1 und 4 sowie Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG ; Urteil 9C\_229/2023 vom 20. Juli 2023 E. 4.3). Zwar hat das Bundesgericht erwogen, dass von der Kostenverlegung nach dem Unterliegerprinzip abgewichen oder dem unterliegenden Kanton sogar eine Parteientschädigung zugesprochen werden kann, wenn sich die steuerpflichtige Person treuwidrig verhält (vgl. BGE 149 II 354 E. 5.2 und 5.3; Urteil 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 5.3, nicht publ. in: BGE 150 II 321 ). Der Kanton Zug zeigt aber nicht auf, inwiefern sich die Beschwerdeführerin ihm gegenüber treuwidrig verhalten haben soll. Ihm sind also nach Massgabe seines Unterliegens Kosten aufzuerlegen und er hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen. Die Beschwerdeführerin trägt demgegenüber die Gerichtskosten für das Verfahren betreffend den Kanton St. Gallen sowie anteilige Gerichtskosten für das Verfahren betreffend den Kanton Zug, soweit auf ihre Beschwerde nicht eingetreten werden kann (vgl. oben E. 1.3). Parteientschädigungen schuldet sie keine.

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