

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2025/82**

## **vom 4. Dezember 2025**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2025-12-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2025\\_82](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2025_82)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2025/82 du 4 décembre 2025

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2025/82 del 4 dicembre 2025

### **Regeste**

Photovoltaikanlage als Betriebsstätte; Steuerauscheidung; Art. 14 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 StG; Art. 7 StV; Art. 4 Abs. 2 DBG. Die AG mit ausserkantonalem Sitz bezweckt im Wesentlichen die Planung, den Bau und den Betrieb von Energieanlagen. Für die Annahme einer Betriebsstätte in Bezug auf Photovoltaikanlagen wird in einigen Kantonen – so auch im Kanton St. Gallen – auf eine erforderliche Mindestleistung von jährlich 500 kWp abgestellt. Gemäss langjähriger st. gallischer Praxis werden dabei mehrere Objekte einer Unternehmung pro Kanton kumuliert. Der Sitzkanton geht hingegen davon aus, dass jede Anlage für sich die Mindestgrenze von 500 kWp erreichen müsse und hat die Steuerpflichtige daher ebenfalls besteuert. Vorliegend sind sämtliche Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte im Kanton St. Gallen gegeben. Insbesondere erscheint ein Zusammenrechnen der Leistung aller Anlagen im Kanton sinnvoll, da auch der Betrieb mehrerer kleiner Anlagen auf Erwerb ausgerichtet sein kann. Die Sichtweise des Sitzkantons würde dagegen zu einer unerwünschten, gar innerkantonalen Zersplitterung des Steuersubstrats führen. Mittels einer systematischen Unterschreitung der Mindestgrenze hätten Unternehmen die Möglichkeit, durch zahlreiche einzelne PV-Anlagen eine steuerliche Begünstigung zu provozieren, indem sie ihren Sitz in steuergünstige Kantone verlegen und einer interkantonalen Steuerauscheidung am Ort der Anlagen entgehen könnten. Dies kann unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kaum Sinn und Zweck des Gesetzes sein (E. 2). Die einzelnen PV-Anlagen stellen als Bestandteil der Liegenschaft Teil des Anlagevermögens dar und werden als solches in der Jahresrechnung bilanziert und laufend abgeschrieben. Steuersystematisch betrachtet scheint es deshalb gerechtfertigt, bei den Photovoltaikanlagen – trotz mangelnder zivilrechtlicher Qualifikation als Grundstück – analog zu den Kapitalanlageliegenschaften eine objektmässige Steuerauscheidung vorzunehmen (E. 3). (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 4. Dezember 2025, I/1-2025/82). Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben (Verfahren B 2026/2)

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 20. Juni 2025 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher I/1-2025/82 2/12

Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

## E. 2

Im Rekursverfahren ist zunächst streitig, ob die Vorinstanz in Bezug auf die im Kanton St. Gallen gelegenen Photovoltaikanlagen zu Recht von einer Betriebsstätte ausgegangen ist und diese im Rahmen der Gewinn- und Kapitalsteuer besteuerte. a) Die Rekurrentin bringt vor, die Photovoltaikanlagen in den Gemeinden F.\_\_, G.\_\_, H.\_\_ und I.\_\_ [Kanton St. Gallen] seien auf fremden Dächern dauerhaft installiert und würden auf ihre Rechnung betrieben. Allerdings würden sie rein passiv betrieben und es bestehe kein eigenes Personal vor Ort, welches die Anlagen warte und unterhalte. Mangels gesetzlicher Grundlage liege im Kanton St. Gallen deshalb keine Betriebsstätte vor. Sofern eine PV- Anlage auch dann eine Betriebsstätte darstelle, wenn keine menschliche Arbeitskraft eingesetzt werde, stelle sich die Frage, ob das Erreichen einer bestimmten Grösse notwendig sei und ob diese Untergrenze von jedem einzelnen Objekt zu erreichen oder die installierte Leistung aller Anlagen im Kanton zusammenzurechnen sei. Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid damit, dass gemäss den gesetzlichen Grundlagen jede Photovoltaikanlage auch ohne den Einsatz menschlicher Arbeitskraft den Charakter einer festen Anlage aufweise und sich somit per se als Betriebsstätte qualifiziere, deren Gewinn interkantonal dem Belegenheitskanton auszuscheiden sei. Die Steuerverwaltung verzichte aus Gründen der Verwaltungsökonomie auf einen Besteuerungsanspruch zugunsten des Hauptsteuerdomizils, sofern die kumulierte Leistung aller Photovoltaikanlagen im Kanton die Grenze von 500 kWp nicht überschreite. Diese Praxis bestehe seit 2014 und lehne sich an die Praxen zahlreicher Steuerverwaltungen an. Gesamthaft würden alle Photovoltaikanlagen im Kanton St. Gallen mit 1'262.45 kWp die Grenze von 500 kWp jedoch deutlich überschreiten. Eine Ermittlung des Ausscheidungsanteils sei leicht möglich und der Gewinnanteil nicht unwesentlich. Die Betriebsstätte sei deshalb im Kanton St. Gallen zu besteuern. b) aa) Nach Art. 14 Abs. 1 lit. a StG sind Personen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton steuerpflichtig, wenn sie Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten. Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der oder durch welche die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 14 Abs. 3 StG). Präzisiert wird der Begriff in Art. 7 der Steuerverordnung (sGS 811.11), wonach Betriebsstätten insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, I/1-2025/82 3/12

ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer sind. Diese Definition stimmt mit Art. 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) überein. Die Regeln des st. gallischen Steuerrechts sind denn auch im Einklang mit den Vorgaben des Bundesrechts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung auszulegen und anzuwenden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt eine Betriebsstätte ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (vgl. BGE 134 I 303 E. 2.2). Voraussetzung bildet also das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung, wo eine Geschäftstätigkeit von einem gewissen Umfang ausgeübt wird. Ausgeklammert sind nebensächliche und untergeordnete Tätigkeiten. Damit wird vermieden, dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet. bb) Beim Contracting von Solaranlagen stellt der Gebäudeeigentümer dem Contractor eine ungenutzte (Dach-)Fläche über eine vereinbarte Laufzeit für die Finanzierung, die Planung, die Installation, den Betrieb und den Unterhalt einer

Photovoltaik-Anlage zur Verfügung. Regelmässig besteht zwischen den beiden ein Dachnutzungs- sowie allenfalls ein Strom- Liefervertrag. Während der Vertragsdauer verpflichtet sich der Contractor, den Solarstrom dem Kunden zu einem festgelegten Preis zu liefern. Im Gegenzug verpflichtet sich der Kunde, den vor Ort produzierten Solarstrom dem Contractor abzunehmen (TONI HESS, Besteuerung von Photovoltaikanlagen im Geschäftsvermögen, StR 78/2023, S. 808; SUTER/ VOGELSANG/ WARTMANN, Photovoltaikanlagen und Eigenverbrauch der produzierten Energie, EF 4/22, Ziff. 2.4). Vorliegend handelt es sich um ein solches Contracting-Modell: Die Rekurrentin bietet an, Photovoltaikanlagen auf fremden Dächern zu finanzieren, zu planen und zu installieren und den Gebäudeeigentümern hierfür eine jährliche Dachmiete zu bezahlen, ist im Gegenzug aber dazu berechtigt, die Erträge aus der Energieproduktion zu beziehen. c) Bei PV-Anlagen handelt es sich gewöhnlich zweifellos um körperliche und auf Dauer installierte Anlagen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Betriebsstättenbegriff. Auch die vorliegenden Solaranlagen wurden gemäss den entsprechenden Datenblättern "angebaut" und bereits vor Jahren in Betrieb genommen, womit sowohl die Körperlichkeit als auch die Dauerhaftigkeit gegeben sind (act. 2/10.5-10.9). Weiter wird für die Annahme einer Betriebsstätte eine ausreichende Verfügungsmacht über die Anlage vorausgesetzt, wobei die Stellung als Eigentümerin nicht zwingend notwendig ist (BGE 134 I 303 E. 4.1). Da sich der Contractor den permanenten Zugang zur Anlage sowie I/1-2025/82 4/12

die Möglichkeit, daran Reparaturen und dergleichen vorzunehmen, in der Regel vertraglich absichert, ist in der Praxis eine ausreichende Verfügungsmacht über die Solaranlage anzunehmen (SUTER/VOGELSANG/WARTMANN, a.a.O., Ziff. 4.1.4). Angesichts dessen, dass die Rekurrentin die Photovoltaikanlagen in ihrer Bilanz als Aktiven bilanziert und in der Erfolgsrechnung entsprechende Unterhalt- und Reparaturaufwände verzeichnet, ist hiervon auch im vorliegenden Fall auszugehen, sodass die Rekurrentin mangels anderslautender Hinweise ausreichende Verfügungsmacht über die Anlagen besitzt (vgl. act. 7/I/02). Etwas Gegenteiliges wird nicht vorgebracht. Schliesslich verlangt die Qualifizierung als Betriebsstätte, dass die Anlagen zum Unternehmen gehören und nicht zum Betrieb einer anderen, unabhängigen Unternehmung. Auch dies ist vorliegend gegeben. Anderweitige Anknüpfungspunkte sind nicht ersichtlich und werden von der Rekurrentin nicht geltend gemacht. d) Umstritten ist somit lediglich, ob für die Qualifizierung der Photovoltaikanlagen als Betriebsstätte der Einsatz menschlicher Arbeitskraft erforderlich ist (E. 2d/aa) und ob eine allfällige Mindestleistung von 500 kWp von jedem einzelnen Objekt zu erreichen oder die Leistung mehrerer Anlagen zusammenzurechnen ist (E. 2d/bb). aa) Entgegen den Darstellungen der Rekurrentin ist es für die Qualifizierung als Betriebsstätte nicht erforderlich, dass menschliche Arbeitskraft eingesetzt wird. Auch Anlagen und Einrichtungen, die nicht andauernd durch Personal bedient werden, können ein Ort sein, an dem sich die Tätigkeit des Unternehmens vollzieht. So können gemäss langjähriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch Warenautomaten, Leitungen, Stollen und sonstige Installationen eines Elektrizitätswerks eine Betriebsstätte begründen (DANIEL DE VRIES-REILINGH, in Zweifel/Beusch/de Vries-Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 11 N 19; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 10 N 6; BGE 29 I 8 E. 1-3, 30 I 637 E. 2; BGE 46 I 25 E. 4; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_235/2009 vom 30. Oktober 2009 E. 4). Die Tatsache, dass vorliegend kein Personal zwecks Wartung und Unterhaltung vor Ort ist, vermag die

Eigenschaft der Photovoltaikanlagen als Betriebsstätte deshalb nicht auszuschliessen. bb) Für das Vorliegen einer interkantonalen Betriebsstätte muss sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens in den ständigen Anlagen oder Einrichtungen abspielen. Die qualitative Wesentlichkeit verlangt, dass die Tätigkeit zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehört (BGE 134 I 303 E. 2.2; MARC VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, SStR 2015 Nr. 25, S. 363 m.w.H.). Die I/1-2025/82 5/12

Rekurrentin bezweckt, Energieanlagen zu planen, zu bauen und zu betreiben. Die entsprechenden Erträge aus dem Contracting und der Energieproduktion in den St. Galler Gemeinden F., G., H. und I. stellen somit zweifellos einen qualitativ wesentlichen Teil des Unternehmens dar. Die quantitative Wesentlichkeit will bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine unerträgliche Aufsplitterung der Steuerhoheit vermeiden. Diesbezüglich wird für Solaranlagen teilweise auf eine erforderliche Mindestleistung von jährlich 500 kWp abgestellt. Bezüglich Erreichens dieses Mindestwerts ist gemäss Auffassung der Steuerverwaltung des Kantons B. jede Anlage für sich zu beurteilen. Demgegenüber werden gemäss langjähriger st. gallischer Praxis, welche sich der Vorinstanz zufolge an jene zahlreicher anderer kantonaler Steuerverwaltungen anlehnt, mehrere Objekte einer Unternehmung pro Kanton kumuliert (vgl. MARTIN ROOS, Photovoltaikanlagen und Steuern 2015, Kanton Luzern, Slide 29, abrufbar unter [https://steuern.lu.ch/media/Steuern/Dokumente/Steuerseminare/2015/Steuerseminar\\_2015\\_Photovoltaik.pdf](https://steuern.lu.ch/media/Steuern/Dokumente/Steuerseminare/2015/Steuerseminar_2015_Photovoltaik.pdf), besucht am 18. Juli 2025). Für eine analoge Interpretation spricht auch die Formulierung des Bundesamts für Energie. Demzufolge mag eine interkantonale Ausscheidung nachvollziehbar erwünscht sein, wenn "in einem Kanton" eine Leistung von über 500 kWp erzielt wird (EnergieSchweiz, Bundesamt für Energie [BFE], Besteuerung von Solarstrom-Anlagen, Update, 30. November 2021, Ziff. 5.7). Diese Ansicht teilen sowohl SUTER/VOGELSANG/WARTMANN (a.a.O., Ziff. 4.1.4) als auch HESS (a.a.O., S. 826), wonach die installierte Leistung aller Anlagen im Kanton zusammengerechnet wird und für das einzelne Objekt keine Untergrenze zur Anwendung kommt. Durch diese Auslegung wird der Gewerbsmässigkeit genügend Rechnung getragen, da, wie vorliegend der Fall, auch der Betrieb mehrerer kleinerer Anlagen auf Erwerb ausgerichtet sein kann. Eine solche kantonsweite Betrachtungsweise für die Annahme einer interkantonalen Besteuerung erscheint sinnvoll und ist nicht willkürlich. Eine Einzelbetrachtung hätte demgegenüber im Extremfall zur Konsequenz, dass sich innerhalb desselben Kantons Solaranlagen befinden könnten, die sich als Betriebsstätte und somit als Nebensteuerdomizil qualifizieren, da sie den Mindestwert erreichen, zugleich aber auch solche, die knapp darunter liegen und folglich vom Hauptsteuerdomizil besteuert würden. Dies würde zu einer gänzlich unerwünschten, gar innerkantonalen Zersplitterung des Steuersubstrates führen. Mittels einer systematischen Unterschreitung der Mindestgrenze hätten Unternehmen zudem die Möglichkeit, durch zahlreiche einzelne PV-Anlagen eine steuerliche Begünstigung zu provozieren, indem sie ihren Sitz in steuergünstige Kantone verlegen und einer interkantonalen Steuerausscheidung am Ort der Anlagen entgehen könnten. Dies kann unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kaum Sinn und Zweck des Gesetzes sein, würde durch die Auslegung des Kantons B. zugunsten I/1-2025/82 6/12

einer Einzelbetrachtung der jeweiligen Photovoltaikanlagen aber geradezu begünstigt. Aus all diesen Gründen ist deshalb der Auffassung der Vorinstanz zu folgen, wonach für die Beurteilung der Mindestgrenzen die Leistung und die Grösse der einzelnen Solaranlagen zu addieren sind. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass andere Kantone unabhängig von einer Mindestgrenze eine Betriebsstätte annehmen, wenn Photovoltaikanlagen nicht am Geschäftsort bzw. am Sitz betrieben werden, und Einspeisevergütungen, Einmalvergütungen und sonstige Subventionen sowie Erträge aus Anlagen auf fremden Grundstücken im Rahmen einer interkantonalen Besteuerung der Betriebsstätte zuweisen (vgl. TaxInfo Kanton Bern, Photovoltaikanlagen im Geschäftsvermögen, Ziff. 4; Solothurner Steuerbuch, Betrieb einer Photovoltaikanlage, § 27 Nr. 4 Ziff. 5.2; Swisssolar, Bundesamt für Energie [BFE], Merkblatt Photovoltaik Nr. 9 S. 4). Vorliegend wird die geforderte Mindestleistung von 500 kWp für die Steuerperiode 2021 bei Addition sämtlicher PV-Anlagen innerhalb des Kantons St. Gallen mit insgesamt 1'262.45 kWp bei Weitem erreicht. Darüber hinaus geht aus der Erfolgsrechnung 2021 (act. 7/I/02) hervor, dass die Rekurrentin im umstrittenen Steuerjahr aus dem Contracting und der Energieproduktion im Kanton St. Gallen mitsamt den Vergütungen für Herkunftsnachweise Erträge von insgesamt Fr. 94'015.91 erwirtschaftete. Die Erträge im Kanton B. \_\_ belaufen sich auf Fr. 63'264.23. Im Vergleich stammen somit knapp 60% der Erträge aus den Anlagen im Kanton St. Gallen. Darüber hinaus bezog die Rekurrentin Einmalvergütungen für die beiden Photovoltaikanlagen in H. \_\_ und I. \_\_ im Umfang von insgesamt Fr. 447'213.60. Angesichts dessen ist vorliegend offensichtlich nicht von einer bloss untergeordneten und nebensächlichen Tätigkeit auszugehen. Neben der qualitativen Erheblichkeit ist somit auch die quantitative klar gegeben. e) Zusammenfassend sind sämtliche Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte als gegeben zu erachten, womit es sich bei den umstrittenen PV-Anlagen um eine Betriebsstätte der Rekurrentin handelt. Diese stellt ein sekundäres Steuerdomizil dar und begründet aufgrund der damit einhergehenden wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine Steuerpflicht im Kanton St. Gallen. Somit ist die Vorinstanz zu Recht von einer Betriebsstätte ausgegangen. Der Rekurs erweist sich diesbezüglich als nicht begründet und ist abzuweisen.

### **E. 3**

Weiter bringt die Rekurrentin vor, aus den unterschiedlichen Praxen der Kantone resultiere eine verfassungswidrige interkantonale Doppelbesteuerung, welche zu vermeiden sei.  
I/1-2025/82 7/12

a) Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung (sog. aktuelle Doppelbesteuerung) liegt vor, wenn die Steuersysteme von zwei oder mehreren Kantonen kollidieren, der gleiche Tatbestand in verschiedenen Kantonen von der gleichen oder einer ähnlichen Steuer erfasst wird (beispielsweise Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer), das gleiche Steuersubjekt (oder zwei in besonderem Masse verbundene Steuersubjekte, beispielsweise Ehemann und Ehefrau) betroffen ist, das gleiche Steuerobjekt erfasst wird und die Besteuerung die gleiche Bemessungsperiode betrifft (MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, 10. Aufl. 2020, S. 566). Von einer virtuellen Doppelbesteuerung ist demgegenüber auszugehen, wenn ein Kanton geltende Kollisionsnormen verletzt, seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (BGer 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.1). b) Bei einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist die entsprechende Steuerpflicht auf diejenigen Teile von Gewinn und Kapital der juristischen Person beschränkt, für die im Kanton nach

der Bestimmung über die wirtschaftliche Zugehörigkeit eine Steuerpflicht besteht, die folglich einem Geschäftsbetrieb, einer Betriebsstätte oder einem Grundstück zugerechnet werden können (Art. 73 f. StG; BGer 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.3.2). Der Gewinn und das Kapital werden diesfalls zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Art. 74 Abs. 1 StG; Art. 22 Abs. 3 StHG). Anwendbar ist das entsprechende Veranlagungsverfahrenrecht des betroffenen Kantons (Art. 2 Abs. 4 der Verordnung über die Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis [SR 642.141, abgekürzt: StHGV]; vgl. BEUSCH/MAYHALL, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], a.a.O., § 40 N 1 ff.). In jedem Kanton, in welchem eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht, ist somit eine eigene Steuerauscheidung vorzunehmen. Ziel und Zweck der interkantonalen Steuerauscheidung ist es, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Basel, Stand 2020, § 8 II C, Nr. 10). Die Steuerauscheidung zwischen dem Hauptsteuerdomizil und demjenigen des Betriebsstättenkantons erfolgt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Regel quotenmässig, sodass nur eine bestimmte Gewinn- bzw. Kapitalquote – welche sich aus dem Verhältnis des Gewinns bzw. der Aktiven der einzelnen Betriebsstätten zum Gesamtgewinn bzw. -kapital des ganzen Unternehmens ergibt – besteuert wird (BGE 146 II 111 E. 3.4 mit Hinweis auf BGE 103 Ia 233 E. 3b; HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 26 N 6 ff.). Die Summe der von I/1-2025/82 8/12

den beteiligten Kantonen für eine bestimmte Steuerperiode beanspruchten Quoten darf nicht mehr als 100% ausmachen. Andernfalls liegt eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung vor. Für die Quotenberechnung hat das Bundesgericht verschiedene Methoden entwickelt, wobei die direkte Methode grundsätzlich den Vorzug genießt. Bei dieser wird das Gesamtergebnis des interkantonalen Unternehmens anhand separat geführter Spartenbuchhaltungen quotenmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Sitzkanton verteilt. Vorausgesetzt ist jedoch, dass überhaupt separate Betriebsstättenbuchhaltungen vorliegen und die Betriebsstätten weitgehend selbständig operieren. Fehlt es hieran, kommt die indirekte Methode zur Anwendung. Bei dieser wird das Gesamtergebnis anhand von Hilfsfaktoren verteilt, welche sich nach der Art des interkantonalen Unternehmens bestimmen (BGE 146 II 111 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen). Bei Handelsunternehmen wird für die Gewinnsteuer der Umsatz als massgebendes Ausscheidungskriterium zur Quotenermittlung betrachtet, wobei sich die Ausscheidung auf den gesamten Gewinn mit Einschluss des neutralen Ertrags erstreckt. Als Hilfskriterium für die Kapitalausscheidung dienen die örtliche Nähe und die wirtschaftliche Beziehung eines Aktivums zum Sitz oder zur Betriebsstätte. Es wird unterschieden zwischen lokalisierten Aktiven, welche nach Beschaffenheit, Lage oder Bestimmung unmittelbar dem Sitz oder bestimmten Betriebsstätten dienen, Sitzaktiven, welche nur dem Sitz zugutekommen, und mobilen Konti, welche dem gesamten Unternehmen nützen. Debitoren, Wertschriften sowie Bankguthaben, die zusammengefasst als "flüssige Mittel" und "Forderungen" in der Bilanz erscheinen, werden in der Praxis als mobile Konti verstanden und werden bei reinen Handelsunternehmen dem Sitz zugewiesen (TEUSCHER/LOBSIGER, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], a.a.O., § 30 N 18 ff., 27 ff., § 31 N 32 ff.; § 32 N 13 ff.). Die objektmässige Ausscheidung bildet demgegenüber die Ausnahme und wird nur in Bezug auf Kapitalanlageliegenschaften

ausserhalb des Sitzkantons, bei Wertzuwachsge-  
winnen auf Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften sowie bei Liegenschaften des Umlaufvermögens ausserhalb des Sitz- bzw. Betriebsstättenkantons vorgenommen. Dabei wird das im Vermögenswert verkörperte Kapital bzw. der daraus erzielte Ertrag des Unternehmens grundsätzlich ohne Berücksichtigung des Gesamtkapitals bzw. -gewinns objektmässig demjenigen Kanton zur Besteuerung zugewiesen, in welchem der Vermögenswert liegt bzw. der Ertrag angefallen ist. Für die Gewinnsteuer hat dies zur Folge, dass Liegenschaftserträge, worunter alle Einkünfte fallen, die einem Unternehmen aufgrund seines Eigentums an der Liegenschaft oder eines damit verbundenen Rechts zufließen, dem Belegenheitskanton zugewiesen werden. Dasselbe gilt für entsprechende Gewinnungskosten, wozu insbesondere die Kosten des Unterhalts wie Reparatur- und Instandhaltungskosten, die Instandstellungskosten, soweit nicht aktiviert, die Betriebskosten oder die Abschreibungen I/1-2025/82 9/12

und Rückstellungen gehören. Im Rahmen der Kapitalsteuer werden in gleicher Weise die Liegenschaften dem Belegenheitskanton ausgeschieden, wohingegen die beweglichen Aktiven dem Hauptsteuerdomizil und die Schuldzinsen proportional im Verhältnis zu den Gesamtkapitalen verlegt werden (TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., § 30 N 18 ff., § 33 N 10, 15, 17; HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 28 N 16 ff). c) aa) Vorliegend wies die Vorinstanz der Rekurrentin für den Kanton St. Gallen im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung einen Gewinn von Fr. 313'000.– zu (act. 2/5). Die Steuerverwaltung des Kantons B.\_\_\_\_ veranlagte die Rekurrentin demgegenüber mit dem gesamten Reingewinn von Fr. 393'800.– (act. 2/3). Die Summe der von den beiden Kantonen beanspruchten Quoten beträgt insgesamt 179.5% des Reingewinns. Dadurch würde der Gewinn der Steuerperiode 2021 aktuell im Betrag von Fr. 313'000.– sowohl vom Haupt- als auch vom Nebensteuerdomizil besteuert, womit eine interkantonale Doppelbesteuerung bestünde. Daneben errechnete die Vorinstanz basierend auf den in ihrem Kantonsgebiet befindlichen Betriebsaktiven ein steuerbares Eigenkapital in Höhe von Fr. 208'000.– (act. 2/5). Die Steuerverwaltung des Kantons B.\_\_\_\_ wies dem Kanton St. Gallen aufgrund ihrer abweichenden Betriebsstättenpraxis demgegenüber ein steuerbares Kapital von nur Fr. 74'000.– zu und veranlagte die restlichen Fr. 961'000.– des Gesamtkapitals selbst (act. 2/3). Die Gesamtheit der von den beteiligten Kantonen für die Steuerperiode 2021 beanspruchten Quoten beträgt somit 112.9% des Kapitals, sodass auch diesbezüglich aufgrund der jetzigen Veranlagungsverfügungen eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung vorläge, namentlich in einem Betrag von Fr. 134'000.–. Indem die Rekurrentin beantragt, die vom Kanton St. Gallen zu steuernden Beträge seien der Ausscheidung des Kantons B.\_\_\_\_ anzupassen, verkennt sie jedoch, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei interkantonal konkurrenzierenden Steueransprüchen nicht dadurch erreicht wird, dass später einschätzende Kantone auf ihr Besteuerungsrecht zu verzichten haben. Gegen deren (letztinstanzlichen) Entscheide kann die Steuerpflichtige wegen interkantonaler Doppelbesteuerung aber die Beschwerde in öffentlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ergreifen und dabei auch die konkurrierende Veranlagung eines anderen Kantons miteinbeziehen, und zwar selbst dann, wenn diese Veranlagung bereits rechtskräftig ist (vgl. BGer 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1). bb) Die Vorinstanz nahm vorliegend eine ausführliche interkantonale und innerkommunale Gewinnausscheidung vor (act. 2/5). Den einzelnen St. Galler Gemeinden wies sie die dort erwirtschafteten Direktzuteilungen, Kapitalgewinne und Immobilienerträge sowie entsprechende Aufwände zu und ging insofern objektmässig vor, indem sie den auf dem Gebiet I/1-2025/82 10/12

des Kantons St. Gallen erzielten Ertrag besteuerte und die Differenz zu dem aus der Buchhaltung hervorgehenden Reingewinn zugunsten des Kantons B. ausschied. Gemäss feststehendem und soeben ausgeführtem Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts bildet die objektmässige Ausscheidung jedoch die Ausnahme und wird nur bei interkantonalen Unternehmen in Bezug auf Kapitalanlageliegenschaften, bei Wertzuwachs- gewinnen auf Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften sowie bei Liegenschaften des Um- laufvermögens ausserhalb des Sitz- bzw. Betriebsstättenkantons vorgenommen. Bei Be- triebsstätten findet demgegenüber praxismässig die quotenmässige Ausscheidungsme- thode Anwendung (vgl. E. 3b). Vorliegend begründen die im Kanton St. Gallen gelegenen Photovoltaikanlagen, wie ausführlich dargelegt wurde, eine Betriebsstätte (vgl. E. 2). Dabei handelt es sich jedoch um eine atypische Betriebsstätte, zumal die einzelnen PV-Anlagen als Bestandteil der Liegenschaft Teil des Anlagevermögens darstellen und als solches in der Jahresrechnung bilanziert und laufend abgeschrieben werden. Übliche Abschreibungen sowie Sofortabschreibungen von zugesprochenen Subventionen und Einmalvergütungen (vgl. ESTV Merkblatt A/1995 Ziff. 4) würden bei einer quotenmässigen Ausscheidung ent- sprechend der errechneten Gewinnquote auf den Betriebsstätten- und den Sitzkanton ver- teilt. Dies hätte jedoch nicht sachgerechte Verzerrungen zur Konsequenz, welche beispiele- weise mit den vorliegend erzielten Buchgewinnen aus dem Verkauf von PV-Anlagen noch verstärkt würden. Steuersystematisch betrachtet scheint es deshalb gerechtfertigt, bei den Photovoltaikanlagen – trotz mangelnder zivilrechtlicher Qualifikation als Grundstück – ana- log zu den Kapitalanlageliegenschaften eine objektmässige Steuerauscheidung vorzuneh- men. Die Rekurrentin hat denn auch die Wahl der Ausscheidungsmethode nicht gerügt. Insgesamt erweist sich die interkommunale Gewinnausscheidung der Vorinstanz – gestützt auf die detaillierte Aufstellung unter Berücksichtigung sämtlicher Erträge, Verwaltungskos- ten, Unterhaltskosten, Abschreibungen und Verkaufsgewinne sowie Einmalvergütungen (act. 7/I/04) – einzelfallbezogen jedenfalls nicht als willkürlich, sondern sachgerecht und plausibel. cc) Für die Steuerauscheidung des Kapitals hat die Vorinstanz die Immobilien sowie die lokalisierten Aktiven, bestehend aus den Buchwerten der im Kanton St. Gallen gelegenen Photovoltaikanlagen und dem Inventar des Restaurantbetriebes, ausgeschieden. Aufgrund der unmittelbaren örtlichen Nähe und der wirtschaftlichen Beziehung dieser Vermögens- werte zum Kanton St. Gallen ist ihre Zuweisung an den Betriebsstätten- bzw. Belegenheits- kanton sowohl nach der quotenmässigen als auch nach der objektmässigen Ausschei- dungsmethode nachvollziehbar. Die vorinstanzliche Kapitalausscheidung im Verhältnis die- ser Aktiven zu den Gesamtaktiven erweist sich somit unabhängig von der Wahl der Aus- scheidungsmethode als plausibel. Ohnehin hat die Rekurrentin auch diesbezüglich nicht I/1-2025/82 11/12

die Ausscheidung als solche, sondern vielmehr die daraus resultierende Doppelbesteue- rung gerügt. Demnach erweist sich auch die Kapitalausscheidung der Vorinstanz als nach- vollziehbar und nicht willkürlich. dd) Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass bei Photovoltaikanlagen die objektmäs- sige Steuerauscheidung aufgrund der Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalls sach- gerechter erscheint als die gemäss der bundesgerichtlichen Praxis für Betriebsstätten vor- gesehene quotenmässige Zuteilung. Demnach erweist sich die interkantonale und inner- kommunale Steuerauscheidung der Vorinstanz insgesamt als plausibel. Allfällige Berech- nungsfehler oder Falschzuweisungen sind nicht ersichtlich und wurden von der Rekurrentin auch nicht geltend gemacht. Aus diesem Grund ist der Rekurs vollständig abzuweisen.

#### **E. 4**

Die amtlichen Kosten sind nach Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– ist mit dem Kostenanteil der Rekurrentin zu verrechnen. Bei diesem Verfahrensausgang besteht kein Anspruch auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten im Rekursverfahren (Art. 98bis VRP; PK VRP/SG-LINDER, Art. 98bis N 16). Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe. 3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. I/1-2025/82 12/12

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