



**Fall-Nr.:** B 2018/18  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 08.09.2018  
**Entscheiddatum:** 08.09.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 08.09.2018**

**Steuerpflicht.** Die Beschwerdeführerin erhob gegen die Veranlagungsverfügungen 2008 und 2009 Einsprache. Da sie in jenem Verfahren auch die Steuerpflicht bestreiten kann, ist ein Rechtsschutzinteresse am Erlass einer Feststellungsverfügung betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 ist zu verneinen. Die Beschwerdeführerin verfügt im Kanton St. Gallen über Grundeigentum. Damit ist sie gestützt auf wirtschaftlicher Zugehörigkeit zumindest beschränkt steuerpflichtig im Kanton St. Gallen. Da die Frage, ob sie hier zudem unbeschränkt steuerpflichtig ist, den Umfang – und nicht den Bestand – der subjektiven Steuerpflicht betrifft, unterliegt die Beschwerdeführerin der Steuerhoheit des Kantons St. Gallen (Verwaltungsgericht, B 2018/18).

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Steiner; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

**A. \_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Thomas Butz, Internaz AG, Axensteinstrasse 8, Postfach 321,  
9004 St. Gallen,

gegen



**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Steuerpflicht (Nichteintreten)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** Die B.\_\_ AG mit Sitz in N.\_\_ wurde 1976 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. 2004 wurde sie in A.\_\_ AG umfirmiert und der Sitz nach O.\_\_ verlegt. Ihr Zweck ist der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Immobilien, Fahrzeugen, Booten etc. Am 7. Januar 2011 verlegte sie ihren Sitz von O.\_\_ nach P.\_\_/AR, worauf die Gesellschaft im Handelsregister des Kantons St. Gallen gelöscht wurde. In den Jahren 2012 und 2014 bis 2016 besass die A.\_\_ AG Liegenschaften im Kanton St. Gallen.

**B.** Die A.\_\_ AG reichte die Steuererklärungen aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und per 31. Dezember 2009 am 19. November 2009 bzw. am 2. Juni 2010 beim kantonalen Steueramt des Kantons St. Gallen ein. Nach weiteren



Abklärungen stellte das kantonale Steueramt der A.\_\_\_ AG mit Schreiben vom 5. bzw. 11. April 2017 Vorschläge für die Veranlagungen aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009 sowie Beweisaufgaben für 2010 bis 2012 zu. Am 24. April 2017 teilte die A.\_\_\_ AG mit, sie habe über alle Jahre hinweg im Kanton St. Gallen nur über ein Sekundärsteuerdomizil verfügt; ab 2006 sei die gesamte Infrastruktur (Verwaltung) in P.\_\_\_/AR domiziliert gewesen, weshalb ab dieser Zeit das Hauptsteuerdomizil der Gesellschaft nicht im Kanton St. Gallen liege. Falls das kantonale Steueramt einen anderen Standpunkt vertrete, werde um eine Feststellungsverfügung ersucht. Mit Schreiben vom 25. April 2017 stellte das kantonale Steueramt der A.\_\_\_ AG die Veranlagungsberechnungen 2008 und 2009 zu. Darin wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass kein Anspruch auf einen Vorentscheid bestehe, da die beschränkte Steuerpflicht unbestritten sei. Weiter würden in den nächsten Tagen die definitiven Veranlagungsverfügungen zugestellt mit den entsprechenden Angaben über die Rechtsmittel. Die Veranlagungsverfügungen wurden in der Folge am 27. April 2017 eröffnet. Gegen das Schreiben vom 25. April 2017 erhob die A.\_\_\_ AG Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 12. Dezember 2017 auf das Rechtsmittel nicht eintrat.

**C.** Die A.\_\_\_ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2017 (Vorinstanz) mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 12. Januar 2018 – mit Schreiben vom 16. Januar 2018 wurde eine bereinigte Fassung eingereicht – Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und das Steueramt sei anzuweisen, eine Feststellungsverfügung über den Ort des Hauptsteuerdomizils zu erstellen. Ausserdem seien alle weiteren Veranlagungshandlungen des Kantons St. Gallen bis zum Entscheid des Ortes der unbeschränkten Steuerpflicht (Hauptsteuerdomizil) zu sistieren.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 2. Februar 2018 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 28. Februar 2018 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen. Mit Eingabe vom 16. März 2018 nahm die Beschwerdeführerin zu den Eingaben der Vorinstanz und des Beschwerdegegners Stellung. Am 22. März 2018 äusserte sich der



Beschwerdegegner dazu. Am 28. März und 25. April 2018 gingen weitere Eingaben der Beschwerdeführerin ein.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1. [...]**

Anfechtungsgegenstand ist der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2017 betreffend Steuerpflicht. Dieser Entscheid bildet die sachliche Begrenzung des Anfechtungsverfahrens (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz 579). Das heisst, die Vorinstanz verzichtete auf die materielle Beurteilung der Anträge. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren kann daher ausschliesslich geprüft werden, ob die Vorinstanz zu Recht auf den Rekurs nicht eingetreten ist. Käme das Verwaltungsgericht zum Schluss, die Vorinstanz hätte auf den Rekurs eintreten müssen, so müsste es die Streitsache zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen. Nicht einzutreten ist daher auf den Antrag, der Beschwerdegegner sei anzuweisen, eine Feststellungsverfügung über den Ort des Hauptsteuerdomizils zu erstellen bzw. diese Domizilfrage zu beurteilen.

**2.** Streitig und zu prüfen ist ausschliesslich, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf den Rekurs eingetreten ist, mit welcher die Beschwerdeführerin beantragte, der Beschwerdegegner sei anzuweisen, eine Feststellungsverfügung betreffend die unbeschränkte Steuerpflicht der Jahre 2006 bis 2016 zu erlassen.

**2.1.** Ist die Steuerpflicht als solche strittig, kann bzw. muss hierüber in einer Feststellungsverfügung entschieden werden, die als selbständiger Vorentscheid weiterziehbar ist (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 399). Vorentscheide sind antizipierte Entscheide einer Rechtsfrage, die für den Abschluss des betreffenden Verfahrens von besonderer Bedeutung sind. Allgemein gilt dabei, dass ein Anspruch auf einen Feststellungsentscheid besteht, wenn dafür ein



schutzwürdiges Interesse geltend gemacht werden kann. Ein solches Interesse ist gegeben, wenn der Gesuchsteller darlegt, dass er an der Beseitigung einer Unklarheit über den Bestand, Nichtbestand oder Umfang öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten interessiert ist, weil er sonst Gefahr laufen würde, ihm nachteilige Massnahmen zu treffen oder zu unterlassen. Eine Feststellungsverfügung ist aber nur subsidiär, indem sie hinter die Möglichkeit der Ergreifung eines gestaltenden Rechtsmittels zurückzutreten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 95 ff. zu § 139).

Wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliegt, darf in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden. Der zur Veranlagung herangezogenen Person muss daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob sie einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliegt. Ein solcher Entscheid muss und darf demzufolge nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche, das heisst der Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage steht. Im Vorverfahren darf mithin nur darüber befunden werden, ob ein Betroffener im Kanton überhaupt – sei es kraft Wohnsitzes, Liegenschaftsbesitzes oder Betriebsstätte – subjektiv steuerpflichtig ist und damit letzten Endes, ob er über die einem Steuerpflichtigen zustehenden Rechte verfügt und die einem solchen auferlegten Verfahrenspflichten zu erfüllen hat. Ist diese Frage bejaht und bleibt lediglich streitig, ob eine der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist oder ob sich im konkreten Fall kein steuerbares Einkommen oder Vermögen im Kanton ergibt, so betrifft dies nicht den Bestand, sondern den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Wie auch immer diese Frage beantwortet wird, ändert nichts daran, dass der Steuerpflichtige der Steuerhoheit des Kantons unterliegt und er sich in das Einschätzungsverfahren einlassen muss, mit allen verfahrensrechtlichen Folgen, welche die Stellung als steuerpflichtige Person nach sich zieht (VerwGE ZH SB.2012.00171 vom 18. Dezember 2013 E. 3.2 mit Hinweis auf BGE 125 I 54 E. 1a, 62 I 75; VerwGE ZH SR.2016.00005 vom 22. Juni 2016 E. 3.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

**2.2.** Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen den Rekursentscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2017, welchem das Schreiben des Beschwerdegegners vom



25. April 2017 zugrunde liegt (vgl. act. 9/2/1). Die Verfahrensbeteiligten bestreiten nicht (mehr), dass dem Schreiben vom 25. April 2017 Verfügungscharakter zukommt, soweit damit ein Anspruch auf einen Vorentscheid verneint wurde, und dass die Vorinstanz das entsprechende Schreiben gestützt auf Art. 182 Abs. 3 StG als sog. Sprungrekurs entgegengenommen hat.

**2.2.1.** Der Beschwerdegegner hat am 27. April 2017 die Veranlagungsverfügungen für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009 eröffnet, wogegen die Beschwerdeführerin gemäss der im vorinstanzlichen Verfahren unbestrittenen Darstellung Einsprache erhoben hat. Die Vorinstanz erkannte daher zu Recht, dass die Beschwerdeführerin in jenem Verfahren auch die Steuerpflicht bestreiten kann. Ein Rechtsschutzinteresse am Erlass einer Feststellungsverfügung betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 ist folglich zu verneinen, weshalb die Vorinstanz in diesem Punkt zu Recht nicht auf den Rekurs eingetreten ist.

Im Übrigen setzte die Beschwerdeführerin selbst das entsprechende Veranlagungsverfahren in Gang, indem sie die Steuererklärungen aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und per 31. Dezember 2009 am 19. November 2009 bzw. am 2. Juni 2010 beim Beschwerdegegner eingereicht hatte (act. 9/10/I/01 und II/01). Sie kann sich daher nicht im Nachhinein darauf berufen, im Kanton St. Gallen überhaupt nicht steuerpflichtig zu sein. Ein solches Verhalten ist widersprüchlich und verdient keinen Schutz. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin am 23. April 2018 – wohlgermerkt nach Rechtshängigkeit der vorliegenden Beschwerde – der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden eine Steuererklärung für das Jahr 2008 zukommen liess (act. 20/1). Auffällig ist nebenbei, dass es sich dabei um die Steuererklärung 2016 handelt, bei welcher die Jahreszahl handschriftlich – von wem auch immer – auf 2008 abgeändert wurde (act. 20/2).

**2.2.2.** Unbestritten ist, dass die Veranlagungen 2006 und 2007 in Rechtskraft erwachsen sind. Da im abgeschlossenen Rechtsmittelsystem die Möglichkeit zur Erhebung einer Feststellungsverfügung nicht vorgesehen ist, ist ein Vorbescheid über



## St.Galler Gerichte

die Steuerpflicht nicht möglich. Die Vorinstanz verneinte deshalb die Rekurslegitimation auch hier zu Recht und trat entsprechend nicht auf den Rekurs ein.

**2.2.3.** Schliesslich ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen über Grundeigentum verfügt. Damit ist sie gestützt auf wirtschaftlicher Zugehörigkeit (vgl. Art. 72 Abs. 1 lit. c StG) zumindest beschränkt steuerpflichtig im Kanton St. Gallen. Da die Frage, ob sie hier zudem unbeschränkt steuerpflichtig ist, den Umfang – und nicht den Bestand – der subjektiven Steuerpflicht betrifft, unterliegt die Beschwerdeführerin der Steuerhoheit des Kantons St. Gallen. Die Beweisaufgabe des Beschwerdegegners für die Jahre 2010 bis 2012 ist daher nicht zu beanstanden, weshalb die Vorinstanz schliesslich auch in diesem Punkt zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat.

**2.3.** Aufgrund der vorstehenden Erwägungen steht fest, dass die Vorinstanz zu Recht nicht auf den Rekurs eingetreten ist, weshalb die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang erweist sich der Sistierungsantrag als hinfällig.

**3.** [...]

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

- 1.** Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
- 2.** Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500 unter Verrechnung mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses.
- 3.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

# Publikationsplattform

St.Galler Gerichte



Zürn

Blanc Gähwiler