



Fall-Nr.:	B 2020/131, B 2020/133
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	28.10.2020
Entscheiddatum:	08.10.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 08.10.2020

Steuerpflicht, Art. 127 Abs. 3 BV. Steuerentscheide sind zeitlich begrenzte Verwaltungsakte, die Bindungswirkung nur für die betreffende Steuerperiode erzeugen. Eine Ausnahme stellt allerdings die Feststellung einer dauernden, von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Steuerperiode grundsätzlich unabhängigen Rechtslage dar, wie beispielsweise der Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht. Auf einen rechtskräftigen Vorentscheid über die Steuerhoheit können die Verfahrensbeteiligten in folgenden Veranlagungsverfahren nicht zurückkommen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert haben. Der in Rechtskraft erwachsene Vorentscheid über das Steuerdomizil entfaltet dabei Wirkung bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheides laufenden Veranlagungsperiode und zieht auch bereits überblickbare künftige Umstände mit ein (Verwaltungsgericht, B 2020/131, B 2020/133).

Entscheid vom 8. Oktober 2020

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen



St.Galler Gerichte

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

Vorinstanz,

und

X.__ GmbH,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch AFL Treuhand- und Revisions AG, Gartenstrasse 2, 6302 Zug,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Nichteintreten (Steuerpflicht 2016-2018)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die X.__ GmbH mit Sitz in A.__/ZG ist seit dem 14. März 2012 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen. Ihr Zweck ist die Erbringung und der Verkauf von (...). Der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer hat seinen Wohnsitz in B.__/SG (vgl. Handelsregistrauszug, www.zefix.ch).

Aufgrund einer (internen) steueramtlichen Meldung Anfang März 2019, in welcher die Vermutung eines Scheinsteuermotivs der X.__ GmbH in A.__/ZG geäussert wurde (vgl. act. 5/6/I/00), tätigte das kantonale Steueramt Abklärungen über Sitz und Ort der



St.Galler Gerichte

tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft. In der Folge forderte es mit Schreiben vom 17. September 2019 die X.__ GmbH auf, verschiedene Unterlagen einzureichen, und hielt gleichzeitig fest, nach den Erkenntnissen des kantonalen Steueramts werde die Gesellschaft faktisch vom Kanton St. Gallen aus verwaltet (act. 5/6/I/01). Am 30. September 2019 reichte die X.__ GmbH die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahre 2016 und 2018 ein. Sie gab an, die weiteren gewünschten Unterlagen wie Mietverträge, Strom-, Betriebskosten- und Festnetztelefonieabrechnungen könnten nicht eingereicht werden, da solche nicht bestünden. Die Vereinbarung für den Firmensitz und die gelegentliche Büronutzung in A.__/ZG sei auf mündlicher Basis abgeschlossen worden (act. 5/6/I/02). Mit Verfügung vom 21. Oktober 2019 stellte das kantonale Steueramt fest, die X.__ GmbH unterliege seit dem 1. Januar 2015 im Kanton St. Gallen aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung der unbeschränkten Steuerpflicht (act. 5/6/I/03). Diese Feststellungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.

Mit Verfügungen vom 4. Dezember 2019 veranlagte das kantonale Steueramt die X.__ GmbH aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2015 bis 2018 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 120'400 (2015), CHF 169'000 (2016), CHF 133'400 (2017) bzw. CHF 0 (2018). Das steuerbare Kapital wurde für die Kantonssteuern 2015 auf CHF 183'000, für 2016 auf CHF 352'000, für 2017 auf CHF 486'000 und für 2018 auf CHF 467'000 festgelegt (act. 5/6/II/04-07). Mit Eingabe vom 3. Januar 2020 erhob die X.__ GmbH dagegen Einsprache und beantragte, die Steuerpflicht im Kanton St. Gallen sei vollumfänglich aufzuheben und die Besteuerung wie bis anhin vollumfänglich dem Kanton Zug zuzuweisen (act. 5/6/II/12). Mit Entscheid vom 18. Februar 2020 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache nicht ein im Wesentlichen mit der Begründung, die Feststellungsverfügung vom 21. Oktober 2019 sei nicht angefochten worden und in Rechtskraft erwachsen. Im Rahmen der Einsprache gegen die Steuerveranlagung könnten die Gegenstände der Feststellungsverfügung nicht mehr angefochten werden (act. 5/6/II/15). Dagegen erhob die X.__ GmbH Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 22. Juni 2020 die Rechtsmittel teilweise guthiess, den Nichteintretensentscheid für die Steuerjahre 2016 bis 2018 aufhob und die Sache zur weiteren Abklärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen und zu neuer Entscheidung an das kantonale Steueramt zurückwies (act. 2).

C.

Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 6. Juli 2020 Beschwerde



beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid vom 22. Juni 2020 sei aufzuheben, und der Einspracheentscheid vom 18. Februar 2020 sei zu bestätigen (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 8. Juli 2020 verwies die Vorinstanz im Wesentlichen auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde (act. 4). Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 3. August 2020 nahm die X.__ GmbH (Beschwerdegegnerin) Stellung zum Verfahren und trug ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde an (act. 7). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, sich zu den Vernehmlassungen der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin zu äussern (act. 8), wovon er keinen Gebrauch machte.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten ist – soweit notwendig – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

(Verfahrensvereinigung)

2.

(Eintreten)

3.

Umstritten ist, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid des Beschwerdeführers vom 18. Februar 2020 in Bezug auf die Steuerjahre 2016 bis 2018 zu Recht aufgehoben und die Sache zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuer Entscheidung an den Beschwerdeführer zurückgewiesen hat. Nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind hingegen die Veranlagungsverfügungen für die Kantonssteuern 2015 und für die direkte Bundessteuer 2015, nachdem die Vorinstanz hinsichtlich der Veranlagungen 2015 die entsprechenden Rechtsmittel abgewiesen und die Beschwerdegegnerin dagegen innert Frist keine Beschwerde erhoben hat. Es ist demnach einzig zu prüfen, ob durch die Feststellungsverfügung vom 21. Oktober 2019 die Frage des Steuerdomizils der Beschwerdegegnerin für die Steuerperioden 2016 bis 2018 ebenfalls bereits rechtskräftig entschieden ist.

3.1.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid im Wesentlichen aus, in der Verfügung vom 21. Oktober 2019 habe der Beschwerdeführer festgestellt, dass die



Beschwerdegegnerin seit dem 1. Januar 2015 im Kanton St. Gallen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Die Veranlagungen vom 4./6. Dezember 2019 umfassten die Jahre 2015 bis 2018. Dass die Feststellungsverfügung einen Zeitraum von vier Jahren umfasse, liesse sich dieser nicht entnehmen. Auch die Schreiben des Beschwerdeführers enthielten keinen Vermerk, dass die subjektive Steuerpflicht für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr geprüft und festgelegt werde. Die Feststellungsverfügung, wonach die subjektive Steuerpflicht ab 1. Januar 2015 gelte, habe grundsätzlich nur für die laufende Steuerperiode Gültigkeit; sie sei nicht auch für das Folgejahr rechtswirksam. Wolle die Steuerbehörde mehrere Steuerperioden in der Feststellungsverfügung regeln, so habe sie dies unmissverständlich festzuhalten (E. 3d des angefochtenen Entscheids). In der Vernehmlassung vom 8. Juli 2020 präziserte die Vorinstanz, im Hinblick auf die Rechtssicherheit scheine es zwingend, dass der massgebende Zeitraum einer Feststellungsverfügung klar definiert werde (act. 4).

Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, aus dem Schreiben vom 17. September 2019 betreffend Abklärung der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdegegnerin in B.__/SG gingen zwar nicht explizit die betroffenen Steuerperioden hervor. Sowohl aus der Einforderung von diversen Unterlagen ab dem Jahr 2016 als auch aus den Ausführungen in der Feststellungsverfügung könne indes implizit geschlossen werden, dass zumindest und jedenfalls die seit 2016 abgeschlossenen Steuerperioden (2016 bis 2018) von den Abklärungen betroffen seien. Davon sei auch die Beschwerdegegnerin ausgegangen, indem sie die Jahresrechnungen für die Jahre 2016 bis 2018 eingereicht habe. Auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bestimmten Feststellungsverfügungen, bei denen das Dispositiv lediglich den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht erwähne, die Steuerpflicht für sämtliche im Verfügungszeitpunkt bereits aufgelaufenen Steuerperioden (act. 1).

Die Beschwerdegegnerin stellt sich auf den Standpunkt, dass aus den ursprünglichen Unterlagen (Auskunftsbegehren und Feststellungsentscheid) nicht klar hervorgehe, dass eine Steuerpflicht über das Jahr 2015 hinaus geprüft bzw. verfügt worden sei. Es sei daher zu begrüssen, dass die Steuerverwaltung für die Jahre 2016 bis 2018 die Sachlage neu prüfen müsse. In der Sache halte sie im Übrigen daran fest, dass im Kanton St. Gallen keine Steuerpflicht gegeben sei. Insbesondere sei nie eine fundierte Abklärung – weder für das Jahr 2015 noch für die Folgejahre – erfolgt, welche eine Steuerpflicht im Kanton St. Gallen rechtfertige (act. 7).

3.2.

Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zum Doppelbesteuerungsverbot im



interkantonalen Verhältnis und zur Steuerpflicht juristischer Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 3a und 3b des angefochtenen Entscheids, act. 2). Demnach muss grundsätzlich in einem Vorentscheid (sog. Steuerdomizilentscheid) rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden, wenn eine in einem bestimmten Kanton zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des betreffenden Kantons bestreitet, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Es ist unzulässig und verstösst gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV), zu einer Veranlagung zu schreiten, obschon die pflichtige Person die Steuerhoheit bestritten hat. Das ergibt sich direkt aus dem verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und unabhängig davon, ob das kantonale Recht ein solches Domizilverfahren kennt oder nicht. Gegen den Vorentscheid kann der in Anspruch Genommene die kantonalen Rechtsmittel erheben und ans Bundesgericht gelangen (BGE 137 I 273 E. 3.3.2).

3.3.

Der Beschwerdeführer hat mit Entscheid vom 21. Oktober 2019 die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdegegnerin im Kanton St. Gallen seit dem 1. Januar 2015 festgestellt. Die Beschwerdegegnerin hat diesen Entscheid unangefochten in Rechtskraft erwachsen lassen und sich erst im Anschluss an die definitiven Veranlagungen vom 6. Dezember 2019 für die Steuerjahre 2015 bis 2018 zur Wehr gesetzt.

3.3.1.

Die Rechtskraft eines Steuerentscheides beschränkt sich auf das Dispositiv (die veranlagten Steuerfaktoren) und erfasst nicht auch die Begründung des Entscheids. Sie erstreckt sich grundsätzlich nur auf die Steuerperiode, auf welche sich der Entscheid bezieht. Entscheide über spätere Steuerperioden betreffen andere Steuerschuldverhältnisse und haben andere Steuerforderungen zum Gegenstand. Steuerentscheide sind zeitlich begrenzte Verwaltungsakte, die Bindungswirkung nur für die betreffende Steuerperiode erzeugen; die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten, umfassenden Überprüfung zugänglich. Eine Ausnahme stellt allerdings die Feststellung einer dauernden, von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Steuerperiode grundsätzlich unabhängigen Rechtslage dar, wie beispielsweise der Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht. In diesem Fall besteht Rechtskraftwirkung über eine bestimmte Steuerperiode hinaus. Auf einen rechtskräftigen Vorentscheid über die Steuerhoheit können die Verfahrensbeteiligten in



folgenden Veranlagungsverfahren nicht zurückkommen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert haben. Im Unterschied zu den periodischen Veranlagungen geht es diesfalls auch in den folgenden Jahren – vorbehaltlich der Änderung der tatsächlichen Verhältnisse – um einen identischen Streitgegenstand, der bereits verbindlich beurteilt wurde (vgl. M. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 26 Rz. 112 f.; M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N 3 zu Vor Art. 147-153a DBG).

Bestreitet der zur Veranlagung Herangezogene die Steuerhoheit des Kantons, so muss demnach zunächst über die Steuerhoheit entschieden und der Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht rechtskräftig werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Der dem Bürger zuerkannte Anspruch auf rechtskräftige Vorausbeurteilung der bestrittenen Steuerhoheit liegt zwar im Interesse des Steuerpflichtigen. Doch kann daraus umgekehrt nicht abgeleitet werden, der Steuerpflichtige, der einen solchen Vorentscheid über die Steuerhoheit bewirkt, könne im nachfolgenden Veranlagungsverfahren jederzeit auf den nach kantonalem Recht rechtskräftig gewordenen Vorentscheid zurückkommen. Einem solchen Vorgehen steht vielmehr die Rechtskraft jenes Entscheides entgegen. Gegen die im weiteren Veranlagungsverfahren ergangenen Hoheitsakte kann er sich deshalb nur noch zur Wehr setzen, soweit dadurch neue, noch nicht beurteilte Fragen des Doppelbesteuerungsrechts entstehen (vgl. BGE 115 Ia 73 E. 3). Der in Rechtskraft erwachsene Vorentscheid über das Steuerdomizil entfaltet dabei Wirkung bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheides laufenden Veranlagungsperiode und zieht auch bereits überblickbare künftige Umstände mit ein (vgl. StR 55/2000 S. 177 mit Hinweis auf BGE 123 I 289).

3.3.2.

Mit Schreiben vom 17. September 2019 forderte der Beschwerdeführer die Beschwerdegegnerin insbesondere auf, Betriebskosten-, Strom- und Festnetzabrechnungen jeweils ab 2016 sowie die Jahresrechnungen ab 2016 einzureichen (vgl. act. 5/6/I/01). Am 30. September 2019 reichte die Beschwerdegegnerin die Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 2016 und 2018, aus welchen jeweils die Vorjahre 2015 bzw. 2017 hervorgehen, ein (act. 5/6/I/02). In der Feststellungsverfügung vom 21. Oktober 2019 hielt das Steueramt sodann fest, dass sich am statutarischen Sitz keine feste und dauerhafte Geschäftseinrichtung befinde. Die einzige Räumlichkeit, welche diesen Kriterien gerecht werde, befinde sich in B. ___/ SG an der Adresse des geschäftsführenden Gesellschafters. In zeitlicher Hinsicht



St.Galler Gerichte

befinde sich die tatsächliche Verwaltung spätestens seit dem 1. Januar 2015 im Kanton St. Gallen (vgl. act. 5/6/I/03).

Aufgrund der Einforderung diverser Unterlagen im September 2019 ab dem Jahr 2016 durfte und musste die Beschwerdegegnerin davon ausgehen, dass mindestens die Steuerperiode 2016 von der Abklärung betroffen ist. Der Beschwerdeführer weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass davon auch die Beschwerdegegnerin ausgegangen ist, ansonsten sie nicht die Jahresrechnungen für die Jahre 2016 bis 2018 eingereicht hätte. Darüber hinaus sprechen die gewählten Formulierungen in der Feststellungsverfügung vom 21. Oktober 2019 in der Gegenwartsform ("ausgeübt wird", "befindet", "erfolgt") als auch die temporale Präposition "seit", mit welcher ein Zeitraum mit Beginn in der Vergangenheit und Dauer bis zur Gegenwart umschrieben wird, dafür, dass die Sachlage bis zum Zeitpunkt der Feststellung inbegriffen ist. Der Steuermozilentscheid der Veranlagungsbehörde vom 21. Oktober 2019, mit dem der Kanton St. Gallen das Besteuerungsrecht rückwirkend ab dem 1. Januar 2015 in Anspruch genommen hat, entfaltet schliesslich auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Wirkung bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheides laufenden Veranlagungsperiode. Der Entscheid, der in der Steuerperiode 2019 erging, betrifft somit die Zeit vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2018. Insoweit trat der Beschwerdeführer wegen Verspätung zu Recht nicht auf die Einsprache ein. Zwar behauptet die Beschwerdegegnerin im vorinstanzlichen Verfahren nebenbei, vom Kanton Zug für diese Jahre ebenfalls veranlagt worden zu sein. Belege für ihre Behauptungen legte sie jedoch nicht bei (vgl. zum Ganzen auch BGE 123 I 289 E. 1b-f).

3.4.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer mit Entscheid vom 18. Februar 2020 zu Recht nicht auf die Einsprache der Beschwerdegegnerin eingetreten ist. Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 22. Juni 2020 aufzuheben. Diese rechtliche Beurteilung ändert nichts daran, dass in Zukunft zumindest in den Erwägungen, noch besser im Dispositiv der Feststellungsverfügung ein entsprechender Hinweis begrüssenswert wäre, auf welche Steuerperioden sich die Feststellung bezieht, um Missverständnisse zu vermeiden.

4.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren von CHF 1'800 für



St.Galler Gerichte

das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'200 für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer, insgesamt also CHF 3'000, sind angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art.7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist zugleich von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und deren Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von insgesamt CHF 1'600 (je CHF 800) sind somit ebenfalls vollumfänglich der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2020/131 und B 2020/133 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2020/131 betreffend Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse 2016-2018 (Nichteintreten) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid vom 22. Juni 2020 aufgehoben, unter Bestätigung des Einspracheentscheids vom 18. Februar 2020.

3.

Die Beschwerde B 2020/133 betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse 2016-2018 (Nichteintreten) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid vom 22. Juni 2020 aufgehoben, unter Bestätigung des Einspracheentscheids vom 18. Februar 2020.

4.

Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren B 2020/131 und B 2020/133 von CHF 1'800 (Kantonssteuer) und von CHF 1'200 (direkte Bundessteuer) sowie die Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von insgesamt CHF 1'600 bezahlt die Beschwerdegegnerin.