



**Fall-Nr.:** B 2023/159  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 26.01.2024  
**Entscheiddatum:** 18.12.2023

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 18.12.2023**

**Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Art. 20 Abs. 1 StHG und Art. 71 StG. Das Hauptsteuerdomizil befindet sich grundsätzlich am Sitz der juristischen Person. Da-von ist abzuweichen, wenn dem Sitz ein Ort in einem anderen Kanton gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Für den Fall, dass Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht übereinstimmen, hat damit nicht der Sitz Vorrang, sondern der Ort der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Person. Da es sich beim statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin um ein blosses Briefkastendomizil handelte und sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohnsitz ihres einzigen Geschäftsführers im Kanton St. Gallen befand, ist ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen zu verorten (Verwaltungsgericht B 2023/159). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 26. Februar 2025 abgewiesen (Verfahren 9C\_73/2024).**

#### **Entscheid vom 18. Dezember 2023**

##### Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

##### Verfahrensbeteiligte

**A.\_\_\_ GmbH,**

**Beschwerdeführerin,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Thomas Stadelmann, Locher Kobler Stadelmann,  
Museumstrasse 35, 9004 St. Gallen,

gegen

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

**Vorinstanz,**

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

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Steuerpflicht (Gewinn- und Kapitalsteuer) ab 1. Januar 2017 bis 31. Dezember  
2021**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

#### **A.**

Die A.\_\_ GmbH hat ihren Sitz im Kanton Zug (vom \_\_. Januar 201\_\_ bis \_\_. \_\_ 2022 in X.\_\_, seit dem \_\_. \_\_ 2023 in Z.\_\_; Datum Tagebucheinträge). Sie bezweckt den Handel mit Soft- und Hardware. Als einziger Geschäftsführer amtet B.\_\_, wohnhaft an der C.\_\_-strasse 001\_\_, Y.\_\_ (act. 7.6-I/30, S. 6) im Kanton St. Gallen. Einzige Gesellschafterin ist die D.\_\_ GmbH mit Sitz in Y.\_\_, Kanton St. Gallen (Domizil an der C.\_\_-strasse 001\_\_); einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist B.\_\_; siehe zum Ganzen die jeweiligen Einträge im Handelsregister).

Das Steueramt teilte der A.\_\_ GmbH am 22. Januar 2021 mit, Abklärungen zu deren Steuerpflicht im Kanton St. Gallen vorzunehmen, und ersuchte sie hierfür um Beantwortung verschiedener Fragen und Einreichung verschiedener Belege (act. 7.6-I/1). Hierzu nahm diese am 30. März 2021 Stellung (act. 7.6-I/5). Am 14. April 2021 fand eine mündliche Besprechung zwischen dem zuständigen Steuerkommissär und dem



## St.Galler Gerichte

(damaligen) Rechtsvertreter der A.\_\_\_ GmbH statt (act. 7.6-I/8), in deren Folge sich ein Schriftenwechsel entspannt (siehe act. 7.6-I/14 ff., insbesondere die Stellungnahme vom 28. November 2021, act. 7.6-I/27).

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2021 stellte das kantonale Steueramt fest, dass die A.\_\_\_ GmbH aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung (C.\_\_\_-strasse 001\_, Y.\_\_\_) ab 1. Januar 2017 «bis heute» im Kanton St. Gallen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege (act. 7.6-I/30).

### **B.**

Die dagegen am 4. Januar 2022 erhobene Einsprache der A.\_\_\_ GmbH (act. 7.6-I/38; siehe zum unterzeichneten Exemplar act. 7.6-I/45 und zur ergänzenden Begründung vom 14. Januar 2022 act. 7.6-I/46) wies das kantonale Steueramt nach erfolglos gebliebenen Vergleichsbemühungen (act. 7.6-I/48 ff.) und weiteren vorgenommenen Abklärungen (act. 7.6-I/50 ff.) ab (Einspracheentscheid vom 13. April 2022, act. 7.6-I/55).

### **C.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 13. April 2022 erhob die A.\_\_\_ GmbH am 12. Mai 2022 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte in der Hauptsache, der angefochtene Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie ihr Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton St. Gallen habe und deshalb dort keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterliege; eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung bezüglich Besteuerung einer allfälligen Betriebsstätte im Kanton St. Gallen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge (act. 7.1; siehe auch die Stellungnahme vom 22. Juni 2022, act. 7.8).

Mit Entscheid I/1-2022/104 vom 3. Juli 2023 stellte die Verwaltungsrekurskommission für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2021 fest, dass die A.\_\_\_ GmbH im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig sei; entsprechend wies sie den Rekurs ab. Zusammengefasst gelangte die Verwaltungsrekurskommission dabei zur Auffassung, dass sich das geschäftliche Zentrum der A.\_\_\_ GmbH in den streitigen Jahren 2017 bis 2021 in Y.\_\_\_, Kanton St. Gallen, befunden habe. Beim Büro an der E.\_\_\_-strasse 002 in X.\_\_\_ habe es sich um ein Briefkastendomizil gehandelt (act. 2).

### **D.**

Am 7. August 2023 erhob die A.\_\_\_ GmbH (fortan Beschwerdeführerin) gegen den Rekursentscheid der Verwaltungsrekurskommission (fortan Vorinstanz) I/1-2022/104



vom 3. Juli 2023 (versandt am 7. Juli 2023) Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, der angefochtene Rekursentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie ihr Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton St. Gallen habe und deshalb dort keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterliege; eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an das kantonale Steueramt (fortan Beschwerdegegner) zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Im Wesentlichen rügte die Beschwerdeführerin eine unrichtige bzw. unvollständige Sachverhaltsfeststellung. Die Vorinstanz habe namentlich dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass die Arbeiten mehrheitlich am Geschäftsort der Klienten stattfänden und diese überwiegend in der Zentralschweiz und im Grossraum W. \_\_ angesiedelt seien. Die Beschwerdeführerin sieht sodann ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da die Vorinstanz keinen Augenschein durchgeführt habe. In rechtlicher Hinsicht bemängelt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz sei bei der Ermittlung des Hauptsteuerdomizils zu Unrecht vom Vorrang des Orts der tatsächlichen Verwaltung ausgegangen. Massgebend sei der statutarische Sitz. Ausserdem habe die Vorinstanz bei den von ihr mit Blick auf das Hauptsteuerdomizil gezogenen Schlüssen die Normentheorie ungenügend beachtet (act. 1).

Die Vorinstanz teilte am 24. August 2023 mit, auf eine Stellungnahme zu verzichten (act. 6).

Unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Rekursentscheids und des Einspracheentscheids vom 13. April 2022 beantragte der Beschwerdegegner am 14. September 2023 die Abweisung der Beschwerde (act. 9).

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

#### **1.**

Streitgegenstand bildet die Steuerpflicht (Gewinn- und Kapitalsteuer) der Beschwerdeführerin für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung der Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde gegen den am 7. Juli 2023 versandten Rekursentscheid wurde am 7. August 2023 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in



Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### 2.

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil die Vorinstanz zu Unrecht auf die Durchführung eines Augenscheins verzichtet habe (act. 1, Rz 11 ff.).

#### 2.1.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) umfasst unter anderem das Recht auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel, sofern diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen (BGE 141 I 64 E. 3.3). Ein Beweismittel ist tauglich, wenn es geeignet ist, den rechtserheblichen Sachverhalt zu erhellen, bzw. untauglich, wenn es eine für die rechtliche Beurteilung unerhebliche Frage betrifft (BGer 2C\_940/2021 vom 20. September 2022 E. 3.1). Die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 41 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, und Art. 166 StG). Das Gericht kann aber auf die Abnahme von Beweisen verzichten, wenn es aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und annehmen kann, diese werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert («antizipierte Beweiswürdigung»; siehe etwa BGer 9C\_718/2022 vom 8. Juni 2023 E. 4.1 mit Hinweis auf BGE 140 I 285 E. 6.3.1).

#### 2.2.

Die Beschwerdeführerin beantragte im Rekursverfahren einzig unter dem Aspekt der Infrastruktur einen Augenschein in X.\_\_ und in Z.\_\_ (act. 7.1, Rz 12 bis Rz 16, und act. 7.8, Rz 5).

Sie legt jedoch weder überzeugend dar noch ist ersichtlich, dass eine persönliche Wahrnehmung vor Ort im Vergleich zu den aktenkundigen Fotos (act. 7.2.5 f. und act. 7.6-I/52) ein anderes Bild zur Infrastruktur und deren Nutzungsintensität liefern könnte. Im Übrigen hielt die Beschwerdeführerin weitere Fotos und/oder Grundrisspläne für «völlig ungeeignet» (act. 7.8, Rz 4), zusätzliche Erkenntnisse zur Infrastrukturnutzung zu liefern. Damit brachte sie selbst zum Ausdruck, dass der visuelle Abklärungsbedarf bereits ausgeschöpft ist. In diesem Sinn äusserte sich die Beschwerdeführerin denn auch schon am 15. März 2022, als sie angab, der



Sachverhalt sei schon hinlänglich erläutert worden und «ausser dem Arbeitsplatz» gäbe es nichts zu sehen (act. 7.6-I/51). Sodann hat die Beschwerdeführerin ihre Büroräumlichkeit bzw. ihre Domiziladresse inzwischen gewechselt (seit \_\_. \_\_ 2022 [Datum Tagebucheintrag]: F.\_\_-strasse 003\_, Z.\_\_; siehe Handelsregistereintrag), womit ein Augenschein der ohnehin von ihr nicht mehr benutzten Räume in X.\_\_ im Vergleich zu den aktenkundigen Fotos keinen informativen Mehrwert verspricht. Im Übrigen stehen im vorliegenden Verfahren die Steuerperioden 2017 bis 2021 zur Debatte, so dass ohnehin fraglich ist, inwiefern aufgrund eines Augenscheins im Jahr 2023 aussagekräftige Informationen gewonnen könnten. Vor diesem Hintergrund ist insgesamt nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz mangels zusätzlichen Erkenntnisgewinns in antizipierter Beweiswürdigung auf weitere Abklärungen – sei es nun in Form eines Augenscheins oder einer Partei- bzw. Zeugenbefragung – verzichtet hat.

### 3.

In der Sache umstritten und nachfolgend zu prüfen ist die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021.

#### 3.1.

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton befindet (Art. 20 Abs. 1 StHG sowie Art. 71 StG). Nach der Rechtsprechung befindet sich das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am Sitz der juristischen Person. Davon ist abzuweichen, wenn dem Sitz im anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht (BGer 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.4 m.w.H.). Für den seltenen Fall, dass Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht übereinstimmen, hat damit nicht der Sitz Vorrang, sondern der Ort der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Person (BGE 146 II 111 E. 2.3.6). In anderen Worten soll das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person dort zu liegen kommen, wo sich der wirkliche, tatsächliche Mittelpunkt der ökonomischen Existenz befindet und nicht am willkürlich gewählten formellen Sitz (vgl. Urteil 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.2 m.w.H.). Ansonsten wäre es den juristischen Personen möglich, ihre steuerlichen Verhältnisse in künstlicher, sachlich nicht begründbarer Weise zu regeln, was sich mit dem Wesen des Steuerrechts nicht verträgt.



Entgegen der Beschwerdeführerin (act. 1, Rz 16) besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, die – in der Sache entgegen punktuellen anderslautenden Lehrmeinungen überzeugenden und inzwischen auch gefestigten – Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesgerichts zum Vorrang des Orts der tatsächlichen Verwaltung (vgl. statt vieler BGer 9C\_675/2021 vom 21. August 2023 E. 3.3; 9C\_133/2023 vom 22. Juni 2023 E. 3.2; 2C\_895/2019 vom 30. November 2020 E. 4.1) in Frage zu stellen.

### 3.2.

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird, die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Nicht erforderlich ist, dass sich dort eine feste Geschäftseinrichtung oder Personal befindet. Ist dem aber so, kann dies ein Indiz für den Ort der wirklichen Leitung sein. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Die Träger der tatsächlichen Verwaltung sind regelmässig die zur Geschäftsführung autorisierten Personen. Mit der Geschäftsleitung bzw. der tatsächlichen Verwaltung ist nicht die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane gemeint, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers befinden (siehe zum Ganzen VerwGE B 2022/108 vom 22. September 2022 E. 3.1, zweiter Absatz mit weiteren Hinweisen; siehe auch BGer 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 3.1 f.). Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil im Weiteren der Ort, an dem die Post effektiv bearbeitet und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an dem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefone jedoch von einem Beauftragten, z.B. einem Rechtsanwalt oder Treuhänder, regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet. Letzteres bezeichnet einen Sitz, der den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht, als künstlich erschaffen erscheint und deshalb nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt. Kaum denkbar ist zudem, dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten im Auftragsverhältnis ausgeübt wird, weshalb der Sitz eines Dritten praxisgemäss nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt (BGer 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1 mit Hinweisen siehe zum Ganzen VerwGE B 2022/108 vom 22. September 2022 E. 3.1,



erster Absatz, mit weiteren Hinweisen; bestätigt im BGer 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 3.1 ff.).

### 3.3.

Die Veranlagungsbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen. Demgemäss ist der steuerrechtliche (Wohn-)Sitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Erscheint aber der von der Steuerbehörde angenommene Sitz bzw. Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im Kanton als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und der steuerpflichtigen Person obliegt es, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGer 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 5.1).

Diese Regeln der Beweislastverteilung gelten auch dann, wenn es – wie im vorliegend zu beurteilenden Fall – Schwierigkeiten bereitet, den geografischen Mittelpunkt der ökonomischen Existenz einer Gesellschaft zu bestimmen, z.B. wenn deren zweckgemässe Tätigkeit in der Erbringung digitaler, weitgehend automatisierter Dienstleistungen besteht. Wenn in solchen Fällen ein Kanton die Besteuerungskompetenz für sich in Anspruch nimmt, weil die tatsächliche Verwaltung der steuerpflichtigen Gesellschaft sich nicht an deren Sitz befindet, sondern am Wohnsitz des geschäftsführenden Gesellschafters, so trägt der betreffende Kanton dafür die Beweislast. Er hat also zu belegen, dass die Gesellschaft vom Wohnsitz des Geschäftsführers aus tatsächlich verwaltet wird und dort den Schwerpunkt ihrer Geschäftstätigkeit hat. Dabei kann es nicht genügen, nur zu belegen, dass am Ort des Sitzes ein blosses Briefkastendomizil bestehe, woraus dann sozusagen zwingend zu schliessen wäre, dass die tatsächliche Verwaltung vom Wohnsitz des Geschäftsführers aus erfolge. Bleibt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände (einschliesslich der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person) ungewiss, wo eine Gesellschaft tatsächlich verwaltet wird, so ist zum Nachteil des Kantons, der sich auf die tatsächliche Verwaltung in seinem Gebiet beruft, davon auszugehen, dass die tatsächliche Verwaltung am Sitz der Gesellschaft erfolgt (BGer 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 5.1.1 mit Hinweisen).



### 4.

In einem ersten Schritt ist die Frage zu beantworten, ob die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021 am Ort des statutarischen Sitzes in X.\_\_ erfolgte.

#### 4.1.

Die (ehemaligen) Büroräume in X.\_\_ befinden sich gemäss Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin «in den Räumlichkeiten der Eltern [G.\_\_ und H.\_\_] des Inhabers der I.\_\_ GmbH [J.\_\_]». In denselben Räumen an der E.\_\_-strasse 002\_\_ arbeitet das Partnerunternehmen der Beschwerdeführerin, die I.\_\_ GmbH (act. 7.6-I/27, S. 3 des Schreibens vom 28. November 2021).

#### 4.2.

Der Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und den Vermietern (G.\_\_ und H.\_\_, wohnhaft E.\_\_-strasse 002\_\_, X.\_\_) wurde am 21. Dezember 2012 in rein mündlicher Form geschlossen. Eine schriftliche Version der Vereinbarung wurde erst aufgrund des vorliegend zur Beurteilung stehenden Streits über den Ort der Steuerpflicht am 26. Februar 2021 ausfertigt. Der Mietzins wurde darin auf CHF 100 «(pauschal) je Jahr» festgelegt, «wobei der Mietzins spätestens am Ende der Mietzeit zu bezahlen ist» (siehe zum Ganzen Beilage zu act. 7.6-I/27). Aufgrund des «pauschal» vereinbarten Mietzinses und mangels weiterer Regelung zu den Nebenkosten (einzig die Reinigung der Mietsache wurde der Beschwerdeführerin als Mieterin auferlegt) fielen für die Beschwerdeführerin keine Nebenkosten an (Art. 257a Abs. 2 des Obligationenrechts, SR 220, OR). Diese Verhältnisse tragen deutliche Züge einer Gefälligkeitsvereinbarung und sprechen klar gegen eine effektive Vermietung einer Büroräumlichkeit, die über ein Briefkastendomizil hinausginge (vgl. BGer 2C\_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 5.1 und E. 5.3). In das Bild eines blossen Briefkastendomizils passt denn auch, dass im Mietvertrag das Mietobjekt nicht näher konkretisiert wird («Vermietet wird eine Büroräumlichkeit an der E.\_\_-strasse 002\_\_ [...]») und die Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer gemäss eigenen Angaben über keinen Schlüssel zu einem Büro an der E.\_\_-strasse 002\_\_ verfügten (act. 7.6-I/51). Im Übrigen besteht offenbar auch keine Abmachung über die Nutzung eines Parkplatzes für den mit dem Auto reisenden Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (siehe hierzu act. 7.6-I/45, S. 3) und es wird dort auch kein Personal beschäftigt.

#### 4.3.

Des Weiteren wurden die Büroräume an der E.\_\_-strasse 002\_\_, X.\_\_, offenbar auch nicht für die Kundenbetreuung und Dienstleistungserbringung genutzt. Generell wurden die Schulungen «in den Räumlichkeiten der K.\_\_ GmbH» (Domiziladresse in V.\_\_,



Kanton Luzern; siehe Eintrag im Handelsregister) oder vor Ort bei den Kunden («Hauptgebiete sind W.\_\_, U.\_\_ und T.\_\_») und damit nicht an der E.\_\_-strasse 002\_\_, X.\_\_, durchgeführt (act. 7.6-I/27, S. 1 f. des Schreibens vom 28. November 2021). An dieser Sichtweise vermag die Angabe der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, dass Schulungen auch in X.\_\_ durchgeführt würden. Einerseits wurden diese nicht belegt – auch nicht im Beschwerdeverfahren – und andererseits soll es sich hierbei ohnehin bloss um «wenige und kürzere Schulungen», «z.B. L.\_\_-Schulungen», handeln (act. 7.6-I/27, S. 3 unten des Schreibens vom 28. November 2021; siehe hierzu auch die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz in E. 3c/cc des angefochtenen Entscheids, act. 2). Auch die mehrmals wöchentlich stattfindenden Sitzungen mit den Subunternehmen werden nicht an der E.\_\_-strasse 002\_\_, X.\_\_, sondern «im Raum X.-\_ oder W.\_\_» «mit einem Morgenessen» ab 5:45 Uhr abgehalten (siehe zum Ganzen die Angaben der Beschwerdeführerin in act. 7.6-I/27, S. 2 ff. des Schreibens vom 28. November 2021 [insbesondere S. 4]; siehe auch act. 7.6-I/45, S. 2 f.). Soweit die Beschwerdeführerin mit Blick auf das Büro an der E.\_\_-strasse 002\_\_ ohne nähere Begründung vorbringt, es sei «zwecks produktivitätssteigernder Rückzugsmöglichkeit mit grosser Bildschirmfläche» «unabdingbar» (act. 1, Rz 9), ist festzustellen, dass sich aus dem vom Geschäftsführer eingereichten Foto keine entsprechende Ausstattung mit einem grossen Monitor ergibt (act. 7.2.5).

#### 4.4.

Ein zusätzliches Indiz für ein blosses Briefkastendomizil in X.\_\_ bildet die Tatsache, dass die an das (formelle) Domizil adressierte Post nicht dort (siehe zur Bedeutung dieses Umstands E. 3.2 hiervor und BGer 9C\_722/2022 vom 6. November 2023 E. 3.3.1), sondern am Wohnsitz des Geschäftsführers in Y.\_\_ zugestellt und dort effektiv bearbeitet wurde (siehe hierzu bereits die Ausführungen des Beschwerdegegners in act. 7.6-I/30, S. 6 oben, sowie die diversen Dokumente betreffend Sendungsverfolgung etwa in act. 7.6-I/1 und act. 7.6-I/30). Diese von der Domiziladresse abweichende Zustellungsform wird gemäss Angaben des Geschäftsführers «seit Jahren» so gepflegt (act. 7.6-I/38, S. 11 der Einsprache vom 4. Januar 2022).

#### 4.5.

Aus der von der Beschwerdeführerin beigebrachten Fotografie der Räumlichkeiten in X.\_\_ (act. 7.6-I/52 und act. 7.2.5) ergibt sich lediglich, dass – eher spartanisch eingerichtete – Büros an der E.\_\_-strasse 002\_\_ vorhanden sind. Als blosser Momentaufnahme lässt sie keine Aussage über die Frequenz und Intensität der Nutzung zu; jedenfalls können keine Aussagen getroffen werden, welche die



zahlreichen Indizien für ein Briefkastendomizil in Frage stellen würden. Anzufügen bleibt, dass sich aus der auffällig stark fokussierenden Fotografie des am Wohnsitz von B.\_\_ liegenden Büros in Y.\_\_ deutliche Hinweise auf eine vergleichsweise stärkere Nutzung ergeben (etwa Kopfhörerstation mit ausgerichtetem Display, Getränkeflasche und Stifte; act. 7.6-I/52, S. 2).

### 4.6.

Insgesamt besteht eine Vielzahl von Indizien, die sich zum Bild eines Briefkastendomizils an der E.\_\_-strasse 002\_, X.\_\_, verdichten. Von weiteren Abklärungen (vgl. hierzu act. 1, Rz 5 und Rz 28), insbesondere vom Augenschein der infolge Sitzwechsels ohnehin nicht mehr benutzten Räume in X.\_\_, sind keine zusätzlichen Erkenntnisse zur Nutzungsfrequenz und -intensität zu erwarten, weshalb darauf zu verzichten ist (antizipierte Beweiswürdigung; siehe E. 2.1 hiervor). Ausserdem stehen im vorliegenden Verfahren die Steuerperioden 2017 bis 2021 zur Debatte, so dass ohnehin fraglich ist, inwiefern aufgrund eines Augenscheins im Jahr 2023 aussagekräftige Informationen gewonnen werden könnten (vgl. auch E. 2.2 hiervor). Der von der Beschwerdeführerin ebenfalls beantragte Zeugenbeweis führt nicht weiter: Von B.\_\_ liegen bereits schriftlich fixierte Aussagen vor, weshalb zusätzlicher Erkenntnisgewinn nicht zu erwarten ist; und die sonst vorgeschlagenen Personen stehen B.\_\_ nahe, weshalb von ihnen kaum ein unbeeinflusstes Zeugnis zu erwarten wäre (vgl. BGer 2C\_785/2011 vom 1. März 2012 E. 3.4). Abgesehen davon ist der Zeugenbeweis im Steuerverfahren ohnehin nur ausnahmsweise zulässig (vgl. BGer 2C\_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3).

### 5.

Nachdem sich der statutarisch (ehemals) festgelegte Sitz an der E.\_\_-strasse 002\_., X.\_\_, als blosses Briefkastendomizil erweist, ist für den hier interessierenden Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021 zu prüfen, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hatte bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wurde.

### 5.1.

Die Leistungen der Beschwerdeführerin werden hauptsächlich mobil und bei den Kunden vor Ort erbracht (act. 1, Rz 9; siehe auch E. 4.3 hiervor), weshalb daraus nichts auf den geografischen Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit bzw. den tatsächlichen Ort der Verwaltung der Beschwerdeführerin geschlossen werden kann.

### 5.2.

Die an das Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin in X.\_\_ adressierte Post wurde



## St.Galler Gerichte

an die C.\_\_-strasse 001\_, Y.\_\_, Kanton St. Gallen, umgeleitet (siehe E. 4.4 hiavor). Dabei handelt es sich nicht nur um die Wohnadresse von B.\_\_ (d.h. des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin), sondern auch um die Domiziladresse der M.\_\_ GmbH und der N.\_\_ GmbH, deren Geschäftsführer ebenfalls B.\_\_ ist (siehe die entsprechenden Handelsregistereinträge). Es ist weder naheliegend noch von der Beschwerdeführerin geltend gemacht worden, dass die Bearbeitung der an die Beschwerdeführerin adressierten Post nicht am tatsächlichen Ort der Zustellung, also an der C.\_\_-strasse 001\_, Y.\_\_, erfolgte.

### 5.3.

Da der geschäftliche Mittelpunkt der M.\_\_ GmbH und der N.\_\_ GmbH an der C.\_\_-strasse 001\_, Y.\_\_, liegt, und B.\_\_ in seiner dortigen Liegenschaft über entsprechende Büroinfrastruktur verfügt (vgl. E. 4.5 hiavor), drängt sich allein schon aus ökonomischen Überlegungen der Schluss auf, dass die geschäftsführenden Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin und weitere sie betreffende administrative Belange im vorliegend massgebenden Zeitraum ebenfalls hauptsächlich dort verrichtet worden sind. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen über B.\_\_ ausübt (act. 1, Rz 9 zu Beginn). Für die N.\_\_ AG arbeitete er denn auch über 2000 Stunden im Jahr (Einsprache vom 4. Januar 2022, act. 7.6-I/38, S. 8) bzw. 45 Stunden pro Woche (act. 7.6-I/25, S. 2), und zwar gegen Entlohnung. Demgegenüber erhält er für die in der übrigen Zeit verrichteten Tätigkeiten für die «O.\_\_» keinen Lohn (act. 7.6-I/25, S. 2). Diese Gesichtspunkte sprechen ebenfalls dafür, dass der tatsächliche Ort der Verwaltung der Beschwerdeführerin – wie bei der M.\_\_ GmbH und der N.\_\_ GmbH – am Wohnort des Geschäftsführers lag und er die Bewältigung der für die drei Gesellschaften anfallenden geschäftsführenden und übrigen administrativen Aufgaben nicht geografisch aufteilte bzw. nicht jedes Mal, wenn Belange der Beschwerdeführerin zu erledigen waren, den Standort zu einem Büro ausserhalb des Kantons St. Gallen wechselte.

### 5.4.

Diese Betrachtungsweise wird ferner dadurch bekräftigt, dass nach der Darstellung der Beschwerdeführerin (damals noch unter der P.\_\_ GmbH) die Festlegung des statutarischen Sitzes in X.\_\_ offenbar nicht Ausfluss einer mit Bedacht erfolgten Begründung eines geografischen Schwerpunkts für die Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeit war. Vielmehr war die Beschwerdeführerin damals aus betriebswirtschaftlich verständlichen Gründen bestrebt, – wie die M.\_\_ GmbH sowie die von ihr beherrschte N.\_\_ GmbH bzw. mitbeherrschte Q.\_\_ AG (zu den Beteiligungsverhältnissen siehe act. 7.6-I/27, S. 2 des Schreibens vom 28. November



2021) – Sitz im Kanton St. Gallen bzw. am Wohnsitz von B.\_\_\_ in Y.\_\_\_ zu nehmen. Einzig aufgrund einer telefonischen Auskunft des Handelsregisteramtes nahm die Beschwerdeführerin von dieser statutarischen Sitznahme Abstand und bestimmte stattdessen die Stadt X.\_\_\_ als statutarischen Sitz (act. 1, Rz 10; siehe auch act. 7.6-I/27, S. 4 des Schreibens vom 28. November 2021). Ob die Behauptung der Beschwerdeführerin zutrifft, dass der Verzicht auf einen Sitz im Kanton St. Gallen (auch) der Weigerung des kantonalen Handelsregisteramtes zuzuschreiben ist, die Gesellschaft im st. gallischen Handelsregister einzutragen (act. 1, Rz 10), ist angesichts dieses weit zurückliegenden Sachverhalts jedoch im Weiteren nicht streitentscheidend und braucht hier nicht näher erörtert zu werden.

### 6.

Zusammengefasst ist mit dem Beschwerdegegner und der Vorinstanz aus den tatsächlichen Gegebenheiten für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Schluss zu ziehen, dass es sich beim damaligen statutarischen Sitz in X.\_\_\_ um ein blosses Briefkastendomizil handelte und sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohnsitz des einzigen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen befand, der gleichzeitig einziger Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Eigentümerin (M.\_\_\_ GmbH, mit Sitz am Wohnsitz des Geschäftsführers) der Beschwerdeführerin war und ist. Die Vorinstanz hat deshalb das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2017 bis 2021 zu Recht im Kanton St. Gallen verortet und den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners geschützt.

### 7.

Gemäss vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'500 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der von ihr in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist daran anzurechnen. Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Ergebnis nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98<sup>bis</sup> VRP).

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

### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.



### 2.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500. Der von ihr in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird daran angerechnet.

### 3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.