



Fall-Nr.: B 2023/80
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 25.09.2023
Entscheiddatum: 17.08.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 17.08.2023

Art. 64 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 2 VRP; Art. 225 StG. Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer. Die Beschwerdefrist für die Anfechtung eines Entscheids der Verwaltungsrekurskommission betreffend Sicherstellung beträgt 5 Tage. Das unmittelbar von Gesetzes wegen entstehende gesetzliche Grundpfandrecht ist im Verhältnis zu einer Sicherstellung im Sinn von Art. 225 StG nicht subsidiär. Die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, die Grundstückgewinnsteuer zusätzlich zum gesetzlichen Grundpfand vollumfänglich in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie sicherzustellen, liegt weder im öffentlichen Interesse noch ist sie verhältnismässig. (Verwaltungsgericht, B 2023/80).

Entscheid vom 17. August 2023

Besetzung

Vizepräsident Brunner; Präsidentin Lendfers, Verwaltungsrichterinnen Bietenharder und Reiter, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

Verfahrensbeteiligte

A.____,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch KPMG AG, Steuerberatung, Bogenstrasse 7, Postfach 1142,
9001 St. Gallen,

gegen



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

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Sicherstellungsverfügung (Grundstückgewinnsteuer)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ veräusserte mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2021 (Eintrag im Grundbuch am 16. Dezember 2021; act. G 11.12.1) die Liegenschaft Nr. 0000_, Grundbuch Z.___, für einen Kaufpreis von CHF 1'250'000 an die B.___ AG, als deren einziges Verwaltungsratsmitglied sie amtiert (<www.zefix.admin.ch>; abgerufen am 8. August 2023). In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 22. April 2022 machte A.___ einen Verlust von CHF 45'705 geltend (act. G 11.12.2). Demgegenüber ermittelte das kantonale Steueramt St. Gallen in der Veranlagungsverfügung vom 31. Mai 2022 einen steuerbaren Gewinn von CHF 934'307 und setzte den Steuerbetrag auf CHF 285'097 zuzüglich Ausgleichszins von CHF 146.50 fest (act. G 11.12.3; zur gleichentags erstellten Schlussrechnung siehe act. G 11.12.4). Mit Entscheid vom 30. Juni 2022 wies das kantonale Steueramt die von A.___ erhobene Einsprache vom 28. Juni 2022 ab (act. G 11.12.5 f.). Dagegen erhob diese am 26. Juli 2022 Rekurs (act. 11.12.8), der mit Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Juni 2023 in geringfügigem Ausmass gutgeheissen worden ist. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission ist eine Beschwerde am Verwaltungsgericht hängig (Verfahren B 2023/149).

B.

Am 12. September 2022 erliess das kantonale Steueramt eine Verfügung, worin es A.___ verpflichtete, die Grundstückgewinnsteuerforderung sofort in Geld, durch Hinterlegung



St.Galler Gerichte

sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie sicherzustellen (act. G 11.12.10). Gleichentags meldete es das gesetzliche Pfandrecht für die Liegenschaft Nr. 0000_ beim Grundbuchamt an. Der Grundbucheintrag erfolgte am 13. September 2022 (act. G 11.12.11).

Den gegen die Sicherstellungsverfügung vom 12. September 2022 von A.__ am 24. September 2022 erhobenen Rekurs (act. G 11.1; zur ergänzenden Begründung vom 4. November 2022 siehe act. G 11.8) wies die Verwaltungsrekurskommission mit Präsidialentscheid vom 28. März 2023, I/2-2022/72 P, ab. Auf Rügen betreffend die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts im Grundbuch trat die Verwaltungsrekurskommission nicht ein (act. G 2).

C.

Mit Eingabe vom 28. April 2023 erhob A.__ (Beschwerdeführerin) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 28. März 2023, I/2-2022/72 P Beschwerde. Sie beantragte darin die Aufhebung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission sowie die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung vom 12. September 2022; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung machte sie zusammengefasst geltend, mit dem gesetzlichen Grundpfandrecht sei das Sicherungsbedürfnis bereits erfüllt, weshalb es keiner weitergehenden Sicherungsmassnahme mehr bedürfe (act. G 1; zur ergänzenden Eingabe vom 8. Mai 2023 betreffend die Berichtigung der Angabe des Grundstückgewinnsteuerbetrags siehe act. G 8).

Die Vorinstanz beantragte am 6. Juni 2023 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf den angefochtenen Entscheid (act. G 10). Am 28. Juni 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde und verzichtete im Übrigen auf eine Vernehmlassung (act. G 13).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1.

Im Streit liegt die Verpflichtung der Beschwerdeführerin, die Grundstückgewinnsteuer sofort in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie sicherzustellen. Die Massnahme hat keinen Einfluss auf Bestand und Höhe der



Steuerforderung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_815/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.2.1). Zu beurteilen ist mithin eine vorsorgliche Massnahme, die dem einstweiligen Schutz bedrohter rechtlicher Interessen des zur Steuererhebung befugten Gemeinwesens dient.

1.2.

Für die Beurteilung von Beschwerden gegen vorsorgliche Massnahmen ist an sich der Abteilungspräsident zuständig (Art. 60 Abs. 1 Bst. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRP; sGS 951.1] in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 des Reglements über die Organisation und den Geschäftsgang des Verwaltungsgerichts [sGS 941.22]). Der vorliegende Entscheid ergeht gestützt auf Art. 18 Abs. 3 Bst. b Ziff. 1 und 4 des Gerichtsgesetzes vom 2. April 1987 (GerG; sGS 941.1) jedoch in Fünferbesetzung, zumal vorliegend einerseits eine unter Rechtssicherheitsaspekten wichtige Klärung der anwendbaren Beschwerdefristen im Bereich von Sicherstellungsverfügungen erfolgt (vgl. E. 2 hiernach), andererseits materiell eine – auch vom Bundesgericht noch nicht entschiedene – Frage zum Verhältnis von Sicherstellungsverfügung und Grundpfandrecht im Bereich der Grundstückgewinnsteuern zur Disposition steht (vgl. E. 3 hiernach). Dass eine – der Bedeutung des Falls entsprechende – Fünferbesetzung bei Entscheiden über vorsorgliche Massnahme generell ausgeschlossen wäre, geht aus Art. 60 Abs. 1 Bst. a VRP nicht hervor; dieser ermächtigt das Verwaltungsgericht mit Blick auf das Beschleunigungsgebot zwar, «einzelrichterlich» zu entscheiden (ABI 1994 2339, S. 2348), verpflichtet es aber nicht dazu. Diese Sichtweise wird bestätigt durch Art. 11 Abs. 2 des Reglements über die Organisation und den Geschäftsgang des Verwaltungsgerichts, wonach jedes Mitglied einer Abteilung – und damit auch der verfahrenleitende Abteilungspräsident – die Beurteilung einer Streitsache in Fünferbesetzung verlangen kann.

2.

2.1.

Hinsichtlich der bei der Anfechtung vorsorglicher Massnahmen zu beachtenden Beschwerdefrist findet Art. 196 Abs. 1 StG keine Anwendung. Diese Bestimmung bzw. die darin geregelte dreissigtägige Beschwerdefrist stellt nämlich einzig im Verhältnis zu der in Art. 64 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 1 VRP normierten vierzehntägigen Beschwerdefrist eine abweichende Spezialbestimmung dar (siehe ABI 2005 2413 ff., 2445). Sie betrifft jedoch nicht die bei der Anfechtung von vorsorglichen Massnahmen geltende fünftägige Beschwerdefrist (Art. 64 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 2 VRP), wie sie ausdrücklich für die Anfechtung der Sicherstellungsverfügung mittels Rekurs Eingang in das Steuergesetz gefunden hat (Art. 225 StG; vgl. diesbezüglich VerwGE



B 2020/103 und B 2020/104 vom 30. November 2020 E. 3.3, zweiter Absatz am Schluss; demgegenüber gilt bei der Anfechtung einer Verfügung über die Sicherstellung der direkten Bundessteuer eine dreissigtägige Rechtsmittelfrist; Art. 169 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Art. 225 Abs. 3 StG enthält im Übrigen deshalb keine Regelung zur Beschwerdefrist, weil bei dessen Erlass (18. Februar 1998) die Entscheide der Verwaltungsrekurskommission über vorsorgliche Massnahmen noch als endgültig galten. Erst die im Nachgang zu den Urteilen des Bundesgerichts 2C_360/2009 vom 23. Juni 2009 und 1C_346/2009 vom 6. November 2009 vorgenommene Revision von Art. 44 Abs. 3 VRP brachte mit sich, dass Entscheide wie der vorliegende beim Verwaltungsgericht angefochten werden konnten (siehe hierzu ABI 2011 2846, 2898; seither erklärt Art. 44 Abs. 3 VRP nur noch Entscheide über Vollstreckungsmassnahmen und nicht mehr auch jene über vorsorgliche Massnahmen für endgültig). Ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers ist deshalb zu verneinen. Die Rechtsmittelbelehrung der Vorinstanz, die eine dreissigtägige Beschwerdefrist nennt, erweist sich folglich als falsch, was der Beschwerdeführerin indessen nicht zum Nachteil gereichen darf (Art. 64 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 3 VRP).

2.2.

Im Lichte vorstehender Ausführungen zur Frist und weil die weiteren Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind (Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP), ist auf die Beschwerde grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf den Antrag der Beschwerdeführerin, die Sicherstellungsverfügung vom 12. September 2022 sei – wie der angefochtene Rekursentscheid – ebenfalls aufzuheben (act. 1, S. 2 oben). Anfechtungsobjekt bildet einzig der Rekursentscheid vom 28. März 2023, der die Sicherstellungsverfügung vom 12. September 2022 vollumfänglich ersetzt hat (Devolutiveffekt; siehe anstatt vieler etwa den Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2021/60 vom 10. Juni 2021 E. 1); die Sicherstellungsverfügung vom 12. September 2022 gilt freilich inhaltlich als mitangefochten (BGE 146 II 335 E. 1.1.2, m.w.H.).



3.

In der Sache umstritten und nachfolgend zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin zu Recht dazu verpflichtet worden ist, die (noch nicht rechtskräftig festgesetzte) Grundstücksgewinnsteuer von CHF 285'302.90 in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie sicherzustellen (act. 11.12.10).

3.1.

Hat die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz oder besteht Gefahr, dass die von einer steuerpflichtigen Person geschuldete Steuer nicht bezahlt wird, kann das kantonale Steueramt oder das Gemeindesteuernamt jederzeit, selbst vor der rechtskräftigen Veranlagung, die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags verfügen. Die Verfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie ist gemäss Art. 80 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) einem gerichtlichen Urteil gleichgestellt (Art. 225 Abs. 1 StG). Die Sicherstellung muss in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie geleistet werden (Art. 225 Abs. 2 StG). Diese kantonale Regelung stimmt mit dem Inhalt, Sinn und Zweck von Art. 169 Abs. 1 und Abs. 2 DBG überein, weshalb bei ihrer Anwendung die Praxis des Bundesgerichts zu Art. 169 DBG herangezogen werden kann (siehe hierzu nachstehende E. 3.2).

3.2.

Die Sicherstellung im Allgemeinen und deren betragliche Höhe im Besonderen müssen verhältnismässig sein. Das Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) verlangt, dass eine behördliche Massnahme für das Erreichen des im öffentlichen Interesse liegenden Ziels geeignet und erforderlich ist und sich für die Betroffenen in Anbetracht der Schwere der Grundrechtseinschränkung als zumutbar erweist (Urteil des Bundesgerichts 2C_523/2020 vom 4. November 2020 E. 2.3.2 mit Hinweis auf BGE 146 I 80 E. 6.4). Die Veranlagungsbehörde hat die ihr übertragene Befugnis, die Sicherstellung anzuordnen, daher sorgfältig auszuüben und darauf zu achten, dass keine Übersicherung eintritt. Das Recht zur Sicherstellung ist rein verwaltungsrechtlicher Natur und daher frei von strafrechtlichen Zügen (Urteil des Bundesgerichts 2C_815/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.4.3).

Im Fall einer Forderung, die bereits mit einem Pfand gesichert ist, besteht grundsätzlich kein weiteres Sicherungsbedürfnis des steuerberechtigten Gemeinwesens. Die Frage, ob mit Blick auf die Pfandnahme eine exzessive Sicherung bzw. Übersicherung



vorliegt, hängt zum einen von der Höhe der mutmasslichen Steuerforderung, zum anderen vom Wert des Pfandobjekts ab. Reicht das Pfandobjekt aus, um die offene Steuerforderung zu decken, wäre das anspruchsberechtigte Gemeinwesen befriedigt und es bestünde kein Anlass zu einer weitergehenden Sicherstellung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_523/2020 vom 4. November 2020 E. 2.3.3 mit Hinweis).

3.3.

Die zu sichernde Steuerforderung beträgt gemäss der noch nicht rechtskräftigen Schlussrechnung vom 30. Juni 2022 vorliegend CHF 285'302.90 (act. 11.12.7) und ist mit dem nicht Streitgegenstand bildenden Grundpfandobjekt (Grundstück Nr. 0000_, Grundbuch Z.__; zur Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts am 13. September 2022 siehe act. 11.12.11) offensichtlich ausreichend gedeckt, was der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer entnommen werden kann (Einspracheentscheid vom 30. Juni 2022; act. 11.12.6) und vom Beschwerdegegner im Rekursverfahren ausdrücklich bestätigt worden ist (siehe die Rekursantwort vom 30. November 2022, act. 11.11, Ziff. 2 Rz 7). Dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der mutmasslichen Steuerforderung ist demnach mit dem von Gesetzes wegen im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks (Art. 133 Abs. 3 StG) entstehenden Grundpfandrecht, das allen eingetragenen Grundpfandrechten vorgeht (Art. 167 Abs. 2 Ziff. 5 des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [EG-ZGB; sGS 911.1]), vollumfänglich entsprochen worden. Ein zusätzliches Sicherungsbedürfnis besteht vorliegend nicht und wird auch vom Beschwerdegegner ausdrücklich verneint («Mit der Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts [...] gilt die Grundstückgewinnsteuerforderung als ausreichend gesichert, wodurch der endgültige Entscheid der angefochtenen Veranlagung abgewartet werden kann. Weitere Bezugsmassnahmen auch im Betreibungsverfahren sind nicht nötig und sind seitens des Kantonalen Steueramts auch nicht vorgesehen», act. 11.11, Ziff. 2 Rz 7).

Die im Streit liegende Verpflichtung der Beschwerdeführerin, zusätzlich zum gesetzlichen Grundpfand die Grundstückgewinnsteuer von CHF 285'302.90 in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie sicherzustellen, liegt damit weder im öffentlichen Interesse noch ist sie verhältnismässig. Insbesondere ist diese zusätzliche Verpflichtung zu einer Sicherheitsleistung entgegen der nicht näher begründeten Auffassung des Beschwerdegegners (act. 11.11, Ziff. 2 Rz 7) für die Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts nicht erforderlich. Denn dieses bedarf – wie die Vorinstanz bereits zutreffend darlegte (act. 2, E. 2/f) – bloss zur Beanspruchung des Grundpfandobjekts, nicht aber zu dessen Eintragung im Grundbuch, einer anfechtbaren Feststellungsverfügung über das Pfandrecht (sogenannter



Pfandrechtsentscheid; StB 227 Nr. 1 Ziff. 7), die ihrerseits dann als definitiver Rechtsöffnungstitel gilt (Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 30. März 2010 E. 2c/bb publiziert in SGE 2010 Nr. 5; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V./Rz 130).

3.4.

Soweit die Vorinstanz die Auffassung vertritt, das gesetzliche Grundpfandrecht nach Art. 227 StG sei im Verhältnis zur Sicherstellung nach Art. 225 StG subsidiär (act. 2, E. 2/f), kann ihr nicht gefolgt werden. Allein schon die Tatsache, dass das Grundpfandrecht nach Art. 227 StG unmittelbar von Gesetzes wegen entsteht, wohingegen die vorsorglichen Massnahmen nach Art. 225 StG zur Wirksamkeit einer Verfügung bedürfen, spricht dagegen. Hinzu kommt, dass der Erlass von Massnahmen nach Art. 225 StG im Ermessen der zuständigen Behörden steht («kann»; Art. 225 Abs. 1 StG). Im Widerspruch hierzu läuft die Argumentation der Vorinstanz darauf hinaus, dass die zuständigen Behörden immer und zwingend bei Grundstückgewinnsteuern eine Sicherstellung nach Art. 225 StG erlassen müssten. Des Weiteren findet Art. 225 StG dem Grundsatz nach für sämtliche kantonalen und kommunalen Steuern Anwendung. Demgegenüber bezieht sich das gesetzliche Grundpfandrecht nach Art. 227 StG ausschliesslich auf die Sicherung der Grundstückgewinnsteuern; es stellt daher unverkennbar eine Spezialregelung im Verhältnis zu Art. 225 StG dar. Der besondere Charakter von Art. 227 StG ergibt sich auch aus dem dort vorgesehenen dinglich wirksamen Sicherungsmittel, das Art. 225 StG fremd ist, hat doch die an dieser Stelle geregelte Sicherstellung ausschliesslich in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankgarantie zu erfolgen (Art. 225 Abs. 2 StG). Dass das gesetzliche Grundpfandrecht als von Gesetzes wegen wirkendes Sicherungsmittel ein Vermögenobjekt beschlägt, das nicht mehr im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, ist vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt. Den damit kontrastierenden berechtigten Interessen des belasteten Grundstückserwerbers trug er über die Ausgestaltung des Pfandrechts Rechnung (ABl 1997 905 ff., 1060 und 1068; zur Pflicht des Grundbuchverwalters, den Erwerber des Grundstücks vorgängig über das gesetzliche Grundpfandrecht zu belehren siehe StB 227 Nr. 1 Ziff. 8.1 sowie Art. 65^{bis} der Einführungsverordnung zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [sGS 911.11]). In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass es dem Grundstückserwerber freisteht, durch entsprechende Ausgestaltung des Kaufvertrags auf eine Hinterlegung der mutmasslich geschuldeten Grundstückgewinnsteuer hinzuwirken; damit kann er ohne Weiteres verhindern, dass er für die von der Veräusserin geschuldete Grundstückgewinnsteuer mit seinem Vermögen in Anspruch genommen wird (zur Möglichkeit der Vorausberechnung der



St.Galler Gerichte

Grundstückgewinnsteuer siehe StB 227 Nr. 3; zur weiteren möglichen kaufvertraglichen Absicherung in Form der Abrechnung am Kaufpreis siehe Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., V./Rz 131).

Unzutreffend ist im Übrigen – jedenfalls in ihrer Absolutheit – die Erwägung der Vorinstanz, im Fall eines gesetzlichen Pfandrechts wäre eine Sicherstellung nach Art. 225 StG gar nie möglich. Denn in (wohl eher seltenen) Fällen, in denen das Grundpfandobjekt die Grundstückgewinnsteuern mutmasslich nicht (mehr) zu decken vermag, besteht ein zusätzliches Sicherungsbedürfnis, dem mit einer Massnahme nach Art. 225 StG begegnet werden kann. Entscheidend ist jedoch ohnehin, dass die vorrangige Stellung des gesetzlichen Grundpfandrechts unter den Sicherungsmassnahmen für die Grundstückgewinnsteuer durch den Charakter einer Spezialbestimmung gerechtfertigt ist.

3.5.

Abschliessend bleibt klarzustellen, dass die vorliegend beurteilte Frage nach den zulässigen (vorsorglichen) Sicherungsmassnahmen den einstweiligen Rechtsschutz und gerade nicht die erst nach Rechtskraft der Steuerveranlagung zu erfolgende Vollstreckung der Steuerforderung betrifft. Diese mit Blick auf den Streitgegenstand notwendige Differenzierung liess die Vorinstanz bei ihrer erst das allfällige spätere Verfahren des Pfandrechtsentscheids (siehe hierzu StB 227 Nr. 1 Ziff. 7) betreffenden Ausführung, es wäre «rechtsmissbräuchlich, wenn der Steuerschuldner mit dem Verweis auf das vorab zu verwertende Pfandrecht die Steuerforderung ohne Weiteres von sich abwenden könnte» (act. 2, E. 2/f), ausser Acht.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist ausserdem darauf hinzuweisen, dass eine allfällige – nicht Streitgegenstand bildende – Beanspruchung des (eingetragenen) Grundpfandrechts in der Praxis des Beschwerdegegners unter Beachtung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes bzw. der Interessen des Grundpfandeigentümers erfolgt, indem das Pfandrechtsverfahren erst eingeleitet wird, wenn die steuerpflichtige Person erfolglos in Verzug gesetzt worden ist (StB 227 Nr. 1 Ziff. 6).

4.

4.1.

Gemäss vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 28. März 2023 und damit die von ihr bestätigte Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuerforderung aufzuheben.



4.2.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem unterliegenden, überwiegend finanzielle Interessen verfolgenden Staat (kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und Abs. 3 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'200 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung [GKV; sGS 941.12]). Der von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'200 ist ihr zurückzuerstatten.

4.3.

Neu zu verlegen sind bei diesem Ausgang die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'000 (siehe act. 2, Dispositivziffer 2), wobei die Kostenverlegung derjenigen des Rechtsmittelentscheids folgt (Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2019/84 vom 7. Mai 2019 E. 3.1). Dementsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens ebenfalls dem Staat (kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und Abs. 3 VRP). Der im Rekursverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'000 ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

4.4.

In Streitigkeiten über öffentliche Abgaben sind handlungsfähige Personen als berufsmässige Vertreter zugelassen (Art. 12 Abs. 1 Bst. d des Anwaltsgesetzes [AnwG; sGS 963.70]) und der Staat (kantonales Steueramt) hat die im Rekurs- und Beschwerdeverfahren obsiegende und durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertretene Beschwerdeführerin für beide Verfahren ausseramtlich zu entschädigen. Art. 6, Art. 19, Art. 22 Abs. 1 Bst. c, Art. 28, Art. 28^{bis} und Art. 29 der Honorarordnung (HonO; sGS 963.75) finden sachgemässe Anwendung (vgl. den Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2017/67 vom 4. Oktober 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

Mit Blick auf die eingeschränkte Streitfrage, den einfachen Schriftenwechsel, die lediglich kurz begründete Vernehmlassung der Vorinstanz (act. 10) sowie den Verzicht des Beschwerdegegners auf eine begründete Vernehmlassung (act. 13) erscheint für das Beschwerdeverfahren eine pauschale Entschädigung der ausseramtlichen Kosten von CHF 1'500 angemessen (zuzüglich 4 % Barauslagen; mangels begründeten Antrags ohne Mehrwertsteuerzuschlag; Art. 29 HonO).

4.5.

Im Rekursverfahren war die Beschwerdeführerin bei der Rekuserhebung am 24. September 2022 (act. 11.1) noch nicht vertreten; die Steuerberatungsgesellschaft, die auch vorliegend vertretungsweise auftritt, kam erst im weiteren Schriftenwechsel zum Zuge (kurz begründete Rekusergänzung vom 4. November 2022, act. 11.8).



Deshalb und aufgrund der eingeschränkten Streitfrage sowie der lediglich knapp zweiseitigen Replik (act. 11.15) erscheint eine pauschale Entschädigung der ausseramtlichen Kosten im Rekursverfahren von CHF 1'000 angemessen (zuzüglich 4 % Barauslagen; mangels begründeten Antrags ohne Mehrwertsteuerzuschlag, Art. 29 HonO).

5.

Mit Blick auf eine allfällige Beschwerdeerhebung beim Bundesgericht ist darauf hinzuweisen, dass gemäss Art. 46 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) die in dessen Abs. 1 geregelten Fristenstillstände in Verfahren betreffend vorsorgliche Massnahmen nicht gelten (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 9C_43/2021 vom 9. April 2021).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 28. März 2023 aufgehoben, soweit auf die Beschwerde eingetreten wird.

2.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'200 und des Rekursverfahrens von CHF 1'000 bezahlt der Staat (kantonales Steueramt). Die in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse werden der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3.

Der Staat (kantonales Steueramt) entschädigt die Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren mit CHF 1'560 und für das Rekursverfahren mit CHF 1'040 (je einschliesslich Barauslagen; ohne Mehrwertsteuerzuschlag).