



Fall-Nr.: B 2025/128
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 16.07.2026
Entscheiddatum: 19.03.2026

Entscheid Verwaltungsgericht, 19.03.2026

Steuerpflicht einer juristischen Person. Art. 71 StG und Art. 20 Abs. 1 StHG. Der Anknüpfungspunkt der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person liegt am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Vorliegend wird der von der juristischen Person geltend gemachte internationale Charakter des Handelsgeschäfts mit Lieferanten nicht verkannt, sondern lediglich in Abwägung der gesamten Umstände und Indizien mit überwiegender Wahrscheinlichkeit von einem Schwerpunkt der Aktivitäten der Geschäftstätigkeit im Kanton St. Gallen ausgegangen. (Verwaltungsgericht, B 2025/128)

Entscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht

Abteilung III

Entscheid vom 19. März 2026

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterinnen Bietenharder,
Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

Geschäftsnr.

B 2025/128

Verfahrens-
beteiligte

A. __ AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch lic. iur. Armin Thaler und/oder M.A. HSG in Law Tina
Baumgartner, at ag rechtsanwälte und steuerexperten, Gartenstrasse 8,
Postfach 38, 9004 St. Gallen,

gegen

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

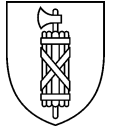
Vorinstanz,

Kantonales Steueramt,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Steuerpflicht ab 1. Juli 2020



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a.

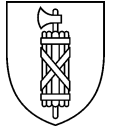
Am __. __ 2005 wurde unter der damaligen Firma A.__ AG eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Z.__ gegründet. Sie bezweckte im Wesentlichen: "Import, Export von, Handel mit und Vertrieb von Lebensmitteln, insbesondere Früchte und Gemüse aller Art. [...]". Geschäftsführer war und ist B.__ (Einzelunterschrift). Am __. Dezember 2018 (Tagesregistereintrag) verlegte die damalige A.__ AG ihren Sitz nach Y.__, Kanton Appenzell Ausserrhoden. Die Domiziladresse lautete C.__-strasse 001, X.__. Am __. September 2020 (Tagesregistereintrag) änderte sie ihre Firma in D.__ (act. 7.6.VI/2).

b.

Die vorliegend beschwerdeführende A.__ AG wurde am __. __ 2009 zunächst unter der Firma E.__ AG mit Sitz in W.__, Kanton Aargau, gegründet. Der damalige Zweck lautete im Wesentlichen: "Erbringung von Consulting Services aller Art, vor allem im Treuhand- und Immobilienbereich, Entwicklung von Marketing Strategien und Knüpfen von Business-Kontakten vor allem mit schweizerischen Unternehmungen und Handel mit Waren aller Art; [...]". Die Gesellschaft wurde im Juli 2020 von der – damals noch als A.__ AG firmierenden (siehe Bst. A.a hiavor) – D.__ übernommen (Alleinaktionärin; act. 1, S. 3 f.). Sie verlegte ihren Sitz am __. Juli 2020 (Tagesregistereintrag) nach Y.__, Kanton Appenzell Ausserrhoden. Dort befand (und befindet) sich auch der Sitz der übernehmenden Gesellschaft (vgl. Bst. A.a hiavor). Als Domizil wurde – wie bei der übernehmenden Gesellschaft – die C.__-strasse 001, X.__ eingetragen (act. 7.6.VI/1). Am __. September 2020 (Tagesregistereintrag) änderte die E.__ AG ihre Firma in A.__ AG; als Zweck war neu aufgeführt: "Die Gesellschaft bezweckt den Import, Export, Handel und Vertrieb von Lebensmitteln, insbesondere Früchte und Gemüse aller Art. [...]". Gleichzeitig wurde B.__ Geschäftsführer (Einzelunterschrift; act. 7.6.VI/1).

c.

Im weiteren Verlauf schloss die (heutige) A.__ AG mit der F.__ AG (mit Sitz in V.__, SG und Domiziladresse G.__ 002__, V.__) eine Geschäftskooperation (act. 7.6.VII/12). Diese bezweckt hauptsächlich "den Import, Export, Agentur und Grosshandel in- und ausländischer landwirtschaftlicher Produkte" (act. 7.6.VII/2). In der Folge vereinbarten die D.__ und die F.__ AG (im Nachgang zu einem nicht in den Akten liegenden Kaufvertrag vom 8. April 2021; siehe zu dessen Erwähnung act. 7.6.VII/1, S. 7) eine dreiphasige Übernahme der A.__ AG: "In einem ersten Schritt übernimmt der Käufer [die F.__ AG] per 1. Juli 2021 50% der Aktien. Ein Jahr später[,] per 1. Juli 2022, gehen weitere 40% der Aktien auf den Käufer



über. Die restlichen 10% Aktien verbleiben 10 Jahre beim Verkäufer [D.____] und gehen per 1. Juli 2031 auf den Käufer über" (siehe die Präambel des Aktienkaufvertrags vom 28. November 2022, act. 7.6.VII/1, sowie act. 1, S. 5 unten). Seit dem ____ April 2022 (Tagesregistereintrag) amtet B.____ als Mitglied des Verwaltungsrats der F.____ AG (Kollektivunterschrift zu zweien; act. 7.6.VII/2).

B.

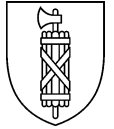
a.

Zur Abklärung der Steuerpflicht im Kanton St. Gallen ersuchte das kantonale Steueramt die A.____ AG am 3. Januar 2024 um Angaben und Unterlagen zu ihren Geschäftstätigkeiten (act. 7.6.I). Nachdem auf dieses Schreiben keine Reaktion erfolgt war, stellte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 19. Februar 2024 fest, die A.____ AG unterliege seit dem 1. Juli 2020 mindestens bis heute aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton St. Gallen. Zusammengefasst vertrat es den Standpunkt, bei der C.____-strasse 001, X.____, handle es sich um die Privatadresse von H.____. Dieser leite den Standort V.____ und U.____ der I.____ AG an der G.____ 002_, V.____. Die I.____ AG sei als Treuhänderin und als Revisionsstelle sowohl für die A.____ AG als auch für die F.____ AG tätig; zudem sei sie auch die Treuhänderin der D.____. Die gesamten Umstände würden darauf schliessen lassen, dass sich sowohl der Ort der tatsächlichen Verwaltung als auch der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der A.____ AG am Sitz der F.____ AG in V.____ befinde, wo gemäss Augenschein des Steuerkommissärs auch entsprechende Infrastruktur mit mehreren Büros zur Verfügung stehe (act. 7.6.II/1).

b.

Dagegen erhob die A.____ AG, vertreten durch H.____, I.____ AG V.____, am 8. März 2024 Einsprache. Sinngemäss beantragte sie die Aufhebung der angefochtenen Feststellungsverfügung. Im Wesentlichen bestritt sie, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung und der Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit im Kanton St. Gallen liegen würden, und schlug zur Klärung eine Besprechung unter Einbezug von Vertretern der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden vor (act. 7.6.IV/1). Nachdem H.____ den mit ihm vereinbarten Besprechungstermin nicht wahrgenommen hatte (act. 7.6.IV/3 f.) und in der Folge weder auf Bemühungen des Steueramts des Kantons St. Gallen um eine neue Terminvereinbarung (act. 7.6.IV/5) noch auf die angebotene Gehörs-gewährung (act. 7.6.IV/6) reagiert hatte, wies das Steueramt des Kantons St. Gallen die Einsprache mit Entscheid vom 11. Juni 2024 ab (act. 7.2.2).

C.



a.

Gegen den Einspracheentscheid vom 11. Juni 2024 erhob die A.___ AG am 12. Juli 2024 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte darin die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Zusammengefasst führte sie aus, der als einziger Entscheidungsträger massgebende Geschäftsführer B.___ habe zu keiner Zeit die Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausgeübt. Daran würden auch wenige Präsenzzeiten bei den schweizerischen Handelspartnern an verschiedenen Orten in der Schweiz nichts ändern. Steuerrechtlich einzig relevanter Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ab 1. Juli 2020 bis 30. Juni "2021" (act. 7.1, S. 9; gemeint wohl: 2022) sei der statutarische Sitz in Y.___. Nicht Gegenstand der angefochtenen Feststellung sei die Steuerpflicht ab dem 1. Juli 2022 (act. 7.1).

b.

Das kantonale Steueramt beantragte in der Rekursvernehmlassung vom 19. August 2024 die Abweisung des Rekurses. Sie hielt an ihrer bisherigen Einschätzung zur unbeschränkten Steuerpflicht der A.___ AG im Kanton St. Gallen fest. Nicht nachvollziehbar sei die Auffassung der A.___ AG, die Zeitspanne ab 1. Juli 2022 bilde nicht Gegenstand der angefochtenen Feststellung der Steuerpflicht (act. 7.5).

c.

In der Stellungnahme vom 16. Dezember 2024 hielt die A.___ AG unverändert am Rekurs fest (act. 7.15). Hierzu äusserte sich das kantonale Steueramt am 20. Dezember 2024 (act. 7.18).

d.

Mit Entscheid I/1-2024/119 vom 8. Mai 2025 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs der A.___ AG ab. Sie vertrat zusammengefasst die Ansicht, dass es sich beim statutarischen Sitz im Kanton Appenzell Ausserrhoden um ein Briefkastendomizil handle. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liege in V.___; daraus folge das Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen. Wann genau der geschäftliche Mittelpunkt dorthin verlegt worden sei, lasse sich nicht mit Sicherheit feststellen. Ausgehend davon, dass die gesamte Transaktion (Kauf der E.___ AG – Umfirmierung – Übernahme des operativen Geschäfts der früheren A.___ AG) von Anfang an darauf ausgelegt gewesen sei, die Rekurrentin an die F.___ AG zu verkaufen, liege es nahe, dass der Sitz am 14. Juli 2020 nur pro forma nach Y.___, faktisch jedoch in den Kanton St. Gallen verlegt worden sei, zumal die damalige Muttergesellschaft, die D.___, zu diesem Zeitpunkt noch über Büroräumlichkeiten in Z.___ verfügt habe (act. 2).

D.



a.

Gegen den Entscheid I/1-2024/119 vom 8. Mai 2025 der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) erhob die A.__ AG (Beschwerdeführerin) am 16. Juni 2025 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und (mit ihm) der Feststellungsverfügung vom 19. Februar 2024; es sei festzustellen, dass die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton St. Gallen frühestens ab 1. Juli 2022 bis heute bestehe. Die Beschwerdeführerin führte zusammengefasst aus, steuerrechtlich relevanter Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des Geschäftsjahres von 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021 sei der statutarische Sitz in Y.__. Der alternative Ort der tatsächlichen Verwaltung habe sich in diesem Zeitraum nicht in der Schweiz befunden. Denn B.__, der die gesamte unternehmerische Verantwortung getragen habe, halte sich jeweils rund das halbe Jahr in S.__ bei den Spargelproduzenten auf. Im Übrigen habe er seine Aktivitäten "sehr international verbunden mit entsprechender Reisetätigkeit" wahrgenommen. Ferner absolviere B.__ jährlich erhebliche Reisetätigkeiten zu Akquisitionszwecken zur Hauptsache in R.__, Q.__ und P.__. Eine eigentliche Geschäftstätigkeit oder tatsächliche Verwaltungstätigkeit der Beschwerdeführerin im Sinne des steuerrechtlichen Verständnisses habe zu keiner Zeit im Kanton St. Gallen stattgefunden. Weil dies so gewesen sei, habe ihr (der Beschwerdeführerin) keine Mitwirkungspflicht durch das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) auferlegt und erst recht keine für sie nachteilige Schlussfolgerung aufgrund einer vermeintlich nicht erfüllten Mitwirkungspflicht gezogen werden dürfen. Seit 1. Juli 2022 sei die F.__ AG ihre Hauptaktionärin. Erst mit der Übernahme der Aktienmehrheit von insgesamt 90% am 1. Juli 2022 habe sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung (der Beschwerdeführerin) an das Domizil der Hauptaktionärin verlagert. Aus diesem Grund sei festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) seit 1. Juli 2022 bis heute im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig sei (act. 1).



b.

Die Vorinstanz teilte am 10. Juli 2025 mit, auf eine Vernehmlassung zu verzichten (act. 6). Mit Vernehmlassung vom 14. August 2025 beantragte der Beschwerdegegner die Abweisung der Beschwerde (act. 11). Die Beschwerdeführerin hielt in der Stellungnahme vom 24. Oktober 2025 unverändert an der Beschwerde fest (act. 18).

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

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 14. Mai 2025 versandten Rekursentscheid wurde am 16. Juni 2025 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.

Gegenstand des angefochtenen Rekursentscheids bildet die Steuerpflicht (Gewinn- und Kapitalsteuer) der Beschwerdeführerin ab 1. Juli 2020. Streitgegenstand bildet indessen nur (noch) der Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2022, zumal die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde (act. 1, S. 12 f.; siehe auch act. 18, S. 3) – insoweit im Einklang mit der überzeugenden Begründung der Vorinstanz (act. 2, E. 2e/aa und E. 2f) – davon ausgeht, dass sich der Schwerpunkt ihrer Geschäftsführung mit der Übernahme der Mehrheit ihrer Aktien (90 %) durch die F. __ AG an deren Sitz in V. __ verlagert habe, womit ab 1. Juli 2022 eine Steuerpflicht im Kanton St. Gallen bestehe.

2.1.

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (Art. 71 StG und Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet. Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person liegt am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und



der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.1 mit Hinweisen; zur amtlichen Publikation vorgesehen).

2.2.

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt im Steuerrecht lückenfüllend nach Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (SR 210, ZGB). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt. Wenn also ein Kanton geltend macht, eine juristische Person habe ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in seinem Kantonsgebiet und sei ihm deshalb persönlich zugehörig, und der Beweis der dafür relevanten Tatsachen nicht mit dem erforderlichen Beweismass gelingt, trägt der Kanton die beweisrechtlichen Konsequenzen der Beweislosigkeit (BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.2 mit Hinweisen; zur amtlichen Publikation vorgesehen).

2.3.

Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen – entgegen dem Standpunkt der Beschwerdeführerin (act. 1, S. 6 f.) – (gewisse) Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person gegenüber, und zwar auch dann, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid zu treffen hat (BGE 148 II 285 E. 3.1.1 mit zahlreichen Hinweisen). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten mit Bezug auf Tatsachen und Indizien betreffend die Veranlagungszuständigkeit, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen; BGer 9C_321/2025 vom 23. Oktober 2025 E. 3.3.2 und E. 5.2). Bei Auslandssachverhalten geht die Rechtsprechung von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht aus, weil sich die direkte Beweisführung durch die Steuerbehörde oftmals als unmöglich oder unzumutbar erweist (BGer 2C_139/2020 vom 1. Februar 2021 E. 4.3 mit Hinweis auf BGE 144 II 427 E. 2.3.2).

2.4.

Das Bundesgericht hat jüngst entschieden, dass wegen notorischer Beweisschwierigkeiten das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung Anwendung finde (BGE 150 II 321 E. 3.6.4; bestätigt in BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.5.3; zur amtlichen Publikation vorgesehen).



Zur Begründung dieses reduzierten Beweismasses führte es in Anlehnung an das Sozialversicherungsrecht aus (BGE 150 II 321 E. 3.6.4):

"Wo die Geschäfte geführt werden und die einzelnen Entscheide getroffen werden, die den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person bestimmen, ist eine Tatsache, deren Feststellung für die beweisführungsbelasteten Steuerbehörden regelmässig unmöglich oder zumindest unzumutbar ist. Im Sinne einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt. Dabei steht es der steuerpflichtigen juristischen Person frei, den Gegenbeweis anzutreten und Beweismittel beizubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im Kantonsgebiet sprechen."

2.5.

Nachfolgend ist für den umstrittenen Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2022 zu prüfen, welchem Kanton die Beschwerdeführerin steuerrechtlich zugehörig war.

2.5.1.

Von Bedeutung ist zunächst, dass das inzwischen von der Beschwerdeführerin übernommene Handelsgeschäft seit __. __ 2005 und damit während vielen Jahren durch die ehemalige A.__ AG (heutige D.__) mit Sitz in Z.__, Kanton St. Gallen, betrieben wurde. Die Beschwerdeführerin weist keine Tatsachen nach, welche die mit dem Sitz verbundene Vermutung der von dieser Vorgängergesellschaft auch dort ausgeübten Geschäftsleitungstätigkeit (vgl. BGer 9C_223/2025 vom 24. September 2025 E. 3.3.1 und E. 5.3.2) in Zweifel ziehen könnten. Vielmehr führte sie in der Einsprache schlüssig aus, dass die Wahl des Sitzes im Kanton St. Gallen aufgrund der in der Schweiz domizilierten Handelspartner gewählt worden sei (act. 7.6.IV/1, Ziffer 28); diese wiederum haben ihre Verteilzentren zumindest für den Raum Ostschweiz ebenfalls im Kanton St. Gallen (siehe hierzu E. 2.5.2 hier-nach). Deshalb ist jedenfalls bis zur Sitzverlegung der ehemaligen A.__ AG nach Y.__ am __. __ 2018 von einer Geschäftsleitungstätigkeit und Steuerpflicht im Kanton St. Gallen auszugehen, wo die Geschäftsgewinne auch unbestrittenermassen während Jahren vollumfänglich besteuert wurden (act. 7.6.IV/7 Punkt 11). Die Beschwerdeführerin legt weder überzeugend dar noch erscheint plausibel, dass mit der blossen Sitzverlegung der ehemaligen A.__ AG an die Privatadresse von H.__ im Kanton Appenzell Ausserrhoden auch der tatsächliche Mittelpunkt der ökonomischen Existenz im Kanton St. Gallen (Z.__) weggefallen wäre. Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass die Geschäftstätigkeit der ehemaligen A.__ AG auf die seit __. __ 2020 gleichnamige Beschwerdeführerin übertragen wurde (siehe auch act. 7.5, S. 4 oben), die an diesem Datum ihren bisherigen Sitz im



Kanton Aargau aufgab und ihn ebenfalls an die Privatadresse von H.____ verlegte (siehe die zutreffende Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdegegners und der Beschwerdeführerin zum Übergang der Aktiven und Passiven in act. 7.6.IV/7, S. 2 Mitte, und act. 7.1, S. 3 unten). Die von der Beschwerdeführerin sowie der ehemaligen A.____ AG vorgenommene Sitzverlegung hatte bloss einen steuerbezogenen Hintergrund. Sie zielte klarerweise darauf ab, die von diesen beiden Gesellschaften dem Gemeinwesen zu entrichtenden Abgaben zu minimieren. Verlegt wurde jedenfalls nicht die bisher dem Kanton St. Gallen zugerechnete Geschäftstätigkeit. Dies zeigt sich auch daran, dass (spätestens) ab 1. Juli 2022 die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen aufgrund ihrer dort betriebenen Geschäftstätigkeit – soweit sie nicht im Ausland stattfindet – unbestritten ist (vgl. E. 2 hiavor); und zwar bei fortbestehendem statutarischen Sitz im Kanton Appenzell Ausserrhoden und trotz der bis zum ____ November 2025 fortgesetzten Geschäftsführung durch B.____. Mit der Vorinstanz ist deshalb davon auszugehen, dass die gesamte Transaktion von Anfang an darauf ausgelegt war, den Sitz am ____ 2020 nur formell in den Kanton Appenzell Ausserrhoden zu verlegen, den Mittelpunkt der – im Verlauf auf die Beschwerdeführerin übertragenen – Geschäftstätigkeit faktisch jedoch am bisherigen Sitz im Kanton St. Gallen beizubehalten (act. 2, E. 2f). Diese Sichtweise wird auch dadurch bekräftigt, dass in den Quellensteuerabrechnungen der Kanton St. Gallen als Arbeitsort der Schwester von B.____ angegeben wurde, welche zunächst für die ehemalige A.____ AG und in der Folge für die Beschwerdeführerin tätig war (Z.____ und V.____; siehe auch die schlüssigen Ausführungen der Vorinstanz in act. 2, E. 2e/cc, insbesondere auch zur am 18. Januar 2022 in V.____ unterzeichneten Lohndeklaration). Nur für den kurzen Zeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2021 wurde der Kanton Appenzell Ausserrhoden (Y.____) deklariert, wo allerdings – abgesehen von der hierzu ungeeigneten Privatwohnung von H.____ – keine Büroräume nachgewiesen wurden. Es kann im Weiteren auf die überzeugenden Ausführungen des Beschwerdegegners verwiesen werden (act. 7.6.IV/7, S. 4 f.).

2.5.2.

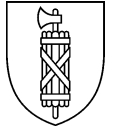
Für ihre Behauptung, B.____ arbeite mehrheitlich von R.____ aus (act. 7.6.IV/1, Ziffer 20 und Ziffer 27, und act. 7.15, Rz 9), legte die Beschwerdeführerin bislang keine Beweise vor (vgl. bereits die Anmerkung des Beschwerdegegners in act. 7.5, S. 3 Mitte). Im Übrigen steht sie in Widerspruch zur späteren Aussage, B.____s "physische Präsenz" liege geschäftsbedingt überwiegend in S.____ (act. 7.1, S. 4 Mitte), und ebenso zur Behauptung, dass in X.____ für die A.____ AG Büroräume eingerichtet seien (wie bereits der Beschwerdegegner zutreffend bemerkte, act. 7.18, S. 2); auch diese Aussagen blieben im Übrigen weitestgehend unbelegt. Insbesondere wurden weder eine Geschäftsagenda B.____s noch andere aussagekräftige Dokumente (etwa Besprechungsprotokolle, Korrespondenz oder überprüfbare konkrete Belege über Reise- und Aufenthaltskosten) eingereicht, welche die behauptete Geschäftstätigkeit in R.____ oder bei den Lieferanten in S.____ belegen. Gegen den behaupteten



Auslandsschwerpunkt spricht sodann, dass die Beschwerdeführerin die Motorfahrzeugsteuer für ein Kraftfahrzeug in der Schweiz entrichtete (Buchung vom 21. Januar 2021; am 25. November 2020 wurde die KFZ-Versicherung bei der "K.____" bezahlt; vgl. auch die wohl aufgrund einer Busse zu Lasten des Konto B.____" verbuchte Zahlung an die Kantonspolizei St. Gallen vom 20. April 2021; siehe zum Ganzen act. 7, separater Ordner 1, Konto 1020 Bank SGKB; zu Parkplatzmietkosten in der Schweiz für die Monate August und September 2020 siehe act. 7, separater Ordner 1, Konto 1021 Bank SGKB) und zahlreiche private Reiseaufwände auf dem Aktionärskonto B.____ Euro" verbucht wurden (act. 7, separater Ordner 1; siehe im Übrigen zu den monatlichen Zahlungen zugunsten der Swisscom Schweiz AG act. 7, separater Ordner 2, Konto 6310 Telefon, Fax, Porti).

Ausserdem fällt ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin in der Einsprache an sich überzeugend angab, dass das Handelsgeschäft – nebst der Lieferantenpflege in S.____ – mehrheitlich mit Kunden in der Schweiz erfolge (act. 7.6.IV/1, Ziffer 28). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin ist es eine entscheidende Tätigkeit von B.____, die ausgezeichneten Geschäftsbeziehungen zu diesen Handelspartnern zu pflegen, mit denen er sich in der Schweiz trifft (act. 7.1, S. 4). Zum wichtigsten Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin gehört denn auch die Bearbeitung der Bestellungen der Grossverteiler bis zur Ablieferung der bestellten Produkte (act. 7.1, S. 7). Allerdings unterliess die Beschwerdeführerin nähere geografische Angaben zum Sitzkanton dieser Kundschaft. Solche wären aber von der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin zu erwarten, wenn sie gegen die Annahme einer im Kanton St. Gallen gepflegten Kundenbeziehung sprechen würden. Die Beschwerdeführerin legt nicht plausibel dar, dass ihr unbestrittenermassen hauptsächlich in der Schweiz betriebener Handel mit den Kunden anders als bei der mit ihr seit 1. Januar 2021 (E. 2.5.5 hiernach) eng kooperierenden F.____ AG – bei welcher der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz unbestrittenermassen in V.____ liegt – ausserhalb des Kantons St. Gallen stattfindet. Der Vollständigkeit halber ist anzufügen, dass die schweizerischen Gemüse-Grossverteiler (wie etwa die von der Beschwerdeführerin als Handelspartner genannten [act. 7.6.IV/1, Ziffer 28, und act. 7.1, S. 4 Mitte] N.____, O.____ AG oder die Verteilzentrale Ba.____) ihren Sitz in V.____ haben; dies ist gerichtsnotorisch.

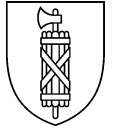
Mit der Vorinstanz ist sodann zu ergänzen, dass die Kooperation mit der F.____ AG (E. 2.5.5 hiernach) eine wesentliche Verstärkung des geografischen Mittelpunkts der Geschäftstätigkeit im Kanton St. Gallen begründet. So wird das vollständige Sortiment unter dem Label Bb.____ angeboten, ohne zwischen den Kooperationspartnerinnen zu unterscheiden. Die relevante Verwaltungstätigkeit betrifft nicht nur den eigentlichen Kontakt mit den Kunden und den Verkauf, sondern auch die – kundenorientierte – Steuerung der gesamten Logistikprozesse, die eine frühzeitige Planung und eine gute Vernetzung erfordern. Ohne integrale



Führung und Koordination wäre dies kaum möglich und könnten die angestrebten Synergieeffekte gar nicht erzielt werden (act. 2, E. 2e/bb).

2.5.3.

Hintergrund der unter Bst. A.a und A.b ausgeführten gesellschaftsrechtlichen Transaktionen bildete zudem die Erarbeitung einer Nachfolgelösung für die ehemalige A. __ AG, wie bereits in der Einsprache ausgeführt wurde (act. 7.6.IV.1, Ziffer 29) und wie sich auch aus dem Protokoll der Verwaltungsratssitzung der F. __ AG vom 24. August 2020 ergibt (act. 3.13, S. 3, Traktandum "Strategische Projekte": "A. __ ohne Nachfolgeregelung [...]"). In diesem Rahmen scheint das geschäftliche Schicksal der Beschwerdeführerin – und mit ihm die zentralen Unternehmensentscheide – ab dem Zeitpunkt der Aufgabe des Sitzes in W. __ am 16. Juli 2020 (Tagesregistereintrag) in die Hände der I. __ AG V. __, mithin von H. __, gelegt worden zu sein, allerdings in V. __, dem Sitz der I. __ AG V. __, deren Verwaltungsrat H. __ als Mitglied angehört (mit Einzelunterschrift) und wo sich sein Geschäftsbüro befindet (wie bereits der Beschwerdegegner schlüssig vorbrachte, act. 7.18, S. 2). Aus seinen Angaben ist zu schliessen, dass er die treibende Kraft bei der Suche nach einer Nachfolgelösung gewesen ist (act. 7.6.IV.1, Ziffer 29: "Und ohne Intervention von H. __ gäbe es die heutige Zusammenarbeit nicht, denn die Parteien kennen sich durch ihn"; die I. __ AG V. __ hat u.a. auch die Unternehmensberatung zum Zweck; siehe Handelsregister). Hierfür spricht auch, dass H. __ mit der Ausarbeitung der erforderlichen Verträge betraut war (siehe act. 3.14, S. 3: "Am Mittwoch 25.11.2020 Termin mit Bc. __ von I. __ um den Vertrag auszuarbeiten."). Auf sämtlichen Seiten des Aktienkaufvertrags zwischen der D. __ und der F. __ AG vom 28. November 2022 befindet sich das Logo der I. __ AG. Unter dem Logo der I. __ AG und der Adresse der I. __ AG V. __ verfasste H. __ sodann die Einsprache für die A. __ AG vom 8. März 2024 (act. 7.6.IV.1). Die I. __ AG V. __ war ferner bereits seit der Gründung die Revisionsstelle der ehemaligen A. __ AG (also der heutigen D. __; act. 7.6.VI/2). Sie amtierte auch seit __. September 2020 als Revisionsstelle der Beschwerdeführerin (act. 7.6.VI/1) und seit __. März 2017 als solche der F. __ AG (act. 7.6.VII/2).

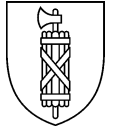


2.5.4.

H.____ scheint denn auch umgehend nach der Sitzverlegung vom ____ 2020 erste konkrete Schritte zur Nachfolgelösung für die Beschwerdeführerin in die Wege geleitet zu haben, dies zumindest mit Blick auf eine Kooperation mit der F.____ AG. Diese nahm nämlich bereits vor der Verwaltungsratssitzung vom 24. August 2020 an ersten Gesprächen teil (act. 3.13, S. 3, Traktandum "Strategische Projekte": "A.____ ohne Nachfolgeregelung [...]. Erste Gespräche, Bilanzen sind bei rke, Kaufpreis ca. 4 bis 7 Mio."), was den Verwaltungsrat zur Entscheidung veranlasste, die Übernahme der A.____ AG weiterzuverfolgen (act. 3.13, S. 3 unten). Diese Verwaltungsratssitzung fand sodann im "Sitzungszimmer I.____" an der G.____ 002_, V.____, statt, und nicht etwa in eigenen Räumlichkeiten der F.____ AG (act. 3.13, S. 1 oben). Am gleichen Ort wurde auch die Verwaltungsratssitzung der F.____ AG vom 23. November 2020 durchgeführt. Die Nachfolgelösung war bereits damals offenbar so weit fortgeschritten, dass der Verwaltungsrat festhielt (Schreibweise gemäss Original): "A.____ auf Gutem Weg. Aktionäre mit 80:20 einverstanden. Im Grundsatz sind sich Bd.____ [wohl B.____] und ich [wohl der Geschäftsführer der F.____ AG Be.____] einig. Aktuell läuft das Erstellen der Kommunikation nach aussen. Am Mittwoch 25.11.2020 Termin mit Bc.____ von I.____ um den Vertrag auszuarbeiten" (act. 3.14, S. 3). Die damals erwähnte, noch ausstehende Due Dilligence, d.h. die Sorgfaltsprüfung auf preisrelevante Sachverhalte und Risiken hin (BGE 133 II 232 Sachverhalt), war offenbar nur noch eine Formalie. Der Vollständigkeit halber ist anzufügen, dass die Beschwerdeführerin sowohl am 30. November 2020 als auch am 1. Dezember 2020 Ausgaben für ein Geschäftsessen Bf.____ (act. 7, separater Ordner 1, Konto 1000 Kasse; die Verbuchung erfolgte im Aufwandkonto 6642 "Akquisitionen Restaurant", act. 7, separater Ordner 1) und am 9. November 2020 Zahlungen "I.____" von CHF 4'593.30 und CHF 5'375.85 (act. 7, separater Ordner 1, Konto 1020 Bank SGKB) verbuchte. Am 29. Januar 2021 erhielt sie eine Zahlung mit dem Betreff "F.____" von CHF 3'762.45 (act. 7, separater Ordner 1, Konto 1020 Bank SGKB).

2.5.5.

Aus der auf dem "____.de" veröffentlichten Mitteilung zur neuen Kooperation zwischen der F.____ AG und der Beschwerdeführerin vom 8. Februar 2021 geht ausserdem hervor, dass die beiden Gesellschaften "seit Jahresbeginn", also schon seit Januar 2021 "ihre starke Infrastruktur, ihr tiefgehendes Know-how und ihre präzise Logistik für ausgewählte Produkte" bündelten (act. 7.6.VII/5). Die Kooperation war von Beginn weg erfolgreich; so wurde an der Verwaltungsratssitzung der F.____ AG vom 15. Februar 2021 – trotz noch pendenter Verträge – festgestellt (Schreibweise gemäss Original): "Zusammenarbeit zwischen Bd.____ und mir [Be.____] funktioniert super da wir gleich [d]enken. [...] Dringend müssen die ersten Schritte für die Zusammenführung der beiden Büros am Standort V.____ initiiert werden. [...] Wie schon angeführt werden die ersten Synergien ausgeschöpft", act. 3.15, S. 4). Eine solche fruchtbare enge geschäftliche Zusammenarbeit ab Januar 2021 bedarf überwiegend



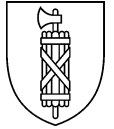
wahrscheinlich einer sorgfältigen Vorbereitungszeit, weshalb davon auszugehen ist, die entsprechenden zentralen Geschäftsentscheide sowie die Vorbereitungs- und Zusammenführungshandlungen seien bereits in den Monaten zuvor in V.___ getroffen worden, wo sich die Büros der I.___ AG V.___, insbesondere das Geschäftsbüro von H.___, und der F.___ AG befanden. Hierauf deuten ferner die im Zeitraum vom 31. Juli 2021 bis 10. November 2021 unter dem Konto 6535 "Dienstleistungsaufwand Verwaltung" an die F.___ AG verbuchten Zahlungen von insgesamt CHF 113'434 hin (act. 7, separater Ordner 2).

2.5.6.

Im Übrigen war nicht nur die Zusammenführung der Geschäftstätigkeit bereits vor dem 1. Juli 2022 weit fortgeschritten, sondern auch die aktienrechtliche Übernahme der Beschwerdeführerin durch die F.___ AG. So geht aus dem am 28. November 2022 unterzeichneten Aktienkaufvertrag hervor, dass ein erster Kaufvertrag bereits am 8. April 2021 abgeschlossen worden war (siehe act. 7.6.VII/1, letzte Seite; siehe auch zum abgeänderten "bisherigen Kaufvertrag", S. 2, Ziffer 1.2 am Schluss); dieser dürfte denn auch dem am 1. Juli 2021 getätigten Verkauf von 50% der Aktien der Beschwerdeführerin an die F.___ AG zugrunde gelegen haben (siehe hierzu act. 7.6.VII/1, S. 1 f.).

2.5.7.

Die Beschwerdeführerin bringt nichts Überzeugendes vor, das den Schluss zuliesse, beim statutarischen Sitz in Y.___ und dem Domizil an der Privatadresse von H.___ habe es sich bis zum 30. Juni 2022 um mehr als ein blosses Briefkastendomizil gehandelt (act. 7.1, S. 7 f., act. 1 und act. 18; für die Zeit ab dem 1. Juli 2022 macht sie solches auch gar nicht [mehr] geltend [siehe E. 2 hiervor]). Insbesondere ergeben sich – wie die Vorinstanz (act. 2, E. 2d und E. 2f) und der Beschwerdegegner (act. 7.6.IV/7, S. 7, und act. 7.18, S. 2) zutreffend ausführten – keine Indizien für eine dort ausgeübte Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin. Die zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsabklärung verpflichtete Beschwerdeführerin reichte bislang – abgesehen von einem nichtssagenden Grundriss der Privatwohnung von H.___ (act. 7.16/2; zur schlüssigen Würdigung der Vorinstanz siehe act. 2, E. 2d) – keine Beweismittel ein, obschon solche in Form etwa von Fotografien (siehe hierzu BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 3.2 und 3.3; zur amtlichen Publikation vorgesehen), Miet- oder Entschädigungsvereinbarungen zur Verfügung gestanden haben müssten, wenn die dortige Infrastruktur in operativer oder strategischer Hinsicht für Geschäftszwecke genutzt worden wäre (siehe zur Mitwirkungspflicht und Würdigung von Verhalten der Mitwirkungsverpflichteten E. 2.3 hiervor). Sodann führte sie keine Gründe an, welche die Sitzverlegung an die Privatadresse von H.___ aus geschäftlicher Optik – abgesehen von der Begründung eines Briefkastendomizils zum Erzielen von Steuervorteilen – als nachvollziehbar erscheinen liessen. Dem statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin im Kanton Appenzell Ausserrhoden geht vorliegend also die Vermutung ab, der Schwerpunkt der



Geschäftsführung befinde sich dort (vgl. BGer 9C_223/2025 vom 24. September 2025 E. 3.3.1 und E. 5.3.2). Von einem Augenschein in der Wohnung von H.____ sind (im heutigen Zeitpunkt) keine zusätzlichen (retrospektiven) Erkenntnisse zu erwarten, weshalb der entsprechende Beweisantrag der Beschwerdeführerin (act. 1, S. 7 Mitte) abzuweisen ist (antizipierte Beweismündigung; siehe VerwGE B 2023/159 vom 18. Dezember 2023 E. 2.1 und E. 4.6 mit Hinweis auf BGE 140 I 285 E. 6.3.1). Schliesslich geht aus den Akten nicht hervor, dass die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden vorbehaltlich des statutarischen Sitzes der Beschwerdeführerin einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt geltend gemacht hätte (vgl. BGer 9C_223/2025 vom 24. September 2025 E. 5.3.2 am Schluss).

2.5.8.

Im Licht der gesamten Umstände scheint es mit der Vorinstanz (act. 2, E. 2f) und dem Beschwerdegegner (etwa act. 7.18, S. 2) als überwiegend wahrscheinlich, dass sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin ab dem Zeitpunkt der Sitzaufgabe in W.____ am ____ 2020 (Eintrag im Tagesregister) in den Kanton St. Gallen verlagerte (zur konstitutiven Wirkung des Handelsregistereintrags bei Statutenänderungen nach Art. 647 des Obligationenrechts, SR 220, OR, in der bis 31. Dezember 2022 gültigen Fassung vgl. SCHENKER/MEYER, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 6. Auflage 2024, N 10 zu Art. 647 OR mit Ausführungen zur vor dem seit 1. Januar 2023 gültigen Rechtslage). Es kann daher der Sichtweise der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, der Schwerpunkt ihrer Geschäftsführung hätte sich erst ab dem 1. Juli 2022 im Kanton St. Gallen, V.____, und zuvor in der Privatwohnung von H.____ in X.____ befunden (act. 1, S. 12 f.). Dabei wird der von ihr ins Feld geführte internationale Charakter des Handelsgeschäfts mit den Lieferanten nicht verkannt, sondern lediglich in Abwägung der gesamten Umstände und Indizien mit überwiegender Wahrscheinlichkeit von einem Schwerpunkt der Aktivitäten der Geschäftstätigkeit im Kanton St. Gallen ausgegangen, wie sie denn auch seit 1. Juli 2022 unbestritten ist, obschon B.____ noch bis ____ November 2025 als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin mit Einzelzeichnungsberechtigung im Handelsregister eingetragen war. Es besteht demnach hinsichtlich der Frage nach dem Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit und der tatsächlichen Verwaltung im Kanton St. Gallen – anders als bei dem in BGer 9C_547/2023 vom 8. April 2025 beurteilten Sachverhalt – keine Beweislosigkeit, die im interkantonalen Verhältnis zum (subsidiären) Anknüpfungspunkt des statutarischen Sitzes im Kanton Appenzell Ausserrhoden führen würde (E. 5.2 des genannten Bundesgerichtsentscheids). Bei diesem Ergebnis kann offenbleiben, ob die bereits in den vorangegangenen Verfahren angemahnte (etwa act. 7.6.IV/7, S. 7 betreffend fehlende Nachweise zum Auslandsbezug; siehe auch act. 7.5, S. 3) ungenügende Mitwirkung der Beschwerdeführerin bei der Abklärung der von ihr behaupteten Auslandssachverhalte oder ihre widersprüchlichen Angaben (E. 2.5.2 hiervor) zu einer Umkehr der Beweislast zu



ihren Lasten führen (vgl. hierzu BGE 144 II 427 E. 2.3.2; zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten siehe E. 2.3 hiavor).

2.5.9.

Anders als die Vorinstanz und der Beschwerdegegner feststellten (1. Juli 2020), ist der Beginn der Steuerpflicht allerdings nicht vor dem für die Sitzverlegung der damaligen E. __ AG konstitutiv wirkenden Handelsregistereintrag (16. Juli 2020) festzusetzen:

Weder aus den Akten noch den Ausführungen der Beteiligten ergeben sich Hinweise, welche die interkantonal zu beachtende Vermutung (vgl. hierzu BGer 9C_223/2025 vom 24. September 2025 E. 3.3.1 und E. 5.3.2) erschüttern könnten, der Schwerpunkt der Geschäftsführung der E. __ AG hätte sich nicht im damaligen statutarischen Sitzkanton Aargau abgespielt (siehe auch die insoweit schlüssigen Ausführungen der Beschwerdeführerin in act. 7.1, S. 6 f.).

3.

3.1.

Gemäss vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Rekursentscheid insoweit aufzuheben, als eine unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen erst ab 16. Juli 2020 und nicht bereits ab 1. Juli 2020 festzustellen ist.

3.2.

Dem bloss geringfügigen Obsiegen der Beschwerdeführerin, welche die Feststellung einer unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton St. Gallen erst ab 1. Juli 2022 beantragte (act. 1, Rechtsbegehren Ziffer I.3), kommt für die Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen keine Bedeutung zu. Deshalb sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'500 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie ist mit dem in gleicher Höhe von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss zu begleichen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP).



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

In teilweiser Guttheissung der Beschwerde wird der angefochtene Rekursentscheid insoweit aufgehoben, als eine unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für die Gewinn- und Kapitalsteuer im Kanton St. Gallen erst ab 16. Juli 2020 festgestellt wird.

2.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500. Sie werden mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss beglichen.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.