



Fall-Nr.: B 2026/52
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 12.10.2026
Entscheiddatum: 26.06.2026

Entscheid Verwaltungsgericht, 26.06.2026

Steuerpflicht einer juristischen Person, Ort der tatsächlichen Verwaltung, Beweismass und Beweislast. 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 (E. 2.1). Für den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person genügt, entsprechend der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit, weil sich diese Tatsache ihrer Natur nach nicht vollständig beweisen lässt. Die Steuerbehörde darf dabei auf Indizien abstellen und die Verletzung von Mitwirkungspflichten kann als Indiz für oder gegen das Vorliegen einer steuerrelevanten Tatsache gewürdigt werden (E. 2.2-2.4). Vorliegend ergeht aus einer Würdigung der gesamten Umstände und in Anbetracht der mit dem von der Beschwerdeführerin verfolgten Zweck verbundenen leitenden Tätigkeiten die Schlussfolgerung, dass die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht an ihrem statutarischen Sitz, sondern in St.Gallen stattfand (E. 3-5). (Verwaltungsgericht, B 2026/52) Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C_554/2026)

Entscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht

Abteilung III

Entscheid vom 26. Juni 2026

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; a.o. Gerichtsschreiber Gmür

Geschäftsnr.

B 2026/52

Verfahrens-
beteiligte

A. __,

Beschwerdeführerin,

gegen

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

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Steuerpflicht ab 1. Januar 2015



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

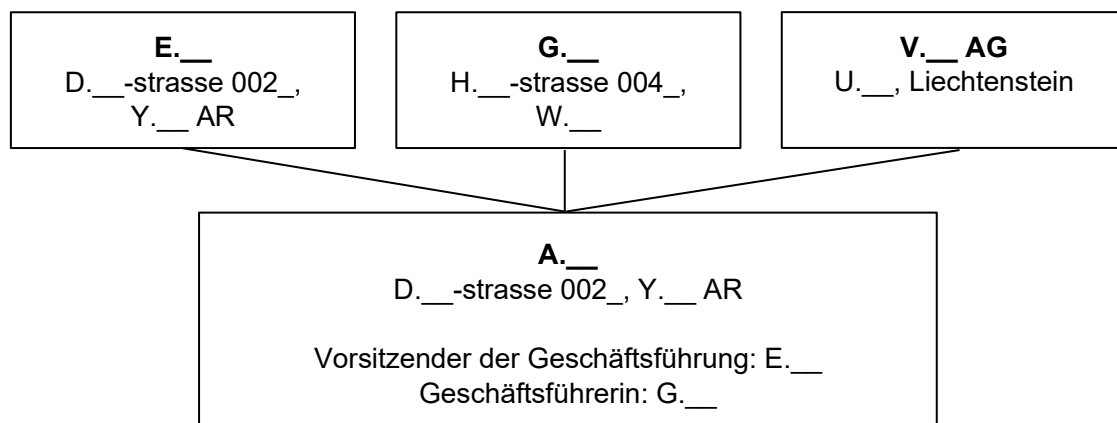
A.

a.

Die A.____ ist eine GmbH. Sie hatte ihren Sitz vom 16. August 1995 bis zum 24. Januar 2023 bei ihrem Treuhänder, der B.____ AG, an der C.____-strasse 001_ in Z.____ AR. Ab dem 24. Januar 2023 hatte die Gesellschaft ihren statutarischen Sitz an der D.____-strasse 002_ in Y.____ AR. Der Zweck der Gesellschaft umfasst die Fabrikation und den Vertrieb von chemietechnischen Produkten, insbesondere von Waschmitteln und Kosmetika, sowie den Handel mit Waren aller Art.

b.

E.____ ist Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung der A.____ Er ist seit dem 10. Oktober 2022 an der D.____-strasse 002_ in Y.____ AR wohnhaft. Davor hatte er seinen Wohnsitz an der F.____-strasse 003_ in St.Gallen. Daneben ist G.____, wohnhaft an der H.____-strasse 004_ in W.____, ebenfalls Gesellschafterin und Geschäftsführerin der A.____ Dritte Gesellschafterin der A.____ ist die V.____ AG mit Sitz in U.____, Liechtenstein. Die Gesellschaftsstruktur präsentiert sich demnach wie folgt:



c.

E.____ war zudem im Beurteilungszeitraum Präsident des Verwaltungsrats und Hauptaktionär der R.____ AG (nachfolgend: R-AG). G.____ war ebenfalls Mitglied des Verwaltungsrats der R-AG. Die R-AG hatte ihren Sitz bis im Juni 2025 an der S.____-strasse 005_ in St.Gallen und danach an der R.____-strasse 006_ in St.Gallen. Die R-AG verfolgt im Wesentlichen denselben Zweck wie die Beschwerdeführerin.

B.



a.

Mit Schreiben vom 24. September 2024 informierte das Kantonale Steueramt St.Gallen die A.____, dass es aufgrund der ihm vorliegenden Informationen prüfe, ob die Gesellschaft im Kanton St.Gallen aufgrund des Orts ihrer tatsächlichen Verwaltung seit dem 1. März 2015 der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Zu diesem Zweck forderte es sie auf, eine Stellungnahme sowie verschiedene Unterlagen einzureichen. Darauf folgte im Zeitraum vom 14. November 2024 bis zum 19. Februar 2025 E-Mail-Verkehr zwischen der A.____ und dem Kantonalen Steueramt St.Gallen, in dem erstere zu ihrer Steuerpflicht Stellung bezog.

b.

Mit Verfügung vom 25. Februar 2025 stellte das Kantonale Steueramt St.Gallen fest, dass die A.____ seit dem 1. Januar 2015 und mindestens bis zum Verfügungsdatum aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton St.Gallen unterliege. Gegen diesen Entscheid erhob die A.____ mit Schreiben vom 17. März 2025 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 27. Mai 2025 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache der A.____ vollumfänglich ab.

c.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2025 (Datum des Poststempels: 30. Juni 2025) erhob die A.____ gegen den Einspracheentscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Mit Entscheid vom 5. Februar 2026 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs vollumfänglich ab. Sie bestätigte damit das Ergebnis des Kantonalen Steueramts, wonach die A.____ mindestens in den Steuerperioden 2015 bis 2022 (recte: 2024) aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton St.Gallen steuerpflichtig gewesen sei.

C.

Gegen den Rekursentscheid erhebt die A.____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Schreiben vom 9. März 2026 Beschwerde und stellt folgende Anträge: Der Rekursentscheid vom 5. Februar 2026 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht in St.Gallen befinde. Eventualiter sei die Sache zur Neu beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons St.Gallen.

Die Vorinstanz verzichtet mit Schreiben vom 19. März 2026 auf eine Stellungnahme und übermittelt die erbetenen Akten. Der Beschwerdegegner verzichtet mit Schreiben vom



13. April 2026 auf eine Stellungnahme und beantragt, unter Hinweis auf den vorinstanzlichen Entscheid, die Beschwerde sei abzuweisen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG¹; Art. 59 Abs. 1 VRP²). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen worden sind, ist die Beschwerdeführerin zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 10. Februar 2026 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 9. März 2026 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). Darauf ist einzutreten.

2.

Umstritten ist vorliegend die Frage, ob die Beschwerdeführerin ab der Steuerperiode 2015 in St.Gallen aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung eine unbeschränkte Steuerpflicht begründete.

2.1.

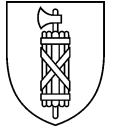
Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton befindet (Art. 20 Abs. 1 StHG³, sowie Art. 71 StG). Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person befindet sich im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem 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. In solchen Fällen wird der Ort der effektiven Leitung bzw. Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls.⁴ Im interkantonalen Verhältnis räumt das Bundesgericht

¹ Steuergesetz, sGS 811.1.

² Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1.

³ Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.

⁴ BGer 2C_384/2019 vom 18. November 2019 E. 2.1.2 m.H.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 8 N 5.



dem *Ort der tatsächlichen Verwaltung* der juristischen Person den Vorrang gegenüber dem statutarischen Sitz ein.⁵

Ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil bildet der Umstand, dass an einem Ort die Post effektiv bearbeitet wird und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wohingegen der Umstand, dass an einem Ort, an welchem zwar Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefone jedoch von einer beauftragten Person regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet.⁶ Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt mithin dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die Geschäftsführung besorgt wird und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Nicht erforderlich ist, dass sich dort eine feste Geschäftseinrichtung oder Personal befinden. Ist dem aber so, kann dies ein Indiz für den Ort der wirklichen Leitung sein.⁷ Die Träger der tatsächlichen Verwaltung sind regelmässig die zur Geschäftsführung autorisierten Vertreter der Geschäftsführung bzw. der Gesellschafter. Mit der Geschäftsleitung bzw. der tatsächlichen Verwaltung ist nicht die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt, gemeint.⁸ Nicht entscheidend ist der Ort der Geschäftsführungssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Gesellschafter, es sei denn, die Geschäftsführung konzentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt.⁹

2.2.

Im Steuerverfahrensrecht galt nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich das Regelbeweismass der vollen Überzeugung – ein Beweis war damit erbracht, wenn die beurteilende Behörde nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachlage überzeugt war.¹⁰ Damit war keine absolute Gewissheit in Bezug auf die Sachlage notwendig, sondern es genügte, wenn die beurteilende Behörde keine ernsthaften Zweifel mehr hatte oder diese als leicht erschienen.¹¹ Kürzlich hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung zum Beweismass im Steuerrecht dahingehend angepasst, als dass zumindest bei Tatsachen, bei denen der volle Beweis bereits nach der Natur der Sache – und nicht nur im konkreten Einzelfall – nicht möglich oder zumutbar ist, das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit genügt.¹² Im Kontext der Steuerpflicht juristischer Personen ist

⁵ BGE 146 II 111 E. 2.3.6.

⁶ BGer 9C_722/2022 vom 6. November 2023 E. 3.3 m.H.

⁷ OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, N 27 f. zu Art. 20 StHG.

⁸ ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 8 N 12 f.

⁹ BGer 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2 m.H.

¹⁰ BGer 9C_434/2024 vom 10. Februar 2024 E. 6.2 m.H.

¹¹ BGer 9C_434/2024 vom 10. Februar 2024 E. 6.2 m.H.

¹² BGE 150 II 321 E. 3.6.4.



demnach 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.¹³ Der steuerpflichtigen Person steht es dabei selbstredend frei, den Gegenbeweis anzutreten und Beweismittel vorzubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im betroffenen Kanton sprechen.

2.3.

Soweit sich eine steuerrelevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen lässt, darf die Steuerbehörde in ihrer Beweiswürdigung sodann auf Indizien abstellen, welche deren Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit nahelegen. Es steht der steuerpflichtigen Person frei, die daraus folgende natürliche Vermutung zu entkräften, namentlich durch Widerlegung der Vermutungsbasis, der Vermutungsfolge oder des Erfahrungssatzes, welcher die Vermutungsbasis mit der -folge verbindet.¹⁴ Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person kann dabei als Indiz für oder gegen das Vorliegen einer steuerrelevanten Tatsache gewürdigt werden.¹⁵

2.4.

Sofern eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt.¹⁶ Im Steuerrecht ist die Praxis etabliert, wonach grundsätzlich die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen trägt.¹⁷ In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Der andere Kanton, welcher den Ort der tatsächlichen Verwaltung auf seinem Gebiet geltend macht, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird. Erscheint aber der durch den anderen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen.¹⁸ Diese Regeln der Beweislastverteilung gelten auch dann, wenn es – wie im vorliegenden Fall – Schwierigkeiten bereitet, den geografischen Mittelpunkt der

¹³ BGE 150 II 321 E. 3.6.4.

¹⁴ Vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2; 147 III 73 E. 3.2; BGer 9C_434/2024 vom 10. Februar 2025 E. 6.3.

¹⁵ BGE 148 II 285 E. 3.1.2 m.H.; vgl. auch ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 5 N 12.

¹⁶ BGE 151 II 466 E. 4.2.

¹⁷ BGE 140 II 248 E. 3.5.

¹⁸ BGer 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3 m.H.; BGE 147 I 325 E. 2.3.



ökonomischen Existenz einer Gesellschaft zu bestimmen, z.B. wenn deren zweckmässige Tätigkeit im Handel und dem Vertrieb von Waren weitgehend ohne physische Präsenz auskommt.¹⁹

3.

Der statutarische Zweck der Beschwerdeführerin besteht in der Fabrikation und dem Vertrieb von chemietechnischen Produkten sowie dem Handel mit Waren aller Art. Die tatsächliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin fokussiert sich nach ihren eigenen Aussagen indes auf den Handel mit Waren aller Art.²⁰ Die zentralen und leitenden geschäftlichen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin sind auf diesen Zweck ausgerichtet. Als wesentliche Unternehmenshandlungen fallen namentlich Vertragsverhandlungen, die Pflege von Kundenbeziehungen, die Preisgestaltung sowie die Organisation und Abwicklung einzelner Geschäfte und Lieferungen in Betracht.²¹ Die Vorinstanz merkt diesbezüglich an, dass in der Periode 2022 rund drei Viertel des Erlöses der Beschwerdeführerin aus dem Handel mit der R-AG stammen und diese daher klarerweise als Hauptkundin der Beschwerdeführerin zu betrachten ist. Überdies tätige die Beschwerdeführerin den Wareneinkauf hauptsächlich bei drei Lieferantinnen in Italien, der "P.____", der "O.____" und der "N.____". Die Vorinstanz leitet daraus ab, dass die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin von untergeordneter Bedeutung sei, zumal die Beschwerdeführerin eine diesbezügliche Stellungnahme schuldig geblieben sei und eine Betriebsbesichtigung abgelehnt habe. Angesichts des fehlenden Widerspruchs der Beschwerdeführerin und ihrer Aussage, wonach ihre Tätigkeit als Zwischenhändlerin mit einem "begrenztem Geschäftsumfang" möglich sei,²² ist diesen Ausführungen der Vorinstanz zuzustimmen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass aus der Jahresrechnung ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin kein eigenes Lager betreibt, da die gehandelten Waren direkt an Kundinnen und Kunden der Beschwerdeführerin geliefert werden.²³ Das ist, entgegen den Ausführungen der Vorinstanz, nicht per se "unüblich", zumal die Eigentümerstellung beim Import von Waren nicht direkt auf ein vorhandenes Lager zum Bilanzstichtag schliessen lässt. Insofern sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin überzeugend, wonach keine Lagerhaltung betrieben wird und die Büroräumlichkeiten der R-AG dafür auch gar nicht geeignet gewesen wären.²⁴

¹⁹ VerwGE B 2023/159 vom 18. Dezember 2024 E. 3.3.

²⁰ Vi-act. 7/III/1 S. 1.

²¹ Vgl. auch die Ausführungen in der Beschwerde vom 9. März 2026 (act. 1 S. 8).

²² Vgl. act. 1 S. 5.

²³ Vi-act. 7/II/2.

²⁴ Vgl. act. 1 S. 4.



4.

Vorliegend ist zu beurteilen, ob der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ab der Steuerperiode 2015 im Kanton St.Gallen lag und ob die Beschwerdeführerin damit eine Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit begründete. Den obenstehenden Ausführungen zur Beweislast folgend,²⁵ ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die tatsächliche Verwaltung am statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin erfolgte.

5.

Der statutarische Sitz der Beschwerdeführerin befand sich in den Jahren 2015 bis 2023 in Z.___, danach in Y.___. Diese beiden Abschnitte sind in den nachfolgenden Ausführungen gesondert zu betrachten (vgl. E. 5.1.1 – 5.1.4 für die Steuerperioden 2015 bis 2022, E. 5.2.1 – 5.2.2 für die Zeit ab der Steuerperiode 2023).

5.1.

5.1.1.

Für die Steuerperioden 2015 bis 2022 hatte die Beschwerdeführerin ihren Sitz bei ihrem Treuhänder. Die Beschwerdeführerin bekräftigt, der Ort der tatsächlichen Verwaltung habe während dieser Steuerperioden am Sitz ihres Treuhänders gelegen.²⁶ In diesen Räumlichkeiten sei die Post bearbeitet und seien Telefonate entgegengenommen worden. Überdies sei der dort zur Verfügung stehende Raum für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin genutzt worden. Sodann sei die pauschale Abgeltung administrativer Infrastruktur über die Honorarabrechnung bei einem Treuhänder für kleinere Unternehmen üblich. Schliesslich wendet die Beschwerdeführerin gegen die Ausführungen der Vorinstanz ganz allgemein ein, diese habe keine geeigneten Nachweise gegen diesen statutarischen Sitz ins Feld geführt.

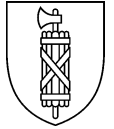
5.1.2.

Der Treuhänder der Beschwerdeführerin bestätigte mit Schreiben vom 12. August 2025 im Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens, dass die Beschwerdeführerin ihren statutarischen Sitz seit ihrer Gründung – und damit auch in den vorliegend relevanten Perioden ab 2015 – an ihrem Firmendomizil in Z.___ gehabt habe.²⁷ Dafür habe der Beschwerdeführerin ein Büro zur Verfügung gestanden und die Telefonzentrale des Treuhänders sei für die Verbindung von Anrufen zuständig gewesen. Dieser Service sei in den Rechnungen von pauschal jährlich CHF 2'500 enthalten gewesen, aber nicht separat ausgewiesen worden.

²⁵ E. 2.4.

²⁶ Vgl. act. 1 S. 2 f.

²⁷ Vgl. vi-act. 10.



5.1.3.

Die Vorinstanz führt demgegenüber aus, dass keine separate Vereinbarung und Abrechnung für die Büroräumlichkeit bestanden hätten und die Beschwerdeführerin keinen eigenen Schlüssel zu diesen Räumlichkeiten besessen habe.²⁸ Dem ist insoweit zuzustimmen, als aus den Akten tatsächlich nicht hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin eigene Schlüssel oder eine sonstige Möglichkeit des eigenständigen Zutritts zu den ihr (angeblich) zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten besass. Die Beschwerdeführerin bringt hierzu lediglich vor, dass der Zugang jederzeit gewährleistet gewesen sei, unterlässt es jedoch, die Möglichkeit des Zugangs weiter zu belegen.²⁹ Ebenfalls liegt kein gesonderter Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Treuhänder für die Büroräumlichkeiten in den Akten.

5.1.4.

Angesichts dieser Sachlage (vgl. 5.1 hiervor), der inzwischen vergangenen Zeit sowie der Sitzverlegung des Treuhänders lässt sich nicht direkt feststellen, ob die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin während der relevanten Perioden in Z. __ stattfand. Der Beschwerdegegner hat daher – wie auch die Vorinstanz – zu Recht auf Basis der vorhandenen Indizien entschieden.³⁰ Aus diesen Indizien geht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit hervor, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht mit ihrem statutarischen Sitz übereinstimmte. So erscheint nicht wahrscheinlich, dass die wesentlichen Unternehmenshandlungen der Beschwerdeführerin – insbesondere Vertragsverhandlungen, die Pflege von Kundenkontakten, die Preisgestaltung sowie die Organisation und Abwicklung einzelner Geschäfte bzw. Lieferungen (vgl. E. 3 hiervor) – in den Räumlichkeiten ihrer Treuhänderin stattfanden. Vielmehr gesteht auch die Beschwerdeführerin ein, dass ein Grossteil dieser Tätigkeiten naturgemäss ausserhalb eines festen Büros erfolgt.³¹ Dies gilt umso mehr, wenn die geschäftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin mit geringem Aufwand verbunden ist, zumal nicht wahrscheinlich ist, dass die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nur für einzelne Telefonate oder die Bearbeitung von Aufträgen die Büroräumlichkeiten in Z. __ aufgesucht hätten. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, an ihrem statutarischen Sitz sei die Post bearbeitet und seien Telefone entgegengenommen worden, ist anzumerken, dass zumindest die Entgegennahme und Weiterleitung von Telefonaten durch Angestellte ihres Treuhänders vorgenommen wurden.³² Dies deutet auf ein Briefkastendomizil hin.³³ Sodann ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die fehlende

²⁸ Vgl. act. 2 S. 8.

²⁹ Vgl. act. 1 S. 3.

³⁰ E. 2.3.

³¹ Vgl. act. 1 S. 8.

³² Vgl. vi-act. 10: "Die Organisation war so, dass unsere Telefonzentrale die Anrufe verbinden konnte."

³³ BGer 9C_722/2022 vom 6. November 2023 E. 3.3 m.H.; siehe dazu bereits oben E. 2.1.



schriftliche Vereinbarung, die pauschale Begleichung der Miete mit der Honorarrechnung sowie das Fehlen eigener Schlüssel zu den Räumlichkeiten ebenfalls eher auf ein Briefkastendomizil als auf einen Ort der tatsächlichen Verwaltung hindeuten.³⁴ Gleiches gilt für das geringe Entgelt für die Nutzung der Räumlichkeiten, das lediglich CHF 2'400 pro Jahr beträgt.³⁵

5.1.5.

Im Ergebnis ist somit die Auffassung der Vorinstanz zutreffend, wonach mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 bis 2022 nicht an ihrem statutarischen Sitz in Z. __ bei ihrer Treuhänderin erfolgte.

5.2.

5.2.1.

Ab der Steuerperiode 2023 verlegte die Beschwerdeführerin ihren Sitz nach Y. __ an die Adresse, an der auch ihr Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung, E. __, seinen Wohnsitz hat. Aus den diesbezüglich eingereichten Fotos erschliesst sich das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes mit einem Computer, einem Drucker und einem Telefon.³⁶ Die Beschwerdeführerin führt dazu aus,³⁷ dass dieser Arbeitsplatz für ihre tatsächliche Verwaltung ausreiche, da die für die Geschäftstätigkeit notwendigen Hilfsmittel bereitstünden, wobei diese auch entsprechend genutzt würden. Die Vorinstanz hält demgegenüber fest,³⁸ die eingereichten Fotografien würden lediglich einen einfachen Büroarbeitsplatz dokumentieren und bloss Momentaufnahmen darstellen, aus denen weder auf die tatsächliche Nutzung noch auf deren Intensität geschlossen werden könne. Mangels Aufnahmen des gesamten Raumes könne zudem nicht beurteilt werden, ob es sich um einen eigenständigen, abgetrennten Arbeitsplatz handle. Da die Beschwerdeführerin die an diesem Ort ausgeübten Tätigkeiten nicht substantiiert dargelegt habe, lasse sich auch nicht beurteilen, ob die vorhandene Infrastruktur hierfür ausreichend gewesen sei. Unter Berücksichtigung des nicht aktenkundigen Mietvertrags sowie des offenbar pauschal vereinbarten Mietzinses von CHF 550 pro Monat sei deshalb auch für die Steuerperioden ab 2023 hinsichtlich der in Y. __ angemieteten Büroräumlichkeiten lediglich von einem Briefkastendomizil auszugehen.

³⁴ Vgl. auch VerwGE B 2023/159 vom 18. Dezember 2023 E. 4.2.

³⁵ Vi-act. 10.

³⁶ Vgl. vi-act. 7/II/10.

³⁷ Vgl. act. 1 S. 5.

³⁸ Vgl. act. 2 S. 8.



5.2.2.

Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass der auf den Fotos ersichtliche Arbeitsplatz grundsätzlich geeignet erscheint, bestimmte Tätigkeiten auszuüben, die der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Indes ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass Fotos allein noch keine Rückschlüsse auf eine tatsächliche Nutzung sowie deren Intensität und Regelmässigkeit zulassen. Auch wenn der Mietvertrag für die Büroräumlichkeit – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – in den Akten enthalten ist,³⁹ spricht die pauschale Vereinbarung des Mietzinses und die wenig konkrete Bezeichnung des Mietobjekts als "Büroraum" in der 3. Etage gemäss Rechtsprechung als Indiz für ein Briefkastendomizil.⁴⁰ Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der vorsitzende Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am Sitzort seinen privaten Wohnsitz unterhält. Allein daraus lässt sich noch kein Ort der tatsächlichen Verwaltung ableiten, zumal der abgebildete Arbeitsplatz ebenso als gelegentlich genutzter Homeoffice-Arbeitsplatz dienen könnte. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass am Sitzort lediglich ein Einzelarbeitsplatz besteht. Vor diesem Hintergrund erscheint es trotz der familiären Verbundenheit der beiden Geschäftsführer wenig wahrscheinlich, dass auch die zweite Geschäftsführerin ihre Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin regelmässig an diesem Arbeitsplatz ausgeübt haben soll. Im Ergebnis ist der Vorinstanz beizupflichten, dass sich an der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin mit überwiegender Wahrscheinlichkeit auch ab der Steuerperiode 2023 nichts geändert hat, diese mithin nicht am statutarischen Sitz stattfand.

5.3.

Insgesamt ist sowohl für die Steuerperioden 2015 bis 2022 als auch für die Steuerperioden ab 2023 mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erstellt, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht mit dem statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin übereinstimmte. Insofern ist der Entscheid der Vorinstanz zu bestätigen.

6.

Nachdem feststeht, dass die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht an ihrem statutarischen Sitz erfolgte, ist einem zweiten Schritt zu prüfen, an welchem Ort die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den relevanten Steuerperioden tatsächlich stattgefunden hat.

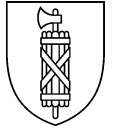
6.1.

Die Vorinstanz legt überzeugend dar, dass die Beschwerdeführerin enge wirtschaftliche Beziehungen zur R-AG unterhält.⁴¹ Nebst dem Umstand, dass die R-AG die Hauptkundin

³⁹ Siehe den Mietvertrag zwischen der R-AG und der Beschwerdeführerin vi-act. 7/I/5 S. 2.

⁴⁰ VerwGE B 2023/159 vom 18. Dezember 2023 E. 4.2.

⁴¹ Vgl. act. 2 S. 9 ff.



der Beschwerdeführerin ist,⁴² besteht zwischen den beiden Gesellschaften eine erhebliche personelle Überschneidung. So sind beide Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auch für die R-AG tätig. Der dafür von der R-AG ausgezahlte Lohn war in den relevanten Steuerperioden rund doppelt so hoch wie der Lohn, den die beiden Geschäftsführer von der Beschwerdeführerin ausbezahlt erhalten haben.⁴³ Dies lässt, wie die Vorinstanz zutreffend festhält,⁴⁴ darauf schliessen, dass die Tätigkeit für die R-AG für die beiden Geschäftsführer der Beschwerdeführerin von grösserer Bedeutung ist als ihre Tätigkeit für die Beschwerdeführerin. Sodann verfolgen die R-AG und die Beschwerdeführerin im Wesentlichen denselben Zweck und sind, zumindest soweit die R-AG die von der Beschwerdeführerin gekauften Waren weiterverkauft, im selben Geschäftsbereich tätig.⁴⁵ Aufgrund der engen personellen Verflechtung, der engen wirtschaftlichen Beziehung sowie der Überschneidung des Geschäftsbereichs und Zwecks erscheint es in einer solchen Konstellation naheliegend, dass die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ihre Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin am selben Ort verrichten wie ihre Tätigkeiten für die R-AG. Wie die Vorinstanz damit richtigerweise ausführt, ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit von einem einheitlichen Ort der tatsächlichen Verwaltung auszugehen.

Infolge der höheren wirtschaftlichen Bedeutung der Tätigkeit der Geschäftsführer für die R-AG und der Grösse der von ihr angemieteten Büroinfrastruktur,⁴⁶ ist davon auszugehen, dass die Büroräumlichkeiten der R-AG in St.Gallen als einheitlicher Geschäftsort dienen, an dem auch die wesentlichen Geschäftsentscheide der Beschwerdeführerin gefällt werden. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin lag demnach ab der Steuerperiode 2015 am damaligen Geschäftssitz der R-AG an der S.__-strasse 005_ in St.Gallen.

6.2.

Dagegen bringt die Beschwerdeführerin zunächst zu Recht vor, dass der nach Erlass der angefochtenen Verfügung fotografierten Beschriftung keine entscheidende Beweiskraft zukommt, da sie nicht in den Beurteilungszeitraum fällt.⁴⁷ Soweit die Beschwerdeführerin aber geltend macht, aus der Struktur der Geschäftsbeziehungen lasse sich kein Rückschluss auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung ziehen,⁴⁸ ist ihr zu entgegnen, dass dieser Umstand

⁴² Vgl. dazu bereits E. 3.

⁴³ Vgl. die Zusammenstellung im vorinstanzlichen Entscheid (act. 2 S. 11) basierend auf vi-act. 7/II/12; 7/II/13; 7/IV/7; und 7/IV/8.

⁴⁴ Vgl. act. 2 S. 10.

⁴⁵ Vgl. dazu auch vi-act. 7/IV/15.

⁴⁶ Vgl. soweit aktenkundig zumindest der für die Steuerperioden bis 2024 massgebende Mietvertrag betreffend die Büroräumlichkeiten mit einer Grösse von 333.9 m² an der S.__-strasse 005_ (vi-act. 7/IV/9 S. 4).

⁴⁷ Vgl. act. 1 S. 6.

⁴⁸ Vgl. act. 1 S. 5.



ein Indiz für die enge Verbundenheit der beteiligten Gesellschaften darstellt und damit auf eine gemeinsame Verwaltung hindeuten kann, auch wenn er für sich allein den Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht zu bestimmen vermag. Auch aus der personellen Verflechtung der beteiligten Gesellschaften folgt nicht ohne Weiteres, dass sämtliche Tätigkeiten an ein und demselben Ort ausgeübt werden. Indes ist auch dieser Umstand als Indiz zu würdigen. Dies gilt umso mehr, als der statutarische Sitz der Beschwerdeführerin nach den vorstehenden Ausführungen⁴⁹ nicht als Ort der tatsächlichen Verwaltung in Betracht fällt und kein anderer Ort der tatsächlichen Verwaltung zur Frage steht. Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, dem angefochtenen Entscheid lasse sich nicht entnehmen, an welchem Ort die für die Gesellschaft relevanten geschäftlichen Entscheide tatsächlich getroffen worden seien.⁵⁰ Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin, wie bereits ausgeführt,⁵¹ insgesamt nur eine geringe Intensität erreicht. Unter diesen Umständen erscheint es naheliegend, dass die anfallenden Verwaltungshandlungen dort vorgenommen wurden, wo die für die Gesellschaft tätigen Personen ihre übrigen beruflichen Tätigkeiten ohnehin ausübten. Dieses Verständnis wird durch die übrigen festgestellten Indizien gestützt und die Ausführungen der Beschwerdeführerin vermögen dieses Verständnis nicht umzustossen.⁵²

7.

Im Ergebnis ist damit das Urteil der Vorinstanz zu bestätigen, wonach der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin während der Steuerperioden 2015 bis 2024 in St.Gallen lag. Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.⁵³ Mit Blick auf den Streitwert erscheint eine Gebühr von insgesamt CHF 2'500 angemessen.⁵⁴ Zufolge ihres Unterliegens sind der Beschwerdeführerin keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen.⁵⁵ Beschwerdegegner und Vorinstanz haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung.⁵⁶

⁴⁹ E. 5.

⁵⁰ Vgl. act. 1 S. 6.

⁵¹ E. 3.

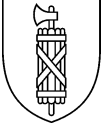
⁵² Vgl. E. 2.3.

⁵³ Art. 95 Abs. 1 VRP.

⁵⁴ Art. 4 Abs. 2 und Art. 7 Ziffer 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12.

⁵⁵ Art. 98^{bis} VRP.

⁵⁶ LINDER in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Praxiskommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, 2020, N 19 f. zu Art. 98^{bis} VRP.



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.