



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2023/157, 158
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	30.08.2024
<b>Entscheiddatum:</b>	30.05.2024

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.05.2024**

• **Steuerpflicht, Art. Art. 50 und Art. 58 DBG. Der deutsche Fiskus nahm einen steuerrechtlichen Durchgriff vor und besteuerte nicht die steuerpflichtige GmbH, sondern die dahinter stehende Privatperson. Angesichts der fehlenden Steuerpflicht in Deutschland, kann die steuerpflichtige GmbH im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens nicht als in Deutschland ansässig gelten, weshalb auch keine Doppelbesteuerung resultiert. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. Mai 2024, I/1-2023/157, 158). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 12. Mai 2025 abgewiesen (B 2024/142).**

«Entscheid siehe PDF»



## Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

**Entscheid vom 30. Mai 2024**

\_\_\_\_\_

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und  
Roland Luchsinger, Gerichtsschreiber Oliver Schneider

\_\_\_\_\_

Geschäftsnr.

I/1-2023/157, 158

\_\_\_\_\_

Parteien

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung  
Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
**Beschwerdeführerin,**  
gegen

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

und

**A.\_\_\_ GmbH in Liquidation,**

**Beschwerdebeteiligte,**

vertreten durch avacor ag, Schmiedgasse 15, 9000 St. Gallen,

\_\_\_\_\_

Gegenstand

**Direkte Bundessteuer 2017 und 2018 (A.\_\_\_ GmbH in Liquidation)**



## Sachverhalt:

A.- Am 24. April 2006 wurde die A.\_\_\_ GmbH (heute A.\_\_\_ GmbH in Liquidation) mit dem Zweck der Vermietung und des Handels mit Bauaustrocknungsgeräten in das Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Mit Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) vom 10. Juni 2009 wurde B.\_\_\_ als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift eingetragen und der Zweck um die Erstellung von Konzepten, Beratung und Betreuung im Bereich der alternativen Energieerzeugung und -nutzung ergänzt. Am 14. Oktober 2013 schloss B.\_\_\_ mit C.\_\_\_ einen Vertrag bezüglich der A.\_\_\_ GmbH. Darin wurde festgehalten, dass C.\_\_\_ neuerdings Eigentümer sämtlicher Stammanteile der Gesellschaft sei und B.\_\_\_ beauftragt werde, die Stammanteile treuhänderisch zu halten sowie nach den Weisungen und Richtlinien von C.\_\_\_ tätig zu werden. Im Handelsregister wurden diese Änderungen der Eigentümerverhältnisse nicht eingetragen. Folglich blieb B.\_\_\_ nach aussen Gesellschafter und Eigentümer der Stammanteile der A.\_\_\_ GmbH. Mit Handelsregistereintrag vom 24. Oktober 2013 wurde der Zweck der A.\_\_\_ GmbH erneut geändert. Die Gesellschaft bezweckte neu den Export und Import von Weinen, Spirituosen, Getränken und Feinkostartikeln.

B.- C.\_\_\_ betrieb in Deutschland gemeinsam mit D.\_\_\_ unter der Marke E.\_\_\_ einen Wein- und Spirituosenhandel. Im Jahr 2006 schied C.\_\_\_ wegen finanziellen Schwierigkeiten aus dem Unternehmen aus. Darauf gründete D.\_\_\_ 2009 die F.\_\_\_ GmbH und 2014 die G.\_\_\_ GmbH. Die deutschen Behörden vermuten, dass C.\_\_\_ an der F.\_\_\_ GmbH im Hintergrund nach wie vor beteiligt gewesen sei. Nach der stillen Übernahme der A.\_\_\_ GmbH durch C.\_\_\_ betrieb diese hauptsächlich Handel mit den besagten deutschen Gesellschaften.

C.- C.\_\_\_ (2014-2018) und D.\_\_\_ (2014-2016) waren bei der A.\_\_\_ GmbH angestellt und bezogen einen Lohn. Darauf entrichteten sie in der Schweiz die Quellensteuer. In Deutschland deklarierten sie den Lohn nicht als Einkommen, weshalb sie die in der Schweiz erhobene Quellensteuer auch nicht zurückforderten. B.\_\_\_ erhielt für die Geschäftsführung der A.\_\_\_ GmbH ein jährliches Pauschalhonorar von Fr. 5'000.–. Seine übrigen Leistungen und Auslagen wurden ihm nach Massgabe des Honorartarifs der Schweizerischen Treuhandkammer entschädigt.

D.- Für die Steuerperiode 2014 wurde die A.\_\_\_ GmbH in der Schweiz ordentlich besteuert. Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. In den Jahren 2015 und 2016 wurde die A.\_\_\_ GmbH für die Kantonssteuern als Domizilgesellschaft besteuert. Für die



direkte Bundessteuer 2015 und 2016 erfolgte eine ordentliche Besteuerung. Auch diese Veranlagungen wurden rechtskräftig.

E.- Als die deutschen Behörden Kenntnis davon erhielten, dass C.\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_ mit der A.\_\_\_\_ GmbH verbunden sind, leiteten sie ein Untersuchungsverfahren zur Überprüfung möglicher Steuerfolgen ein. Die Untersuchung resultierte in einer "tatsächlichen Verständigung" (Protokoll vom 1. September 2022) zwischen der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Chemnitz-Süd (D), dem Festsetzungsfinanzamt und C.\_\_\_\_. Darin wurde festgehalten, dass der massgebende Sachverhalt nur schwer zu ermitteln sei (Ziff. 1.2). Zum Zweck der Verfahrensbeschleunigung bzw. -vereinfachung und zur Herstellung des Rechtsfriedens werde deshalb der Sachverhalt verbindlich vereinbart (Ziff. 2). Vor diesem Hintergrund wertete der deutsche Fiskus den Sachverhalt so, als ob die A.\_\_\_\_ GmbH nicht existiert hätte und nahm einen Durchgriff auf den dahinter stehenden C.\_\_\_\_ vor.

F.- Angesichts dessen reichte die A.\_\_\_\_ GmbH am 29. November 2022 ein Revisionsbegehren betreffend die Kantonssteuern und direkte Bundessteuern 2015 und 2016 ein. Mit Verfügung vom 14. Juni 2023 trat das Kantonale Steueramt auf die Revisionsbegehren nicht ein. Als Grund für den Nichteintretensentscheid führte das Kantonale Steueramt aus, die A.\_\_\_\_ GmbH habe einzig dem Zweck gedient, in Deutschland steuerbare Gewinne in die Schweiz zu verschieben. Erst als die deutschen Behörden die Gewinnverschiebung nicht mehr zugelassen hätten, habe die A.\_\_\_\_ GmbH geltend gemacht, die Schweiz habe kein Besteuerungsrecht. Dieses Vorgehen erweise sich als rechtsmissbräuchlich, weshalb eine Revision ausgeschlossen sei.

G.- Die A.\_\_\_\_ GmbH reichte beim Kantonalen Steueramt St. Gallen für das Geschäftsjahr 2017 die Steuererklärung ein und deklarierte für die direkte Bundessteuer einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 593'943.-. Für das Geschäftsjahr 2018 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 11'836'631.-. In der Folge stellte das Kantonale Steueramt mit Verfügungen vom 12. Juni 2023 fest, dass die A.\_\_\_\_ GmbH keine Steuerpflicht in der Schweiz habe und veranlagte sie für die direkte Bundessteuer 2017 und 2018 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-. Zur Begründung verwies das Steueramt auf das Protokoll betreffend die tatsächliche Verständigung vom 1. September 2022 des Finanzamtes Chemnitz-Süd sowie auf das Schreiben des Rechtsvertreters der Beschwerdebeteiligten vom 29. November 2022. Dagegen erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Beschwerden bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, die Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2023 seien aufzuheben und der steuerbare Reingewinn gemäss Deklaration festzusetzen. Mit Schreiben vom 8. August 2023



verzichtete das Kantonale Steueramt auf eine Vernehmlassung, beantragte jedoch die Abweisung der Beschwerden. Am 3. November 2023 nahm die Steuerpflichtige zum Verfahren Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Verfahren I/1-2023/157 (direkte Bundessteuer 2017) und I/1-2023/158 (direkte Bundessteuer 2018) betreffen die gleichen Verfahrensparteien. Die sich in den Verfahren stellenden Fragen hängen aktenmässig und inhaltlich eng zusammen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, die Beschwerden zu vereinigen und im gleichen Entscheid zu erledigen (vgl. BGE 131 V 59 E. 1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig (Art. 1 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [sGS 815.1]). Gemäss Art. 141 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [SR 642.11, abgekürzt: DBG] kann die ESTV gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erheben. Durch diese Rechtsmittelmöglichkeit der ESTV soll eine einheitliche Anwendung des DBG erreicht werden (vgl. Art. 102 Abs. 2 und Art. 103 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Auflage, Zürich 2023, Art. 141 N 1). Damit die ESTV ihre Aufsichtsfunktion wahrnehmen kann, ist ihr auch hinsichtlich der Feststellung der Steuerpflicht ein Beschwerderecht einzuräumen. Der ESTV kommt somit im vorliegenden Fall Beschwerdelegitimation zu. Die Beschwerden sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (vgl. Art. 141 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

3.- In den Beschwerdeverfahren ist umstritten, ob die Beschwerdebeteiligte für die Steuerperioden 2017 und 2018 in der Schweiz steuerpflichtig war.

a) Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass es sich bei der Beschwerdebeteiligten um eine schweizerische GmbH mit Sitz im Kanton St. Gallen handle. Mit der Einreichung der Steuererklärung habe sie keinerlei im Ausland gelegene Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke angegeben. Für die Beurteilung der Steuerpflicht sei deshalb einzig auf



den statuarischen Sitz abzustützen. Irrelevant sei hingegen, ob sich die tatsächliche Verwaltung im Ausland befunden habe. Demzufolge sei die Beschwerdebeteiligte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Sofern die Beschwerdebeteiligte darin einen Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland sehe, sei sie nicht zu hören. Sie habe in der Schweiz ihre Steuererklärungen eingereicht und auch die provisorisch in Rechnung gestellten Steuern bezahlt. Erst als der deutsche Fiskus sie als Briefkastendomizil einstufte, habe sie sich auf den Standpunkt gestellt, der Schweiz stehe kein Besteuerungsrecht zu. Dieses Vorgehen sei treuwidrig und rechtsmissbräuchlich, weshalb eine Berufung auf das Doppelbesteuerungsabkommen zu verweigern sei. Dass es möglicherweise zu einer internationalen Doppelbesteuerung kommen könnte, sei selbstverschuldet. Selbst wenn das Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung finden sollte, sei der Schweiz das Besteuerungsrecht nicht abzusprechen. Aufgrund ihrer unbeschränkten Steuerpflicht sei die Beschwerdebeteiligte in der Schweiz ansässig. Ferner habe der deutsche Fiskus die Beschwerdebeteiligte als inexistent betrachtet, womit in Deutschland keine Steuerpflicht gegeben sei. Deshalb könne überhaupt keine Doppelbesteuerung resultieren. Es sei auch nicht erkennbar, dass die Beschwerdebeteiligte innerhalb einer festen Geschäftseinrichtung in Deutschland eine Tätigkeit ausgeübt hätte. Folglich liege überhaupt keine doppelte Ansässigkeit vor. Sofern das Gericht also der Ansicht wäre, es liege kein Rechtsmissbrauch vor, würde auch die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zur Besteuerung der Beschwerdebeteiligten durch die Schweiz führen.

Vor diesem Hintergrund würden sich die Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2023 als bundes- und völkerrechtswidrig erweisen. Die Beschwerdebeteiligte sei stattdessen gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip auf die von ihr mit den Steuererklärungen 2017 und 2018 eingereichten Jahresrechnungen zu behaften und dementsprechend zu veranlagern.

b) Die Beschwerdebeteiligte bringt dagegen vor, dass auf den vorliegenden Sachverhalt das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland anwendbar sei. Im Falle von doppelter Ansässigkeit sei eine Gesellschaft in demjenigen Staat unbeschränkt steuerpflichtig, in welchem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befinde. Ihre tatsächliche Geschäftsleitung habe in Deutschland stattgefunden, weshalb sie dort steuerpflichtig sei. Dass sie die schweizerischen Rechtsinstitute der Domizil- und der gemischten Gesellschaft verwendet habe, sei sodann nicht rechtsmissbräuchlich gewesen. Die Schweiz habe aus standortpolitischen Gründen die drei Statusgesellschaften der Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaft bis am 31. Dezember 2019 gesetzlich vorgesehen. Domizil- und gemischte Gesellschaften hätten per definitionem eine vollum-



fängliche bzw. überwiegende auslandbezogene Geschäftstätigkeit und höchstens eine untergeordnete Verwaltungstätigkeit in der Schweiz. Es sei widersprüchlich und gehe nicht an, als Staat solche Statusgesellschaften gesetzlich zuzulassen und später rückwirkend dieselbe Sachverhaltskonstellation als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren. Die drohende Doppelbesteuerung sei von der Vorinstanz demnach zu Recht mit einer Nullveranlagung verhindert worden.

Im Weiteren führt die Beschwerdebeteiligte aus, dass ihre früheren Eingaben an die Vorinstanz integrierter Bestandteil ihrer Stellungnahme bilden würden. Diesbezüglich ist die Beschwerdebeteiligte darauf hinzuweisen, dass ein solch pauschaler Verweis auf frühere Eingaben ungenügend ist, da aus ihm nicht hervorgeht, welche Punkte vorgebracht werden sollen (GVP 2000 Nr. 49; CAVELTI/VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, N 921). In dieser Hinsicht ist die Beschwerdebeteiligte folglich nicht zu hören.

c) Die Beschwerdeführerin führte aus, die Beschwerdebeteiligte sei gemäss eigenen Angaben als Briefkastendomizil errichtet worden, um Gewinnverschiebungen von Deutschland in die Schweiz vorzunehmen. Dieses Vorgehen sei rechtsmissbräuchlich und nicht vergleichbar mit Konstellationen, in denen eine Gesellschaft in zwei oder mehreren Ländern tätig sei und deshalb zwei Länder dasselbe Steuersubjekt besteuern wollten. Demnach sei das Doppelbesteuerungsabkommen in diesem Fall nicht anwendbar und die Beschwerdebeteiligte nach dem Massgeblichkeitsprinzip zu veranlagern. Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Aufhebung einer allfälligen Doppelbesteuerung zwangsläufig nur im Rahmen eines Konsultations- oder Verständigungsverfahrens zwischen der Schweiz und Deutschland möglich wäre. Der Auffassung der Beschwerdebeteiligten sei auch hinsichtlich der Statusgesellschaften zu widersprechen. Anders als es die Beschwerdebeteiligte vorbringe, seien Domizil- oder gemischte Gesellschaften nicht rechtsmissbräuchlich. Die Beschwerdebeteiligte habe aber in der Schweiz eine reine Briefkastenfirma gehalten und dies dem schweizerischen Fiskus nicht offengelegt. Erst als die deutschen Steuerbehörden die Ermittlungen aufgenommen hätten, habe sich die Beschwerdebeteiligte konträr zu ihrem früheren Verhalten auf den Standpunkt gestellt, der Schweiz stehe kein Besteuerungsrecht zu. Dieses Verhalten sei als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren.

Des Weiteren habe die steuerliche Einordnung der deutschen Steuerbehörden für die Schweiz keinerlei Auswirkungen. Dies sei höchstens in einem späteren Verständigungsverfahren zu berücksichtigen. Dafür sei jedoch nicht die kantonale Steuerbehörde zuständig, sondern das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (abgekürzt: SIF).



4.- Es handelt sich vorliegend um einen internationalen Sachverhalt, der gewisse rechtliche Eigenheiten mit sich bringt. Grundsätzlich steht es jedem Staat aufgrund seiner Souveränität frei, sein eigenes Steuersystem zu etablieren und zu gestalten. Zunächst ist deshalb zu prüfen, ob gemäss innerstaatlichem Steuerrecht eine Besteuerungsgrundlage bzw. einschlägige Steuerregeln bestehen. Trifft dies zu, ist weiter zu prüfen, ob diese durch Bestimmungen internationaler Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden, welche eine (internationale) Doppelbesteuerung begrenzen oder eliminieren wollen. Diese Abkommen schränken den staatlichen Steueranspruch ein, vermögen aber keine neuen Steuernormen zu begründen oder bestehende Steuernormen auszuweiten, und stellen insofern lediglich Kollisionsrecht dar (BGE 143 II 257 E. 5.1 mit Hinweisen).

a) In der Schweiz ansässige juristische Personen unterliegen für ihren erzielten Reingewinn der schweizerischen Besteuerung (Art. 50 und Art. 58 DBG). Eine juristische Person ist persönlich zugehörig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 DBG). Diesfalls ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 52 Abs. 1 DBG). Als Sitz einer GmbH gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 776 Ziff. 1 OR [SR 220] i.V.m. Art. 56 ZGB [SR 210]). Gemäss Art. 56 ZGB kann eine juristische Person ihren Sitz grundsätzlich – unabhängig vom Ort der tatsächlichen Verwaltung – frei wählen. Die GmbH muss den gewählten Sitz in den Statuten festhalten und im Handelsregister eintragen lassen (Art. 776 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 117 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung [SR 221.411, abgekürzt: HRegV]). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2). Der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung sind alternative Anknüpfungstatbestände für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl.2022, Art. 20 N 7 f. und 12 f.). Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person befindet sich jedoch grundsätzlich an ihrem Sitz. Davon ist abzuweichen, wenn die sich normalerweise am statuarischen Sitz abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit an einem anderen Ort stattfindet (vgl. BGer 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.4, 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1, 2C\_259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1 mit Hinweis auf dieselbe Formulierung bereits in BGE 45 I 190 E. 3).



Die Beschwerdebeteiligte hat ihren statuarischen Sitz seit ihrer Gründung im Kanton St. Gallen. Seit 2009 ist die Gesellschaft in Abtwil domiziliert. Ab Juni 2009 wurde die Beschwerdebeteiligte durch den Gesellschafter und Geschäftsführer B.\_\_\_\_ geführt. Daran änderte sich – zumindest gegen aussen – nichts, als C.\_\_\_\_ mit B.\_\_\_\_ am 14. Oktober 2013 einen Vertrag zur Übernahme der Stammanteile schloss. Wie die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdebeteiligten im Hintergrund organisiert war, ist nicht abschliessend geklärt. Es bestehen lediglich Hinweise dafür, dass zumindest ein Teil der Verwaltung durch C.\_\_\_\_ in Deutschland vorgenommen wurde. Unabhängig davon genügt es für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht bei internationalen Sachverhalten aber, wenn nur der statuarische Sitz in der Schweiz liegt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., Art. 50 N 7). Diese möglichst breite Anknüpfungsbestimmung im nationalen Recht erscheint notwendig, um das der Schweiz zustehende Besteuerungsrecht voll auszuschöpfen (vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N 27 zu Art. 50 DBG). Vor diesem Hintergrund kann festgehalten werden, dass die Beschwerdebeteiligte nach den Grundsätzen der Besteuerung für die Steuerperioden 2017 und 2018 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war. Im Übrigen ist anzumerken, dass die Beschwerdebeteiligte keine ausländischen Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke betrieben bzw. gehalten hat.

b) In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Gewinnbesteuerung in der Schweiz durch internationale Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Die Beschwerdebeteiligte wird im Hintergrund von einem deutschen Staatsangehörigen beherrscht, der seinen Wohnsitz in Deutschland hat. Demzufolge ist der Sachverhalt anhand des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, abgekürzt: DBA CH-D) zu beurteilen. Das Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA CH-D). Der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" umfasst Personen, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig sind (Art. 4 Abs. 1 DBA CH-D). Ist eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Die Tatsache allein, dass eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist, begründet hingegen keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an dem diese Person ansässig ist (Art. 4 Abs. 8 DBA CH-D). Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA CH-D können Gewinne einer Gesellschaft sodann nur im Vertragsstaat versteuert werden, in dem sie ansässig ist. Weiter enthält das DBA CH-D mit Art. 23 Abs. 1 eine Bestimmung zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs (sog. Missbrauchsbestimmung;



vgl. GEORG LUTZ, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2000, S. 165 f.). Demnach ist das Abkommen nicht so auszulegen, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden. Sofern dies aber zu einer Doppelbesteuerung führt, haben die zuständigen Behörden gemeinsam darüber zu beraten, ob die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist (Art. 23 Abs. 2 DBA CH-D; sog. Verständigungsverfahren). Dabei werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen, die in dem Abkommen nicht behandelt sind, vermieden werden kann (Art. 26 Abs. 3 DBA CH-D).

Die Beschwerdebeteiligte ist aufgrund ihres Sitzes im Kanton St. Gallen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. E. 4a). Damit einher geht die Ansässigkeit der Beschwerdebeteiligten in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 DBA CH-D). Weiter ist zu prüfen, ob durch die stille Beherrschung der Beschwerdebeteiligten durch C.\_\_\_\_ eine Ansässigkeit in Deutschland begründet wurde. In den Verfahrensakten ist das Protokoll betreffend die "tatsächliche Verständigung" vom 1. September 2022 zu finden. Dabei handelt es sich um eine Einigung zwischen den deutschen Steuerbehörden und C.\_\_\_\_, mit der – unter anderem hinsichtlich der Beschwerdebeteiligten – ein Sachverhalt festgelegt wurde. So wurde in Ziff. 1.2 f. des Protokolls Folgendes festgehalten: "Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit, dass hinsichtlich des für die Besteuerung massgeblichen Sachverhaltes [...] Erschwernisse bei der Sachverhaltsermittlung bestehen. Zum Zwecke der Verfahrensbeschleunigung bzw. -vereinfachung und zur Herstellung des Rechtsfriedens wird deshalb verbindlich vereinbart, hinsichtlich der o.a. strittigen Auffassung bei der Besteuerung Folgendes zugrunde zu legen: [...]". Diese Sachverhaltsfeststellung ist für die Schweiz nicht bindend. Insbesondere die rechtliche Würdigung der deutschen Steuerbehörden gibt jedoch Aufschluss darüber, wie der deutsche Fiskus die Besteuerung vorgenommen hat. Aus diesem Grund ist die Einigung für die Beurteilung der Ansässigkeit in Deutschland heranzuziehen. Die deutschen Steuerbehörden haben den Sachverhalt unter §42 Abs. 1 Satz 3 der deutschen Abgabeordnung vom 16. März 1976 subsumiert. Demnach kann das deutsche Steuergesetz nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen werden. Ein Missbrauch ist anzunehmen, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorhergesehenen Steuervorteil führt. Gestützt darauf nahm der deutsche Fiskus einen steuerrechtlichen Durchgriff vor und besteuerte nicht die Be-



schwerdebeteiligte, sondern den dahinter stehenden C.\_\_\_. Angesichts der fehlenden Steuerpflicht in Deutschland, kann die Beschwerdebeteiligte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens nicht als in Deutschland ansässig gelten (vgl. Art. 4 Abs. 1 DBA CH-D). Folglich liegt – entgegen der Ansicht der Beschwerdebeteiligten – keine doppelte Ansässigkeit vor und Art. 4 Abs. 8 DBA CH-D kommt nicht zur Anwendung. Stattdessen sind die Gewinne der Beschwerdebeteiligten im Sinne von Art. 7 Abs. 1 DBA CH-D in der Schweiz zu besteuern.

c) Zugegebenermassen resultiert daraus faktisch eine Doppelbelastung der Gewinne der Beschwerdebeteiligten. Es gilt indessen zu beachten, dass in Deutschland nicht die Beschwerdebeteiligte, sondern die natürliche Person C.\_\_\_ belastet wurde. Folglich sind von der Doppelbelastung zwei unterschiedliche Rechtspersönlichkeiten betroffen. Es gebietet somit an der Subjektidentität, welche für das Vorliegen einer Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis erforderlich ist (vergleichbare Konstellation in BGer 2C\_851/2010, 2C\_852/2010 vom 1. Juli 2011 E. 6.2). Sofern die Beschwerdebeteiligte dennoch der Auffassung ist, dass dadurch eine Doppelbesteuerung resultiert, kann sie ihren Fall – unabhängig von den nationalen Rechtsbehelfen – der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist (vgl. Art. 26 Abs. 1 DBA CH-D). In der Schweiz liegt die Zuständigkeit beim SIF (Art. 3 des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich [SR 672.2, abgekürzt: StADG]). An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diesfalls zu prüfen wäre, ob das Vorgehen der Beschwerdebeteiligten unter die Missbrauchsbestimmung von Art. 23 Abs. 1 DBA CH-D zu subsumieren ist.

d) Ergänzend ist kurz auf das Vorbringen der Beschwerdebeteiligten einzugehen, dass nicht ihr Verhalten, sondern die bis Ende 2019 in der Schweiz geltenden Statusgesellschaften rechtsmissbräuchlich gewesen seien. Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Wie die Beschwerdeführerin korrekt ausführt, ist die Schweiz als souveräner Staat frei, ihr Steuerrecht nach Belieben zu gestalten. Dementsprechend wurden die Statusgesellschaften eingeführt, welche gegenüber ordentlich besteuerten Gesellschaften privilegiert besteuert wurden. Durch die gesetzliche Verankerung erlangten sie Rechtmässigkeit (vgl. aArt. 28 Abs. 2, 3 und 4 StHG sowie aArt. 73 Abs. 1 zweiter Satz, aArt. 92 und aArt. 93 StG). Auf Ende 2019 wurden die Statusgesellschaften wieder abgeschafft und die entsprechenden Bestimmungen ersatzlos gestrichen (vgl. GIORGIO MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen, 2. Aufl., Bern 2022, S. 821). Dass sich die Beschwerdebeteiligte als gemischte Gesellschaft organisierte, war folglich nicht rechtsmissbräuchlich.



e) Nachdem festgestellt werden konnte, dass die Beschwerdebeteiligte für die Jahre 2017 und 2018 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war, ist abschliessend auf die konkreten Steuerfolgen einzugehen. Die Beschwerdebeteiligte reichte am 29. November 2018 die Steuererklärung 2017 und am 5. Juni 2019 die Steuererklärung 2018 – jeweils samt Jahresrechnung – ein. Dementsprechend muss sich die steuerpflichtige Gesellschaft auf den in der ordnungsgemässen handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung ausgeübten Ermessensspielraum festsetzen lassen (Massgeblichkeitsprinzip; BGE 141 II 83 E. 3.2). Die Vorinstanz hat die eingereichten Jahresrechnungen somit auf ihre Handelsrechtskonformität zu prüfen und die Beschwerdebeteiligte daraufhin für die direkte Bundessteuer 2017 und 2018 zu veranlagern. Im Gegensatz dazu, sind die Veranlagungen der Kantonssteuern 2017 und 2018 unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

f) Nach dem Gesagten sind die Beschwerden gutzuheissen und die angefochtenen Verfügungen vom 12. Juni 2023 aufzuheben. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.- a) Die Kosten des Verfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 144 Abs. 1 DBG). Vorliegend obsiegt die Beschwerdeführerin vollständig. Dementsprechend sind die amtlichen Kosten dem Staat (Kantonales Steueramt) sowie der Beschwerdebeteiligten je zur Hälfte aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von je Fr. 2'000.– (insgesamt Fr. 4'000.–) erscheint angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der amtlichen Kosten beim Staat ist zu verzichten (Art. 144 Abs. 3 DBG).

b) Die Beschwerdebeteiligte unterliegt mit ihren Anträgen. Aufgrund dessen besteht kein Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (e contrario Art. 144 Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]).



### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird gutgeheissen, und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 12. Juni 2023 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird gutgeheissen, und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 12. Juni 2023 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens betreffend die direkte Bundessteuer 2017 von Fr. 2'000.– (Entscheidgebühr) haben der Staat (Kantonales Steueramt) und die Beschwerdebeteiligte je zur Hälfte zu bezahlen. Auf die Erhebung der Kosten beim Staat wird verzichtet.
4. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens betreffend die direkte Bundessteuer 2018 von Fr. 2'000.– (Entscheidgebühr) haben der Staat (Kantonales Steueramt) und die Beschwerdebeteiligte je zur Hälfte zu bezahlen. Auf die Erhebung der Kosten beim Staat wird verzichtet.
5. Die ausseramtlichen Kosten der Beschwerdebeteiligten werden nicht entschädigt.