



Fall-Nr.:	B 2022/108
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	10.11.2022
Entscheiddatum:	22.09.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 22.09.2022

Steuerpflicht, Art. 20 Abs. 1 StHG (SR 642.14), Art. 71 StG (sGS 711.1). Ist der Ort des Sitzes einer juristischen Person lediglich formeller Natur (sog. "Briefkastendomizil"), ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen, wobei die gesamten Umstände des Einzelfalls entscheidend sind. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird, die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Nicht erforderlich ist, dass sich dort eine feste Geschäftseinrichtung oder Personal befindet. Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers sein. Dies ist vorliegend beim einzigen festangestellten Mitarbeiter, der gleichzeitig einziger Geschäftsführer der Gesellschaft mit Einzelunterschrift ist und über die Mehrheit der Stammanteile verfügt, der Fall (Verwaltungsgericht, B 2022/108). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C_722/2022, bisher Nr. 2C_861/2022).

Entscheid vom 22. September 2022

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

Q. __ GmbH,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Fiscon Treuhand AG, Kasernenstrasse 6, 8180 Bülach,

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Steuerpflicht (Gewinn- und Kapitalsteuer) ab 1. Januar 2016

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die Q. __ GmbH wurde am 23. Dezember 2010 gegründet und im Handelsregister des Kantons Schwyz mit Sitz A. __ eingetragen. Das Stammkapital beträgt CHF 40'100 und wird von den Gesellschaftern K. __ (CHF 20'100), wohnhaft in B. __, und der M. __ GmbH (CHF 20'000) mit Sitz in C. __ (Deutschland) gehalten. Als Geschäftsführer ist K. __ eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt die Beratung im Zusammenhang mit der Konzeption, Organisation und Durchführung von Anlässen und Festivals im Auftrag für Dritte. Dabei kann es sich um Gesamtaufträge oder auch um einzelne Bereiche wie z.B. Marketing, Logistik, Gastro etc. handeln. Die Gesellschaft kann im Bereich der



St.Galler Gerichte

Unternehmensberatung sowie im Ticketan- und -verkauf tätig sein und alle Geschäfte tätigen, die direkt oder indirekt mit ihrem Zweck in Zusammenhang stehen (www.zefix.ch).

B.

Mit Schreiben vom 6. November 2020 teilte das Kantonale Steueramt der Q.___ GmbH mit, gemäss seiner Erkenntnis bestehe die Vermutung, dass die Gesellschaft faktisch vom Kanton St. Gallen aus verwaltet werde. Zwecks diesbezüglicher Abklärung forderte das Kantonale Steueramt die Gesellschaft auf, verschiedene Unterlagen einzureichen. Die Q.___ GmbH reichte solche in der Folge ein, darunter zwei Dienstleistungsverträge sowie die Jahresrechnungen 2017 bis 2019. Mit Verfügung vom 15. Februar 2021 stellte das Kantonale Steueramt fest, dass die Q.___ GmbH ab 1. Januar 2016 am Sitz ihrer tatsächlichen Verwaltung in B.___ unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die dagegen erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 25. Juni 2021 ab. Die Verwaltungsrekurskommission wies den wiederum dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 25. April 2022 ab.

C.

Die Q.___ GmbH (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 8. Juni 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien der Rekursentscheid vom 25. April 2022, der Einsprache-Entscheid vom 25. Juni 2021 sowie die Feststellungsverfügung vom 15. Februar 2021 aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig sei.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2022 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) liess sich am 14. Juli 2022 unter Beantragung der Abweisung der Beschwerde vernehmen. Die Beschwerdeführerin verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.



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 12. Mai 2022 zugestellten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 8. Juni 2022 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 unter nachstehendem Vorbehalt grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf das Begehren, der Einsprache-Entscheid vom 25. Juni 2021 sowie die Feststellungsverfügung vom 15. Februar 2021 seien aufzuheben, da der angefochtene Rekursentscheid an die Stelle des Einsprache-Entscheids und dieser bereits zuvor an jene der Veranlagungsverfügung getreten ist; sie sind inhaltlich notwendigerweise mitangefochten (Devolutiveffekt; vgl. BGE 129 II 438 E. 1).

2.

2.1.

Umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Vorinstanz erwog, sowohl die Ausgestaltung des Dienstleistungsvertrags mit der S.__ GmbH für ein Büro in A.__ als auch die Höhe der Jahresgebühr von CHF 4'000 spreche dafür, dass jene Gesellschaft der Beschwerdeführerin einen Domizilservice zur Verfügung stelle. Ein solcher komme im interkantonalen Verhältnis als Hauptsteuerdomizil nicht in Frage. Aufgrund der Umstände erscheine es als wahrscheinlich, dass K.__ ungeachtet der Beteiligung der M.__ GmbH im Jahr 2016 weiterhin die Geschäftsführung der Rekurrentin wahrnehme und sämtliche operativen Unternehmensentscheidungen mitfalle. Folglich sei als Ort der tatsächlichen Verwaltung geografisch von jenem Ort auszugehen, von wo aus der einzige in der Schweiz wohnhafte Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift überwiegend tätig geworden sei. Der Gegenbeweis, dass die tatsächliche Verwaltung an einem anderen Ort besorgt werde, obliege somit der Beschwerdeführerin. Angesichts der beinahe ausschliesslich auf digitalem Weg und büroextern stattfindenden Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin lasse sich ein



St.Galler Gerichte

geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung nicht eindeutig ausmachen. Dafür, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in A.___ befinde, sei die Beschwerdeführerin jeglichen Beweis schuldig geblieben. Es liege dort nur ein Briefkastendomizil vor.

2.2.

Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, seit der Beteiligung der M.___ GmbH im Jahr 2016 habe sich die Gesellschaft strategisch neu ausgerichtet und spiele K.___ keine wichtige Rolle mehr innerhalb der Gesellschaft, insbesondere habe er keine Leitungsrolle mehr inne. Aus dem operativen Geschäft sei er grösstenteils ausgeschieden. Sein Arbeitspensum für die Gesellschaft betrage noch 50 Prozent. Dass er im Handelsregister als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift eingetragen sei, hänge mit den rechtlichen Bedingungen in der Schweiz zusammen und sei daher nicht massgebend. Als formaler Geschäftsführer vermöge er keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung im steuerlichen Sinn zu begründen. Intern sei er lediglich zu 33,34 Prozent gewinnberechtigt, verfüge über keine wesentlichen Bankvollmachten und werde über wichtige Entscheidungen nur noch informiert. Die Beschwerdeführerin operiere global, digital und nicht standortgebunden. Die Geschäftsabwicklung erfolge im Ausland über externe Dienstleister, Freelancer sowie Leistungen der M.___ GmbH. Der Sitz der tatsächlichen Verwaltung lasse sich nur schwer lokalisieren, was indessen nicht bedeute, dass deswegen ein Domizil in B.___ am Wohnsitz von K.___ anzunehmen wäre. Dort stehe diesem keinerlei geschäftliche Infrastruktur zur Verfügung. Die meiste Zeit verbringe K.___ im Ausland, an verschiedenen Orten. Soweit in der Schweiz ein Standortbezug bestehe, sei dieser am Sitz der Gesellschaft in A.___ auszumachen, in Form von administrativ-organisatorischen Tätigkeiten, Lagerung von Geschäftsunterlagen und gelegentlich notwendigen Meetings. In A.___ bestehe damit mehr als nur ein Briefkastendomizil, womit der dortige statutarische Sitz massgebend sei. Für das subsidiäre Abstellen auf einen allfällig abweichenden Sitz am Ort der tatsächlichen Verwaltung bestehe kein Raum. Die Beweislast für einen vom statutarischen Sitz abweichenden Sitz liege bei der Beschwerdegegnerin. Allein mit der Feststellung, dass in A.___ ein Briefkastendomizil bestehe, sei dieser Nachweis nicht erbracht. Mit dem Eingeständnis, dass ein physischer Mittelpunkt der Geschäftsführung nicht auszumachen sei, würde die Vorinstanz im Umkehrschluss zugeben, dass dies auch in B.___ nicht der Fall sei. Die Relevanz der Postumleitung werde verkannt. Diese erfolge nicht von A.___ nach B.___ zu K.___, sondern digital per Scan an die Gesellschaft, womit die ortsunabhängige Verfügbarkeit ermöglicht werde. Die Rechtsauffassung der Vorinstanz und des Beschwerdegegners würde Anlass zu



erheblicher Rechtsunsicherheit für die immer zahlreicher werdenden Gesellschaften mit hauptsächlich digitalen Geschäftsmodellen geben.

3.

3.1.

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton befindet (Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, sowie Art. 71 StG). Am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht (sog. Hauptsteuerdomizil) unterliegt grundsätzlich das weltweite Einkommen des Steuerpflichtigen der Besteuerung durch die Gebietshoheit (BGE 139 II 78 E. 2.2 und 2.3). Die steuerrechtliche Zugehörigkeit der juristischen Personen bestimmt sich vorab nach dem Ort des Sitzes, sofern dieser nicht nur formeller Natur ist (sog. "Briefkastendomizil"). Diesfalls ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen, wobei die gesamten Umstände des Einzelfalls entscheidend sind. Ansonsten wäre es den juristischen Personen möglich, ihre steuerlichen Verhältnisse in künstlicher, sachlich nicht begründbarer Weise zu regeln, was sich mit dem Wesen des Steuerrechts nicht verträgt (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 8 N 5). Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefone jedoch von einem Beauftragten, z.B. einem Rechtsanwalt oder Treuhänder, regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet. Letzteres bezeichnet einen Sitz, welcher den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht, als künstlich erschaffen erscheint und deshalb nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt. Kaum denkbar ist zudem, dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten im Auftragsverhältnis ausgeübt wird, weshalb der Sitz eines Dritten praxisgemäss nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt (BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2018 E. 3.1 mit Hinweisen). Im interkantonalen Verhältnis räumt das Bundesgericht dem tatsächlichen Mittelpunkt des Eigenlebens der juristischen Person, womit nichts anderes als der Ort der tatsächlichen Verwaltung gemeint sei, sogar in jedem Fall den Vorrang gegenüber dem statutarischen Sitz ein (BGE 146 II 111 E. 2.3.6; a.M. P. Locher, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 2020, S. 270 ff.).



Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird, die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Nicht erforderlich ist, dass sich dort eine feste Geschäftseinrichtung oder Personal befindet. Ist dem aber so, kann dies ein Indiz für den Ort der wirklichen Leitung sein (Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N 27 f. zu Art. 20 StHG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Die Träger der tatsächlichen Verwaltung sind regelmässig die zur Geschäftsführung autorisierten Vertreter des Verwaltungsrates 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 (Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N 12 f.). Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre, 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 (BGer 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2 mit Hinweisen). Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers sein (VerwGE ZH SB.2015.00144 vom 16. März 2016 E. 4.4.4.5).

Die Veranlagungsbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -min-dernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, sog. Normentheorie). In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Der andere Kanton, welcher ein Briefkastendomizil 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



St.Galler Gerichte

des Kantons zu erbringen (BGer 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.3; BGE 147 I 325 E. 2.3).

3.2.

Wie die Vorinstanz unter Würdigung der tatsächlichen Gegebenheiten zutreffend festgestellt hat, kommt dem statutarischen Sitz in A.___ im Kanton Schwyz nur formelle Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin verfügt dort über keine Infrastruktur mit eigenen ständigen Büroräumlichkeiten und eigenem Personal. Gemäss Dienstleistungsvertrag vom 10. Januar 2010 (vi-act. 6/I.1) gewährt ihr die S.___ GmbH in deren eigenen Büroräumlichkeiten an der F.___-strasse 00__ in A.___ Domizil, indem sie ein möbliertes Sitzungszimmer zur Mitbenützung zur Verfügung stellt. Ferner leitet die S.___ GmbH sämtliche Korrespondenz an die Beschwerdeführerin weiter, stellt ihr eine Telefon- und Faxnummer zur Verfügung und leitet eingehende Anrufe an die private Telefonnummer von K.___ weiter. Die Entschädigung dafür beträgt pauschal CHF 4'000 pro Jahr zuzüglich Mehrwertsteuer, was aufgrund des niedrigen Ansatzes nicht auf eine häufige Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen hinweist. Trotzdem macht die Beschwerdeführerin geltend, in A.___ bestehe mehr als nur ein Briefkastendomizil; dort fänden administrativ-organisatorische Tätigkeiten, die Lagerung von Geschäftsunterlagen und gelegentlich notwendige Meetings statt, ohne dafür jedoch hinreichende Beweise zu liefern. Selbst wenn dies zuträfe, würde es sich dabei um untergeordnete Tätigkeiten ohne Bedeutung für die Begründung des Geschäftssitzes handeln. Hinzu kommt, dass die Entschädigung gemäss entsprechendem Kontoauszug ("rent or lease payments") nur im Jahr 2016 bezahlt wurde (Buchungstext "Büromiete 2016"), in den Folgejahren 2017 bis 2019 jedoch nicht mehr (vi-act. 6/I.01), was von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird. Weder im Telefonbuch (www.local.ch) noch auf der eigenen Website (www.) hat die Beschwerdeführerin zumindest heute eine Telefonnummer an ihrem Sitz publiziert. Der statutarische Sitz im Kanton Schwyz erscheint damit als künstlich erschaffen und war ab 2016 folglich bloss formeller Natur. Als Hauptsteuerdomizil kommt er daher nicht in Frage. Es liegt dort lediglich ein Briefkastendomizil und damit auch nicht der Ort der tatsächlichen Verwaltung vor.

3.3.

Die unbeschränkte Steuerpflicht befindet sich somit geografisch am Ort der



St.Galler Gerichte

tatsächlichen Verwaltung. Die Beschwerdegegnerin geht davon aus, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohnort von K.___ in B.___ befinde, wofür sie beweispflichtig ist. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin lasse sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nur schwer lokalisieren. Sie operiere global, digital und nicht standortgebunden und wickle die Geschäfte im Ausland ab. Die Beschwerdeführerin ist im An- und Verkauf von Tickets im Bereich Grosssportanlässe tätig. Diese Tätigkeit wird vom einzigen festangestellten Arbeitnehmer K.___, der seit Gesellschaftsgründung zugleich Gesellschafter und gemäss Handelsregistereintrag einziger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, sowie zahlreichen im Auftragsverhältnis tätigen Freelancern ausgeführt (vi-act. 6/I.03.4). Je nachdem, wo ein Anlass stattfindet, sind diese Leute, darunter auch K.___, sowohl vor als auch während der Veranstaltung für längere Zeit am betreffenden Ort tätig. Sie nächtigen dort in Hotels oder eigens gemieteten Unterkünften (z.B. in ...), wie aus den entsprechenden Kontoauszügen hervorgeht (vi-act. 6/I.01). Ein geografischer Schwerpunkt der laufenden Geschäfte lässt sich somit nicht ausmachen und wird von der Beschwerdeführerin weder behauptet noch nachgewiesen.

Was die Besorgung der Geschäftsführung angeht, macht die Beschwerdeführerin geltend, seit der Beteiligung der M.___ GmbH am 16. Juni 2016 habe K.___ keine Leitungsrolle mehr inne und sei nicht mehr operativ tätig. Aufgrund der Aktenlage zeigt sich jedoch ein anderes Bild. Bis zur Kapitalerhöhung und Beteiligung der M.___ GmbH am 16. Juni 2016 war K.___ der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Auch seither besitzt er mit 201 von 401 Stammanteilen die stimmenmässige Mehrheit (50,12 Prozent). Er ist seit Gründung der Beschwerdeführerin und auch nach der (Minderheits)Beteiligung der M.___ GmbH am 16. Juni 2016 (200 von 401 Stammanteilen bzw. 49,88 Prozent) gemäss Handelsregistereintrag bis heute der einzige Geschäftsführer mit Einzelunterschrift, während die M.___ GmbH über keine Zeichnungsberechtigung verfügt. Es trifft zwar zu, dass bei der GmbH nur natürliche Personen als Geschäftsführer eingesetzt werden dürfen und mindestens ein Geschäftsführer Wohnsitz in der Schweiz haben muss (Art. 809 Abs. 2 und Art. 814 Abs. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, OR). Ist an der Gesellschaft eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft beteiligt, so besteht jedoch die Möglichkeit, dass diese eine natürliche Person, die diese



St.Galler Gerichte

Funktion an ihrer Stelle ausübt, bezeichnet (vgl. Art. 809 Abs. 2 OR). Wenn K.___ seit 2016 tatsächlich nicht mehr die Haupt- oder alleinige Verantwortung für die Geschäftsführung gehabt hätte, wäre es gesellschaftsrechtlich somit durchaus möglich gewesen, nebst ihm einen Vertreter der M.___ GmbH als weiteren Geschäftsführer im Handelsregister einzutragen.

Dass die M.___ GmbH zu zwei Dritteln und K.___ nur zu einem Drittel am Gewinn beteiligt ist, führt sodann nicht zwingend zum Schluss, dass die Geschäftsführung bei der M.___ GmbH liegt. Einerseits datiert die fragliche Vereinbarung erst vom 8. März 2021 (vi-act. 6/I.03.8), andererseits besitzt K.___ unabhängig von der Gewinnverteilung die Mehrheit der Stammanteile und damit gemäss den gesetzlichen Bestimmungen, wonach sich das Stimmrecht der Gesellschafter nach dem Nennwert ihrer Stammanteile bemisst, die Mehrheit bei der Beschlussfassung. Dass die Gesellschafter von Beginn weg eine davon abweichende Regelung getroffen hätten, geht aus den Akten nicht hervor. Der bis 8. März 2021 geltende Gesellschafterbindungsvertrag vom 3. Mai 2016 wurde nicht eingereicht. Allein die Behauptung, die strategischen und operativen Entscheidungen würden allein von O.___ und P.___, den beiden Gesellschaftern der M.___ GmbH nach Rücksprache mit bzw. Konsultation von K.___ gefällt, reicht dazu nicht aus. Mit der tatsächlichen Verwaltung sind ohnehin nicht die strategischen Grundsatzentscheide des obersten Gesellschaftsorgans, sondern ist die Geschäftsführung gemeint. Im Schreiben vom 19. Juli 2019 an die Eidgenössische Steuerverwaltung betreffend Antrag auf Anerkennung der asymmetrischen Dividendenausschüttung (Steuerruling; vi-act. 6/I.03.3) liess die Beschwerdeführerin sodann ausführen, beide Gesellschafter (K.___ und die M.___ GmbH) seien im operativen Geschäft tätig, womit sie sich selbst widerspricht. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin geht aus den Akten zudem hervor, dass K.___ auch nach der Beteiligung der M.___ GmbH im Jahr 2016 tatsächlich für die Gesellschaft handelte. So unterzeichnete er im Namen der Beschwerdeführerin zum Beispiel am 4. Oktober 2018 zwei Dienstleistungsverträge mit D.___ und E.___ (vi-act. 6/03.6), am 18. Februar 2019 einen Vertrag mit der G.___ (vi-act. 6/I.03.6) und im vorliegenden Verfahren erteilte er die Vollmachten an die jeweiligen Rechtsvertreterinnen (act. 3 und vi-act. 6/I.01). Ob er selber lediglich die Vollmacht für eine Bank für sämtliche Konten der Beschwerdeführerin besass, steht hingegen nicht im Vordergrund. K.___ ist schliesslich



der einzige festangestellte Mitarbeiter der Beschwerdeführerin. In den Jahren 2016 bis 2019 bezog er einen Lohn zwischen CHF 60'000 und CHF 70'000 (vi-act. 6/I.01), was einem 50 Prozent Pensum entsprach. Die angeblich die Geschäftsführung besorgende M.__ GmbH bzw. deren Gesellschafter bezogen indessen keinen Lohn oder sonstige Entschädigung für ihre Tätigkeit. K.__ unter diesen Umständen als rein formalen Geschäftsführer zu bezeichnen, steht im Widerspruch zur Aktenlage. Dass sich die tatsächliche Verwaltung an einem anderen Ort – A.__ kommt als Briefkastendomizil dafür nicht in Frage – ausserhalb des Kantons St. Gallen befindet, wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet und schon gar nicht nachgewiesen.

3.4.

Damit erscheint der Nachweis hinreichend erbracht, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin ab 2016 am Wohnsitz des einzigen Geschäftsführers K.__ befindet, um dessen Tätigkeit sich die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin dreht und für welche Tätigkeit mangels fester Einrichtungen und eigenem Personal – abgesehen vom Geschäftsführer K.__ – kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden kann.

4.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist dementsprechend abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie ist mit dem von der Beschwerdeführerin in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Ergebnis nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.



2.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 unter Verrechnung mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.