

# **AR\_GERICHTE OG O2V-22-39 vom 29. August 2023**

AR Gerichte, 2023-08-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar\\_gerichte\\_OG O2V-22-39](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte_OG_O2V-22-39)

FR: AR\_GERICHTE OG O2V-22-39 du 29 août 2023

IT: AR\_GERICHTE OG O2V-22-39 del 29 agosto 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Anfechtungsobjekt bildet die Verfügung der Vorinstanz vom 11. Oktober 2022, mit welcher die Vorinstanz auf das von der Beschwerdeführerin eingereichte Revisionsgesuch betreffend die bereits rechtskräftig veranlagten Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2012 bis 2015 nicht eingetreten war. Gegen diesen Nichteintretensentscheid konnte direkt Beschwerde beim Obergericht erhoben werden (Art. 191 des kantonalen Steuergesetzes [StG, bGS 621.11]). Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin verlangt mit der Replik den zusätzlichen Beizug der Veranlagungs- akten der Steuerperioden 2004 bis 2011 (vgl. Replik, act. 11, Ziff. II/3). Vom vorliegenden Verfahren betroffen sind allerdings lediglich die Steuerperioden 2012 bis 2015, wobei dem Grundsatz nach zwischen den Parteien unbestritten ist, dass während diesen Steuerperio- den eine Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in E. bestand. Die vorinstanzlichen Akten der Steuerperioden 2012 bis 2015 liegen vor (KStV.AR.act. 4 ff.). Die in früheren Steuerperioden getroffenen Taxationen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen; die tatsächliche und rechtliche Ausgangslage ist im Rahmen jeder Neu- veranlagung vollumfänglich neu zu überprüfen, gegebenenfalls abweichend zu würdigen und entsprechend anders zu veranlagern. Aus diesem Grund kann die Beschwerdeführerin aus dem behaupteten Umstand, auch in den Steuerperioden vor 2012 sei nie eine Steueraus- scheidung gemacht worden, obschon die Beschwerdeführerin auch schon damals über eine ausserkantonale Betriebsstätte verfügt habe, nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2P.153/2002 bzw. 2A.358/2002 vom 29. November 2002 E. 4.2; 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.7.4; 2C\_972/2018 vom 2. Oktober 2019 E. 10.3). Von einem zusätzlichen Beizug der vorinstanzlichen Akten betreffend Steuerperioden 2004 bis 2011 wird daher abgesehen. Seite 5

### **E. 1.3**

Gemäss ständiger Rechtsprechung (vgl. dazu anstelle vieler das Urteil des Obergerichts O2V 17 10 vom 13. März 2018, welches vom Bundesgericht mit Urteil 2C\_566/2018 vom 29. Januar 2020 bestätigt wurde) ist eine Verwirkung des Revisionsanspruchs nach Art. 189 Abs. 2 StG als formelle und nicht als materielle Frage zu behandeln. Dass eine allfällige Verwirkung des Revisionsanspruchs somit im Rahmen der Prozessvoraussetzungen zu prüfen ist, wird von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht in Frage gestellt (vgl. Beschwer- de, act. 1, S. 3, Ziff. III/1.2/9). Der von der Beschwerdeführerin eingereichte

Eventualantrag (Ziff. 2 der eingangs erwähnten Rechtsbegehren) ist daher abzuweisen. Sollte das Obergericht zur Auffassung gelangen, die Vorinstanz hätte auf das Revisionsgesuch der Beschwerdeführerin eintreten müssen, wäre das Revisionsgesuch nicht materiell zu beurteilen, sondern der angefochtene Nichteintretensentscheid aufzuheben und das Revisionsgesuch – unter Berücksichtigung des Instanzenzugs – zunächst zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **E. 2**

Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [[https:// staatskalender.ar.ch/organizations/pdf](https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf)]), Ziff. 2.6.1.2). Die von der Beschwerdeführerin am 11. November 2022 der Post zur Beförderung übergebene Beschwerde erfüllt sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss Art. 188 Abs. 1 StG. Da der direkt vom angefochtenen Einspracheentscheid betroffenen Beschwerdeführerin nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zukommt, ist auf ihre Beschwerde einzutreten.

### **E. 2.1**

Unter welchen Voraussetzungen auf eine rechtskräftige Steuerveranlagung betreffend die hier in Frage stehenden Staats- und Gemeindesteuern revisionsweise zurückgekommen werden kann, bestimmt sich nach Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) in Verbindung mit den einschlägigen Bestimmungen im kantonalen Steuergesetz. Gemäss den gesetzlichen Grundlagen im kantonalen Recht von Appenzell Ausserrhoden kann ein rechtskräftiger Entscheid gestützt auf Art. 189 Abs. 1 StG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden: a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; b) wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen hat oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat; c) wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat; d) wenn nach den auf interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikte anzuwendenden Regeln die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäss erkennender Behörde durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden zu erfolgen hat; e) wenn die Besteuerung einen Staatsvertrag verletzt; f) wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden. Seite 6 Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 189 Abs. 2 erster Satz StG). Auf ein Revisionsgesuch gemäss Art. 189 Abs. 1 lit. d und e StG wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche die antragsstellende Person absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat (Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden (Art. 190 StG).

### **E. 2.2**

Folgende dieser Voraussetzungen für eine Revision sind im Fall des von der Beschwerdeführerin gestellten Revisionsgesuchs ohne weiteres erfüllt: ■ Die hier in Frage stehenden, definitiven Steuerveranlagungen betreffend Staats- und Gemeindesteuern für die

Steuerperioden 2012 bis 2015 sind nach deren Eröffnung zunächst unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Somit liegt diesbezüglich je ein „rechtskräftiger Entscheid“ im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG vor. ■ Ein „Antrag“ der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG auf Vornahme einer Revision ist gegeben, nachdem sie bei der Vorinstanz am 5. September 2022 ein schriftliches Revisionsgesuch einreichte (KStV.AR.act. 13). ■ Eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV, SR 101) verstossende Doppelbesteuerung (vgl. zur Begriffsdefinition anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 3) liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Im vorliegenden Fall liegen rechtskräftige Veranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden vor für die in Frage stehenden Steuerperioden 2012 bis 2015. Nachträglich wurde der bereits im Rahmen dieser Veranlagungen im Kanton Appenzell Ausserrhoden besteuerte Gewinn der Betriebsstätte in E. auch vom Kanton St. Gallen mittels Nachsteuer erfasst (vgl. dazu die Unterlagen bei KStV.AR.act. 12). Somit ist im konkreten Fall eine Doppelbesteuerungsproblematik (aktuelle Doppelbesteuerung) gegeben. Dabei ist unbestritten, dass der Gewinn der Betriebsstätte gemäss den für die interkantonale Steueraus- scheidung gültigen Regeln vom Kanton St. Gallen und nicht vom Kanton Appenzell Aus- serrhoden zu besteuern ist, womit die in Art. 189 Abs. 1 lit. d StG erwähnte Fallkonstella- tion und somit ein möglicher Revisionsgrund vorliegt. ■ Die Nachsteuerverfügung des Kantons St. Gallen wurde der Beschwerdeführerin am

### **E. 2.3**

Im Zusammenhang mit der Frage nach der Verwirkung eines Revisionsanspruchs bei Doppelbesteuerung hat das Bundesgericht im August 2020 den Leitentscheid BGE 147 I 325 gefällt und seine Rechtsprechung dort wie folgt zusammengefasst: Eine steuerpflichtige Person verwirkt das Beschwerderecht bzw. das Recht zur Anfechtung der rechtskräftigen kantonalen Veranlagung zum einen, wenn sie ihre Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt. Von einer vorbehaltlosen Anerkennung ist insbesondere auszugehen, wenn sich die steuerpflichtige Person der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt. Über diese Seite 8 Konstellation hinaus, in welcher die steuerpflichtige Person den Anspruch eines Kantons in Kenntnis des kollidierenden Anspruchs eines anderen Kantons, d.h. wenn der andere Kanton im Zeitpunkt der Veranlagung des ersten Kantons seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat oder zumindest mit diesem Ziel gegenüber dem Steuerpflichtigen aktiv geworden ist, anerkennt, ist eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzu- nehmen, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt (BGE 147 I 325 E. 4.2.1 m.w.H.). Demnach gilt es also grundsätzlich zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden (vgl. dazu auch ARTHUR BRUNNER/MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommen- tar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, N. 7 und

## E. 2.4

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, die Vorinstanz sei in ihrem Entscheid zu Unrecht davon ausgegangen, der Anspruch auf Beseitigung der Doppelbesteuerung sei zufolge treuwidrigen Verhaltens verwirkt worden. Die Rechtsprechung, auf die sich der angefochtene Nichteintretensentscheid der Vorinstanz stütze (insbesondere: Urteil des Bundesgerichts 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017) sei inzwischen überholt, nachdem das Bundesgericht seine Rechtsprechung im (oben bereits erwähnten) Leitentscheid BGE 147 I 325 Seite 9 präzisiert habe. Dieser Argumentation kann so nicht gefolgt werden: Im Leitentscheid BGE 147 I 325 wird beispielhaft u.a. explizit auch auf die Fallkonstellation im früheren Urteil 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017 hingewiesen und dazu unter E. 4.4.3 Folgendes angeführt: "Ein treuwidriges Verhalten hat das Bundesgericht bisher z.B. angenommen, wenn der Steuerpflichtige wegen des Fortbestehens einer Betriebsstätte im anderen Kanton weiss oder wissen muss, dass der Betriebsstättenkanton einen kollidieren Anspruch erheben wird und dennoch in der Steuererklärung [...] des ersten Kantons keinen Hinweis auf die Existenz einer Betriebsstätte im anderen Kanton anbringt [...]." Dass das Bundesgericht das zitierte Fallbeispiel inzwischen anders beurteilen würde, geht aus BGE 147 I 325 nicht hervor. Die Rechtsprechung im Urteil 2C\_655/2016 kann unter diesen Umständen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht einfach als überholt betrachtet werden. Noch näher zu prüfen ist allerdings, ob der konkrete Fall der Beschwerdeführerin tatsächlich vergleichbar ist mit der Fallkonstellation im Urteil 2C\_655/2016, so dass trotz Doppelbesteuerung auch hier ein Anspruch auf Revision ausscheidet.

## E. 2.5

Wie die Beschwerdeführerin richtig anführt, ist eine Verwirkung des Beschwerderechts (bzw. des Rechts auf eine Revision) entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht (Art. 127 Abs. 3 BV) nur mit Zurückhaltung anzunehmen, was auch im Leitentscheid BGE 147 I 325 E. 4.2.1 explizit so festgehalten ist. In folgenden Fallkonstellationen hat das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung die Berufung der steuerpflichtigen Person auf das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV als rechtsmissbräuchlich beurteilt und eine Revision daher nicht zugelassen: ■ Bei der im Veranlagungsverfahren von einer von der steuerpflichtigen Firma eingesetzten Vertreterin abgegebenen unwahren Angabe gegenüber der Steuerverwaltung, die steuerpflichtige Firma verfüge an einem Ort über Büroräumlichkeiten und beschäftige dort stundenweise eine Teilzeitmitarbeiterin (Urteil des Bundesgerichts 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019); ■ Bei einer steuerpflichtigen Person, deren Verhalten offenkundig darauf ausgerichtet war, mittels einer Sitzverlegung von den günstigeren Steuerkonditionen im einen Kanton zu profitieren, indem sie sich gegenüber dem steuergünstigeren Kanton so verhielt, als ob der Ort der tatsächlichen Verwaltung nun im steuergünstigeren Kanton liege, obwohl dort lediglich eine Domizilgebühr anfiel, so dass auch ohne vertiefte Analyse offensichtlich war, dass bloss eine Verlegung des handelsrechtlichen Sitzes, nicht aber eine Verlagerung Seite 10 des Ortes der tatsächlichen Verwaltung erfolgt sein konnte, zumal im ehemaligen Sitzkanton (weiterhin) deutlich höhere Ausgaben anfielen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_663/2019 vom 26. März 2020); ■ Bei Vereinbarung und Bezahlung eines offensichtlich übersetzten Preises mit anschließender Abschreibung der aktivierten Leistungen, wobei dieses Vorgehen offensichtlich dazu diente, Gewinne von der steuerpflichtigen Gesellschaft auf

eine andere Gesellschaft zu verlagern und so die Steuerlast der steuerpflichtigen Gesellschaft zu schmälern (Urteil des Bundesgerichts 2C\_597/2019 vom 14. April 2022). Aus den angeführten Beispielen kann geschlossen werden, dass ein rechtsmissbräuchliches Verhalten, das den Schutz des Doppelbesteuerungsverbots ausschliesst, somit insbesondere dann anzunehmen ist, wenn die steuerpflichtige Person der Veranlagungsbehörde falsche Tatsachen vorgespiegelt hat und in diesem Sinne ein aktives Verhalten der steuerpflichtigen Person zur Doppelbesteuerung führte. Wie es sich aber verhält, wenn ein passives Verhalten der steuerpflichtigen Person vorliegt, scheint bisher nicht restlos geklärt (vgl. dazu ARTHUR BRUNNER/MICHAEL BEUSCH, a.a.O., N. 15 zu § 42; keine Probleme bereitet diesbezüglich wohl lediglich die Fallkonstellation, wo die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren ihren Mitwirkungspflichten trotz mehrfacher Aufforderung nicht nachkommt und daher letztlich zur Ermessensveranlagung geschritten werden muss, vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.1 m.w.H.: Bei solchen Sachverhalten dürfte das treuwidrige Verhalten, obschon rein passiv, aufgrund der offensichtlichen Verletzung der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person kaum je in Frage gestellt werden, weshalb eine Berufung auf das Doppelbesteuerungsverbot regelmässig ausscheidet). In der Lehre wurde in jüngster Vergangenheit von verschiedener Seite gefordert, das Bundesgericht habe in der künftigen Rechtsprechung über die Grundlage des Grundsatzes von Treu und Glauben bzw. des Rechtsmissbrauchsverbots und – im vorliegenden Verfahren von besonderem Interesse – den Massstab des von der steuerpflichtigen Person zu erwartenden loyalen und vertrauenswürdigen Verhaltens gegenüber der Steuerbehörde noch bessere Klarheit zu schaffen (vgl. dazu z.B. MARCEL R. JUNG, Treu und Glauben als Schranke des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, StR 75/2020, S. 794 ff., S. 805 in fine).

## **E. 2.6**

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, sie habe weder ihre Mitwirkungspflichten verletzt noch im Veranlagungsverfahren die Frage nach einem Nebensteuerdomizil bewusst falsch beantwortet. Die Vorinstanz habe auch nicht nachgefragt, nachdem verschiedene Felder in den Steuererklärungen 2012 bis 2014 von ihr gar nicht ausgefüllt worden Seite 11 seien. Aus dem Umstand, dass die Felder gar nicht ausgefüllt worden seien, werde ersichtlich, dass diesen Angaben auch keine entscheidende Bedeutung beigemessen worden sei; wäre dies aus Sicht der Vorinstanz anders gewesen, so hätte die Vorinstanz nach Ansicht der Beschwerdeführerin um entsprechende Ergänzung der Steuererklärung ersuchen müssen. Das blosses Nichtbeantworten könne jedenfalls nicht als treuwidrige Falschangabe betrachtet werden, welche zu einem Ausschluss auf das Recht auf Revision infolge Doppelbesteuerung führe (vgl. Replik, act. 11, S. 3 ff., Ziff. III/3/9 ff.). Zu dieser Argumentation ist Folgendes in Erwägung zu ziehen: a. Ob die Voraussetzungen für eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagungen erfüllt sind oder nicht, bestimmt sich bezüglich der hier in Frage stehenden Staats- und Gemeindesteuern, wie bereits erwähnt (vgl. E. 2.1 vorstehend), nach der Regelung im kantonalen Recht, welche im Rahmen der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes erlassen wurde. Im konkreten Fall unterliess es die Beschwerdeführerin, in der Steuererklärung ihre ausserkantonale Betriebsstätte anzugeben, was zu einer Gewinnverschiebung führte, indem der Gewinn ihrer ausserkantonalen Betriebsstätte anstatt im Kanton St. Gallen im Kanton Appenzell Ausserrhoden besteuert wurde; nachdem nun der Kanton St. Gallen sein (von der Beschwerdeführerin grundsätzlich unbestrittenes) Besteuerungsrecht geltend machte, ist nachträglich eine Doppelbesteuerung eingetreten.

Gemäss der expliziten Formulierung in Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG ist auf ein Revisionsgesuch auch dann nicht einzutreten, wenn die steuerpflichtige Person eine Doppelbesteuerung bloss fahrlässig verursacht hat. Diese Klarstellung wurde anlässlich der Steuergesetzrevision vom 3. Dezember 2018 ins kantonale Steuergesetz eingefügt und ist in Kraft seit 1. Januar 2019. Sie gilt – ungeachtet dessen, dass es im vorliegenden Verfahren um rechtskräftige Veranlagungen aus früheren Steuerperioden geht – auch für die Beurteilung des von der Beschwerdeführerin erst nach dieser Gesetzesrevision, nämlich im September 2022, bei der Vorinstanz eingereichte Revisionsgesuch, wobei die Aufnahme dieser Präzisierung in den Gesetzestext ohnehin nichts an der auch schon zuvor geltenden Rechtslage und Praxis in Appenzell Ausserrhoden geändert hat: Den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass der bei der Steuergesetzrevision 2019 neu eingefügte zweite Satz von Art. 189 Abs. 2 StG lediglich der Klarstellung und Transparenz gegenüber den steuerpflichtigen Personen bzw. ihren Vertretern dienen soll.<sup>1</sup> Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass gemäss den expliziten Grundlagen im kantonalen Steuergesetz ein Revisionsanspruch nicht nur bei einem nachweisbar absichtlichen und gezielten Hinwirken der steuerpflichtigen Person (bzw. 1 siehe dazu Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 31. Oktober 2017, 1. Lesung, abrufbar unter:

<<https://www.ar.ch/api/cdws/Files/a8a16627fb5e482c8dbff63a85e963bb-332/8/PDF>>;

Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 25. September 2018, 2. Lesung, abrufbar unter:

<<https://www.ar.ch/api/cdws/Files/1e9f1e7ee39d46ecbf9fcc3ca5d16a62-332/6/PDF>> Seite

12 deren Vertretung), welches in einer Doppelbesteuerung mündet, ausgeschlossen ist,

sondern es genügt bereits eine fahrlässige Veranlassung. b. Wie das Bundesgericht in seinem von beiden Parteien zur Untermauerung ihrer jeweiligen Argumente zitierten Leitentscheid BGE 147 I 325 festgehalten hat, ginge es zwar im Hinblick auf die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts und damit im Ergebnis die Hinnahme einer aktuellen Doppelbesteuerung zu weit, in jedem Fall, wo der Steuerpflichtige mit einem kollidierenden Steueranspruch eines anderen Kantons rechnen muss und den ersten Kanton nicht darauf hinweist, ohne weiteres auf ein treuwidriges Verhalten zu schliessen (BGE 147 I 325 E. 4.4.3). Wenn allerdings die betroffene steuerpflichtige Person entweder selber speziell steuerkundig ist oder stattdessen durch eine steuerkundige Person vertreten wird, so darf eine bei gehöriger Sorgfalt zu erkennende Doppelbesteuerungsproblematik nach Treu und Glauben nicht einfach übersehen werden, vgl. BGE 147 I 325 E. 4.4.3 mit Hinweis auf das Urteil 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017:

"So hat es das Bundesgericht schon als treuwidrig angesehen, wenn eine Gesellschaft, deren Verwaltungsratspräsident wie auch der Rechtsvertreter Anwälte und diplomierte Steuerexperten sind, trotz Bestehens einer Betriebsstätte im anderen Kanton in der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils diese Betriebsstätte nicht deklariert [...]. Im Ergebnis kann somit gegebenenfalls bei steuerkundigen und/oder steuerkundig vertretenen Steuerpflichtigen schon das Wissen um den kollidierenden Steueranspruch des anderen Kantons zusammen mit dem Umstand, dass der erste Kanton nicht auf das (mögliche) Bestehen eines solchen Anspruchs aufmerksam gemacht wird, für die Annahme der Treuwidrigkeit ausreichen [...]."

c. Wann eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer zumutbaren Sorgfalt ein ordentliches Rechtsmittel hätte ergreifen können, muss von den Steuerbehörden und Gerichten im Einzelfall überprüft werden. Nach ständiger Rechtsprechung und Steuerpraxis dürfen an die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person einige Anforderungen gestellt werden. Deklarationsfehler der steuerpflichtigen Person, mangelnde Rechtskenntnisse oder Rechtsirrtum berechtigen nicht zur Revision und auch allfällige

Fehleinschätzungen eines Steuerberaters muss sich die steuerpflichtige Person anrechnen lassen (vgl. dazu JASMINE CUCCARÈDE-ZENKLUSEN, Instrumente der steuerpflichtigen Person zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, 2014, S. 49, m.w.H.). Die Beschwerdeführerin hat für das Ausfüllen der Steuererklärungen 2012, 2013 und 2014 eine Buchhalterin mit eidgenössischem Fachausweis beigezogen (vgl. den entsprechenden Vermerk bei der Adresse der Vertreterin in KStV.AR.act. 4 bis 6). In der Steuerperiode 2015 wurde eine Treuhandgesellschaft als Vertreterin eingesetzt (KStV.AR.act. 7). Somit war die Beschwerdeführerin in sämtlichen hier in Frage stehenden Steuerperioden steuerkundig vertreten. Ob ihre Eigentümer bzw. Organe ebenfalls steuerkundig waren oder nicht, spielt unter diesen Umständen keine entscheidende Rolle, weshalb Seite 13 auf die diesbezüglich von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argumentation nicht weiter einzugehen ist. Beauftragt eine steuerpflichtige Person zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten eine Vertretung, hat sie für das Verhalten dieser Hilfsperson umfassend einzustehen. Die Kenntnisse der Vertretung werden ihr ebenso zugerechnet wie ein fehlerhaftes bzw. schuldhaftes Verhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.5 m.w.H.). d. Auf dem von der steuerpflichtigen Person auszufüllenden Deckblatt des Steuererklärungsformulars 2012 (KStV.AR.act. 4) sowie auf dem entsprechenden Formular des Kantons Appenzell Innerrhoden für die Steuerperiode 2015 (KStV.AR.act. 7) war folgendes Feld vorhanden: Zweigniederlassungen im In- und Ausland Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften

\_\_\_\_\_ Auf den Formularen für die Steuererklärungen 2013 und 2014 (KStV.AR.act. 5 und 6) war das entsprechende Feld wie folgt auf dem Deckblatt vorgesehen: Nebensteuerdomizil (bitte Steuerausscheidung beilegen) (Betriebsstätten und Liegenschaften)  Kanton AR  andere Kantone  Ausland Die in allen betroffenen Steuerperioden durch eine Treuhänderin steuerkundig vertretene Beschwerdeführerin liess das jeweilige Feld in den Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 leer bzw. machte keine Angaben und kreuzte nichts an (KStV.AR.act. 4, 5 und 6). Beim Steuererklärungsformular der Steuerperiode 2015 (KStV.AR.act. 7) füllte sie das Feld hingegen wie folgt aus: Zweigniederlassungen im In- und Ausland Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften

keine \_\_\_\_\_ e. Für das Leerlassen oder Ausfüllen des betreffenden Feldes auf dem Steuererklärungsformular bedarf es keiner vertieften Auseinandersetzung mit rechtlichen Fragen der Steuerausscheidung, wie die Beschwerdeführerin zu meinen scheint, wenn sie vorbringt, es gehöre nicht zu den Hauptaufgaben der beigezogenen Steuervertreterinnen, steuerliche und rechtliche Probleme zu erkennen und anzugehen (Replik, act. 11, S. 5, Ziff. III/3/17). Inwieweit von einer Treuhänderin oder einem Buchhalter erwartet werden kann, steuerliche und rechtliche Probleme im Zusammenhang mit einer Steuerausscheidung zu (er)kennen, braucht im konkreten Fall nicht weiter diskutiert zu werden: Es kann jedenfalls nicht lediglich von "hierauf Seite 14 spezialisierten Anwälten und Steuerexperten" (vgl. Beschwerde, act. 1, S. 5, Ziff. III/1.2.2/ 19 f. sowie Replik, act. 11, S. 5, Ziff. III/3/17) erwartet werden, dass sie befähigt sind, die oben angeführten Felder einer Steuererklärung richtig und vollständig auszufüllen. Immerhin räumt die Beschwerdeführerin selber ein, dass ihre jeweilige Vertretung über "gewisse steuerliche Kenntnisse" verfüge (Replik, act. 11, S. 5, Ziff. III/3/17). Abgesehen davon wäre selbst von einem steuerlichen Laien zu erwarten, dass er – insbesondere auch unter allfälliger Zuhilfenahme der Wegleitung zur Steuererklärung – erkennt, dass bei Vorliegen einer ausserkantonalen Betriebsstätte die auf dem Deckblatt

verlangte Angabe derselben wichtig ist. Wenn schliesslich sogar explizit die Angabe "keine" im Feld eingetragen wird, kann sich weder ein steuerlicher Laie geschweige denn erst recht nicht eine steuerkundige Vertretung darauf berufen, sie habe die nötige Sorgfalt walten lassen, wenn grundsätzlich völlig unbestritten ist, dass sehr wohl eine ausserkantonale Betriebsstätte vorhanden ist. Der Beschwerdeführerin war das Vorhandensein einer ausserkantonalen Produktionsstätte "fraglos" bekannt, wie sie in der Beschwerde selber anführt und geltend macht, lediglich über die steuerlichen Konsequenzen sei sie sich nicht bewusst gewesen (Beschwerde, act. 1, S. 5, Ziff. III/1.2.2/21). Letzteres spielt allerdings gar keine Rolle bzw. führt jedenfalls nicht dazu, dass das Leerlassen oder die Falschangabe auf dem Steuererklärungsformular damit entschuldigt würde. f. Aus den Unterlagen bei KStV.AR.act. 12 ist ersichtlich, dass die Steuerkommissärin des Kantons St. Gallen der aktuellen Steuervertreterin der Beschwerdeführerin am 4. Juni 2021 im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung 2020 per E-Mail mitteilte, es sei ihr aufgefallen, dass seit 2004 die Produktion in E. bestehe und somit die Beschwerdeführerin bereits länger im Kanton St. Gallen steuerpflichtig wäre. Hierauf teilte die Steuervertreterin mit E-Mail vom 7. Juni 2021 mit: "Aufgrund der Produktionsstätte E. ist es grundsätzlich korrekt, die Steuerausscheidung nach den Kapitalfaktoren vorzunehmen." Es wurden keinerlei Zweifel geäussert an der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in E. über eine Produktionsstätte verfügte und somit auch im Kanton St. Gallen eine Steuerpflicht bestand; die Steuervertreterin war ausserdem steuerkundig genug, um sogar selber einen Vorschlag zur Steuerausscheidung zu unterbreiten. Aus den Unterlagen ergibt sich ausserdem, dass die Steuervertreterin, was eine offenbar 2019 erworbene Liegenschaft im Kanton St. Gallen betrifft, sehr wohl um die Notwendigkeit einer Steuerausscheidung für diesen Fall wusste. Auch die Erklärung der Steuervertreterin im Revisionsgesuch vom 5. September 2022 (KStV.AR.act. 13: "Im Kaufvertrag bestätigte der Verkäufer die korrekte Abrechnung der Steuern, weshalb die Akten ohne weitere Prüfung übernommen wurden.") ändert nichts daran, dass im konkreten Fall bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt der Produktionsbetrieb in E. korrekt auf dem dafür in der Steuererklärung vorgesehenen Feld angegeben worden Seite 15 und daher gar nie eine Doppelbesteuerungsproblematik eingetreten wäre. Nicht nur die Steuervertreterin hätte bei Waltenlassen der gehörigen Sorgfalt die Betriebsstätte auf dem Steuererklärungsformular angeben müssen, sondern auch die Organe der Beschwerdeführerin, die die Steuererklärung unterzeichneten, wären gehalten gewesen, die in der Steuererklärung gemachten Angaben auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu prüfen: Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Person von Gesetzes wegen verpflichtet, ihre Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 161 Abs. 2 StG). Selbst wenn – wie die Beschwerdeführerin dies sinngemäss geltend macht – die Nichtdeklaration der Betriebsstätte bzw. die falsche Angabe, wonach keine ausserkantonale Betriebsstätte bestehen soll, bei allen Beteiligten auf ein reines Versehen zurückzuführen sein soll, ändert dies nichts daran, dass im konkreten Fall das Recht auf eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagung mangels Beachtung der zumutbaren Sorgfalt beim Ausfüllen der Steuererklärung als verwirkt zu betrachten ist. Insofern liegt hier auch eine andere Fallkonstellation vor als in BGE 147 I 325, wo der dortigen steuerpflichtigen Gesellschaft nicht unvollständige oder gar falsche Angaben in der Steuererklärung vorgehalten wurden; es ging um eine nicht in jeder Hinsicht transparente Rulinganfrage, jedoch nicht um "eigentliche Unwahrheiten" auf dem eingereichten Steuererklärungsformular (BGE 147 I 325 E. 4.4.2). Im hier zu beurteilenden Fall der

Beschwerdeführerin hat diese (bzw. ihre Vertretung) den für die Steuerveranlagung relevanten Sachverhalt – das Bestehen einer ausserkantonalen Produktionsstätte – trotz expliziter Frage auf dem Steuererklärungsformular entweder verschwiegen oder dazu sogar falsche Angaben gemacht und damit ihre gesetzlich vorgesehene Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht verletzt.

### **E. 2.7**

Aus dem Blickwinkel des Revisionsverfahrens bleiben die Gründe für die Verletzung der zumutbaren Sorgfalt letztlich unerheblich. Eine Revision der bereits rechtskräftigen Steuerveranlagungen 2012 bis 2015 ist nicht nur dann ausgeschlossen, wenn eine Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche die antragsstellende Person absichtlich veranlasst hat, sondern auch dann, wenn der steuerpflichtigen Person lediglich Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann (Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG): Insbesondere erscheint es treuwidrig, sich nachträglich auf einen im konkreten Fall nicht bloss als leicht einzuordnenden fahrlässig begangenen Deklarationsfehler zu berufen. Sowohl vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts als auch unter Berücksichtigung der expliziten Bestimmung von Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG hat die Beschwerdeführerin ihr Recht auf eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagungen 2015 und 2016 verwirkt. Somit ist ihre Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeführerin wird unter den gegebenen Umständen die Konsequenzen der eingetretenen Doppelbesteuerung hinzunehmen haben. Aus Rechtsgleichheitsgründen kann auch einer Seite 16 besonderen finanziellen Belastung für ein Unternehmen wie die Beschwerdeführerin keine Rechnung getragen werden, indem im Sinne einer Einzelfallentscheidung entgegen den gesetzlichen Vorgaben dennoch eine Revision zugelassen würde (vgl. dazu in diesem Sinn auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.2). 3. 3.1. Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb dieses Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Im vorliegenden Verfahren erscheint eine Gebühr von Fr. 1'500.-- als angemessen, wie sie in vergleichbar aufwändigen Fällen üblicherweise erhoben wird. Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Die Gerichtskosten sind folglich von der mit ihrer Beschwerde unterliegenden Beschwerdeführerin zu tragen. Es kann eine Verrechnung mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss erfolgen. 3.2 Eine Entschädigung ist der Beschwerdeführerin beim vorliegenden Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario), während die Vorinstanz als staatliche Behörde unabhängig vom Verfahrensausgang keinen Entschädigungsanspruch hat (Art. 59 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG). Somit sind keine Entschädigungen festzulegen. Seite 17

### **E. 6**

Juli 2022 per Einschreiben zugeschickt. Bei Erhalt dieses Schreibens sah sich die Beschwerdeführerin konkret mit einem Doppelbesteuerungskonflikt bezüglich der hier in Frage stehenden Steuerperioden 2012 bis 2015 konfrontiert. Ausgehend von diesem Zeitpunkt (bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten wird nicht bereits auf den Zeit-

punkt der Einleitung des Nachsteuerverfahrens, sondern erst auf den Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons abgestellt, vgl. MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.] Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl. 2022, N. 28 zu Art. 51 StHG) erfolgte das von der Beschwerdeführerin im September 2022 bei der Vorinstanz eingereichte Revisionsgesuch innert der in Art. 190 StG vorgesehenen Frist von 90 Tagen. Die definitiven Veranlagungen in Appenzell Ausserrhoden waren im Sommer 2014 bzw. im Frühling / Sommer 2016 und damit vor weniger als zehn Jahren erlassen worden. Das Revisionsgesuch der Beschwerdeführerin erfolgte unter Einhaltung der in Art. 190 StG vorgesehenen Fristen. Trotz Erfüllung dieser Grundvoraussetzungen für eine Revision ist die Vorinstanz gestützt auf den gesetzlichen Vorbehalt in Art. 189 Abs. 2 StG nicht auf das Revisionsbegehren der Beschwerdeführerin eingetreten. Zwischen den Parteien umstritten und somit zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin ihr Recht auf eine Revision im Sinn dieser Bestimmung verwirkt hat oder nicht.

### **E. 9**

ff. zu § 42): ■ Entweder tritt eine Verwirkung ein wegen Anerkennung der Steuerforderung im einen Kanton, obwohl der andere Kanton im Zeitpunkt der Veranlagung seinen Anspruch bereits konkret erhoben hat oder zumindest mit diesem Ziel gegenüber der steuerpflichtigen Person aktiv geworden ist; ■ oder die steuerpflichtige Person hat durch ihr Verhalten im Zusammenhang mit der Veranlagung im betroffenen Kanton ihr Recht, sich gegenüber diesem Kanton auf das Doppelbesteuerungsverbot zu berufen, verwirkt (BGE 147 I 325 E. 4.4.1). Die erste Fallkonstellation kommt hier mit Bezug auf den Kanton Appenzell Ausserrhoden nicht zum Zug, zumal der Kanton St. Gallen erst mehrere Jahre nach Rechtskraft der hier in Frage stehenden Steuerveranlagungen der Steuerperioden 2012 bis 2015 im Nachsteuer- verfahren einen Steueranspruch gegenüber der Beschwerdeführerin geltend machte. Hingegen stellt sich im konkreten Fall entsprechend der zweiten Fallkonstellation die Frage, ob das Verhalten der Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz im Veranlagungsverfahren als treuwidrig einzuordnen ist, so dass eine Berufung auf das Doppelbesteuerungsverbot als geradezu rechtsmissbräuchlich erscheint und daher ausscheidet.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.