

# AR\_GERICHTE OG O2V-19-15 vom 18. August 2020

AR Gerichte, 2020-08-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar\\_gerichte OG\\_O2V-19-15](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte OG_O2V-19-15)

FR: AR\_GERICHTE OG O2V-19-15 du 18 août 2020

IT: AR\_GERICHTE OG O2V-19-15 del 18 agosto 2020

## Regeste

Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung Urteil vom 18. August 2020  
Mitwirkende Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer Verfahren Nr

## Erwägungen

### E. 1

Formelles

- a. Anfechtungsobjekt bildet der Nichteintretensentscheid vom 8. Mai 2019, mit welchem die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden auf das Revisionsgesuch vom 28. Februar bzw. 21. März 2017 (VI-act. 6) nicht eingetreten ist.
- b. Gegen den Entscheid über ein Revisionsbegehren oder den bei Gutheissung neu gefällten Entscheid ist die Erhebung einer Einsprache ausgeschlossen und es kann direkt Beschwerde ans 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 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.
- c. Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der formellen Prozessvoraussetzungen so- wohl mit Bezug auf die Beschwerdeführerin als auch mit Bezug auf die Beschwerdeschrift ergibt, dass diese erfüllt sind: Der angefochtene Nichteintretensentscheid vom 8. Mai 2019 wurde der Beschwerdeführerin, deren Vertreter sich beim Obergericht ordnungsgemäss mit einer Vollmacht ausgewiesen hat, am 9. Mai 2019 zugestellt, so dass die am 11. Juni 2019 der Post übergebene Beschwerdeschrift unter Berücksichtigung des gesetzlichen Feiertages an Pfingstmontag fristgerecht erfolgte. Als direkt vom angefochtenen Nichteintretensentscheid Betroffener kommt der Beschwerdeführerin nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zu. Der bei der Beschwerdeführerin angeforderte Kostenvorschuss für das vorliegende Beschwerdeverfahren im Betrag von Fr. 800.-- ging rechtzeitig bei der Gerichtskasse ein.
- d. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Seite 7

### E. 2

Materielles

### **E. 2.1**

Unter welchen Voraussetzungen auf eine rechtskräftige Steuerveranlagung betreffend 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 (StG, bGS 621.11).

Demnach 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.

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 StG in der im Zeitpunkt der hier in Frage stehenden Steuerperioden 2012-2014 gültigen Version). Per 1. Januar 2019 wurde diese Bestimmung vom kantonalen Gesetzgeber dahingehend ergänzt, dass auf ein Revisionsgesuch gemäss Art. 189 Abs. 1 lit. d und e StG nicht eingetreten wird, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche die antragsstellende Person absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat (siehe dazu auch nachfolgend, E. 2.4c).

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**

Das Revisionsgesuch der Beschwerdeführerin vom 28. Februar 2017 bzw. 21. März 2017 erfüllt folgende formellen Voraussetzungen gemäss diesen Bestimmungen: Seite 8

- a. Die Beschwerdeführerin wurde von der Vorinstanz für die hier interessierenden Staats- und Gemeindesteuern Ende Juli 2014 für die Steuerperiode 1. Februar 2012 bis 31. Dezember 2013 und im November 2015 für die Steuerperiode 2014 definitiv veranlagt. Die Veranlagungsverfügungen und Schlussrechnungen wurden nicht angefochten, so dass diesbezüglich ein inzwischen „rechtskräftiger Entscheid“ im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG vorliegt.

b. Ein „Antrag“ der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG auf Vornahme einer Revision liegt vor, nachdem sie die Vorinstanz am 28. Februar 2017 sinngemäss bzw. am 21. März 2017 erneut ausdrücklich um Korrektur der Veranlagungen ersuchte.

c. Eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV, SR 101) verstossende Doppelbesteuerung (vgl. zur Begriffsdefinition anstelle vieler das 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 2012/2013 und 2014. Nachträglich beanspruchte der Kanton Zürich ebenfalls das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin für dieselben Veranlagungsperioden. Dies führt im konkreten Fall unbestrittenermassen zu einer aktuellen Doppelbesteuerungsproblematik, was vom Gesetz grundsätzlich als Revisionsgrund vorgesehen ist (Art. 189 Abs. 1 lit. d StG).

d. Die Beschwerdeführerin stützte ihr Revisionsgesuch auf den Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Zürich vom 8. Februar 2017, mit welchem die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Zürich bestätigt wurde. Somit erfolgte das innert weniger als drei Monate seit Erlass jenes Einspracheentscheids eingereichte Revisionsgesuch innert der von Art. 190 StG festgelegten Fristen.

e. Dass die Vorinstanz gemäss Ziff. 1 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids trotz Erfüllung all dieser formellen Voraussetzungen nicht auf das Revisionsbegehren eingetreten ist, wird von der Beschwerdeführerin explizit in Frage gestellt. Sie macht geltend, die Voraussetzungen für das Eintreten seien unbestritten ausnahmslos alle erfüllt gewesen. Subeventualiter wird daher der Antrag gestellt, die Vorinstanz sei vom Gericht anzuweisen, auf die Einsprache einzutreten. Obschon das Dispositiv des angefochtenen Entscheids auf Nichteintreten laute, liege in der Sache aber ohnehin ein abweisender Entscheid vor, wes-

Seite 9 halb die Beschwerdeführerin ausserdem die eingangs angeführten Hauptanträge einreichte.

### **E. 2.3**

Im angefochtenen Revisionsentscheid ging die Vorinstanz in erster Linie davon aus, die Beschwerdeführerin habe sich, indem sie in Appenzell Ausserrhoden die Steuererklärungen ohne jegliche Einwendungen eingereicht und die Steuerforderungen bezahlt habe, vorbehaltlos der Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterworfen, weshalb eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen zum Vornherein wegen Verwirkung ausgeschlossen und deshalb nicht auf das Revisionsbegehren einzutreten sei.

a. Das Bundesgericht hat seine - in der Lehre teils umstrittene - Rechtsprechung in diesem Zusammenhang auch in jüngster Zeit erneut bestätigt (vgl. angefochtener Nichteintretensentscheid, E. 4.2, Ziff. 23; Urteil des Bundesgerichts 2C\_274/2019 vom 13. September 2019, E. 4.1 und 4.3.1, m.w.H.). Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, dass für eine Verwirkung des Anfechtungsrechts im Sinn dieser Rechtsprechung stets eine „Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons“ vorausgesetzt wurde (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019, E. 5.2), welche im konkreten Fall gerade nicht ausgewiesen sei.

b. Insoweit dies eine effektive Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs betrifft, ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen: So wurde sie im Kanton Appenzell Ausserrhoden nachweislich längst veranlagt und hat die betroffenen Steuerrechnungen unbestrittenermassen auch bereits bezahlt, bevor sie am 4. Januar 2016 überhaupt erstmals von den zürcherischen Steuerbehörden kontaktiert wurde (VI-act. 4). Die Vorinstanz hat keinen triftigen Grund genannt, weshalb unter den gegebenen Umständen davon auszugehen wäre, dass die Beschwerdeführerin bei der Bezahlung der Steuern im Kanton Appenzell Ausserrhoden bereits von einem kollidierenden Steueranspruch in Zürich wusste. Vielmehr ist etwa aus dem E-Mail der Beschwerdeführerin an die Zürcher Steuerkommissarin vom 12. Januar 2016 (act. 2/4) erkennbar, dass die Beschwerdeführerin selbst damals (noch) keinen Anhaltspunkt dafür sah, dass die Steuerhoheit statt in Appenzell Ausserrhoden in Zürich liegen könnte; auch im Schreiben vom 2. Februar 2016 an das Steueramt des Kantons Zürich (act. 2/6) wird dies bestätigt. Unter diesen Umständen überzeugt aber die Meinung der Vorinstanz nicht, wonach die Beschwerdeführerin die Veranlagungen in Appenzell Ausserrhoden im Bewusstsein darum, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung bei richtiger Betrachtung eigentlich im Kanton Zürich befand, trotzdem akzeptiert und sich somit geradezu treuwidrig verhalten haben soll (so die Argumentation im angefochtenen Nichteintretensentscheid, Ziff. 26; ob dem Kanton Zürich überhaupt eine Besteuerungskompetenz zukommt oder nicht, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen). Eine effektive Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs ist im konkreten Fall jedenfalls nicht nachgewiesen.

c. Die Vorinstanz begründet ihren Nichteintretensentscheid allerdings auch damit, dass die Beschwerdeführerin nach Treu und Glauben die Konsequenzen einer Doppelbesteuerung hinzunehmen habe. Insoweit die Beschwerdeführerin auch dies bestreitet, verkennt sie, dass eine Verwirkung des Rechts auf eine Revision nicht nur bei effektiver Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs eintreten kann, sondern es genügt vielmehr, wenn der Steuerpflichtige bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt vom kollidierenden Steueranspruch Kenntnis haben konnte bzw. musste (vgl. dazu das Urteil des Obergerichts O2V 17 10 vom 13. März 2018, E. 2.2.7). In diesem Fall steht auch eine Sorgfaltspflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 StG zur Diskussion. Es stellt sich die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Steuern in Appenzell Ausserrhoden bezahlt hat, obwohl sie damals schon bei gehöriger Sorgfalt Kenntnis von einem kollidierenden Steueranspruch im Kanton Zürich hätte haben müssen (vgl. dazu auch MARTIN LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 26b zu Art. 51 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 24 zu Art. 147 DBG). Ob der Beschwerdeführerin im konkreten Fall eine solche Kenntnis zuzurechnen ist oder nicht, muss näher geprüft werden.

#### **E. 2.4**

Zunächst ist jedoch zu klären, ob die Vorinstanz, sollte eine solche Sorgfaltspflichtverletzung vorliegen, in verfahrensrechtlicher Hinsicht überhaupt einen Nichteintretensentscheid erlassen durfte. Wäre dies nämlich nicht der Fall, so wäre der Nichteintretensentscheid schon allein aus diesem Grund aufzuheben. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang ausdrücklich geltend, es sei juristisch nicht nachvollziehbar, dass die Steuerverwaltung auf ein frist- und formgerechtes Revisionsgesuch nicht eintrete (z.B. Replik, Ziff. 15).

a. Wie es sich damit verhält, hängt entscheidend davon ab, ob die von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid angenommene Verwirkung des Revisionsrechts infolge einer Sorgfaltspflichtverletzung prozessualer oder materieller Natur ist. Nur in ersterem Fall hätte die Vorinstanz die Verwirkungsfrage bereits im Rahmen der Prozessvoraussetzungen prüfen und einen Nichteintretensentscheid erlassen dürfen.

b. Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG sieht vor: „Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Seite 11 Verfahren hätte geltend gemacht werden können.“ Die Bestimmung stimmt wörtlich mit der Formulierung in Art. 51 Abs. 2 StHG im Steuerharmonisierungsrecht sowie auch im entsprechenden Bundessteuerrecht in Art. 147 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überein. In der Literatur zum Bundessteuerrecht wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, dass die Beachtung pflichtgemässer Sorgfalt die materiell-rechtliche Begründetheit des Revisionsgesuchs beschlägt: So wird namentlich darauf hingewiesen, dass ein Gesuchsteller, damit die Rechtzeitigkeit seines Revisionsgesuchs beurteilt werden kann, namentlich auch gehalten ist, den Zeitpunkt der Entdeckung des Revisionsgrundes genau anzugeben. Nur wenn sich ein Revisionsgesuch dazu gar nicht ausspreche, könne dies in verfahrensmässiger Hinsicht grundsätzlich ein Nichteintreten zur Folge haben, ebenso, wie wenn offensichtlich ein anderer (rein) formeller Mangel bestehen würde (zum Beispiel, weil das Revisionsgesuch nicht vorbehaltlos gestellt wurde oder die für ein Revisionsgesuch einzuhaltenden Fristen bereits abgelaufen sind, vgl. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, a.a.O., N 1, 3 und 8 zu Art. 149 DBG). Im Zusammenhang mit den Darlegungen einer um Revision ersuchenden steuerpflichtigen Person wird sich im Regelfall zugleich auch bereits ergeben, ob die zur Begründung des Gesuchs vorgetragenen Tatsachen oder Beweismittel bei zumutbarer Sorgfalt nicht bereits vor Eintritt der Rechtskraft hätten geltend gemacht werden können. Diese Frage betrifft nach der im erwähnten DBG-Kommentar vertretenen Ansicht nicht die eigentliche Formgültigkeit des Revisionsgesuchs, sondern vielmehr bereits dessen materielle Begründetheit (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, a.a.O., N. 3 in fine zu Art. 149 DBG; ebenso: MARTIN LOOSER, a.a.O., N 25a und 31 zu Art. 51 StHG). Der inhaltliche Mangel einer Unbegründetheit könnte nach dieser Auffassung somit in verfahrensmässiger Hinsicht nicht zu einem Nichteintretensentscheid führen, sondern das Revisionsgesuch wäre diesfalls mangels Begründetheit abzuweisen; nur ein rein formeller Mangel hätte ein Nichteintreten zur Folge (vgl. in diesem Zusammenhang im Übrigen auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 1 zu § 158).

c. Allein gestützt auf den Wortlaut von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG („die Revision ist ausgeschlossen“) kann nicht zum Vornherein ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Frage der Sorgfaltspflichtverletzung gerade prozessual verstanden haben wollte und auf ein Revisionsbegehren bei Verletzung zumutbarer Sorgfalt dementsprechend gar nicht erst einzutreten ist, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund lediglich vorbringt, was er bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte vortragen können. Für diese Auslegung spricht auch der Wortlaut des kürzlich vom kantonalen Gesetzgeber in Art. 189 Abs. 2 StG eingefügten zweiten Satzes (welcher nur im kantonalen Recht so vorgesehen ist, während sich keine entsprechende Regelung im Harmonisierungs- oder Bundessteuerrecht findet). Dort

Seite 12 heisst es, wie bereits erwähnt (vgl. E. 2.1 vorstehend) nämlich: „Auf ein Revisionsgesuch gemäss Abs. 1 lit. d und e dieser Bestimmung wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche die antragsstellende Person absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat.“ Diese Bestimmung wurde zwar erst nach den hier in Frage stehenden Steuerperioden anlässlich der Steuergesetzrevision vom 3. Dezember 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, ins kantonale Steuergesetz eingefügt, ohne allerdings etwas an der schon bisher geltenden Praxis zu ändern: Den Materialien ist zu entnehmen, dass dieser zweite Satz einzig der Klarstellung und der Transparenz gegenüber den steuerpflichtigen Personen bzw. ihren Vertretern dienen sollte.<sup>1</sup>

d. Betrachtet man vergleichsweise die kantonale Regelung im Steuergesetz des Kantons St. Gallen (StG SG, sGS 211.1), so fällt auf, dass dort selbst für den Fall, dass als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bereits mit ordentlichen Rechtsmitteln hätte gerügt werden können, ausdrücklich ein Nichteintreten vorgesehen ist (Art. 197 Abs. 2 StG SG: „Auf ein Revisionsbegehren wird nicht eingetreten, wenn der Antragssteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Auf ein Revisionsbegehren gemäss Abs. 1 lit. d dieser Bestimmung wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinnverschiebung ist, welche der Antragsteller absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat.“). Nach der Praxis im Kanton St. Gallen wird die Bestimmung von Art. 197 Abs. 2 StG SG entsprechend diesem ausdrücklichen Wortlaut im kantonalen Recht denn auch - anders als in der oben zitierten Literatur zu den einschlägigen Bestimmungen im Bundessteuerrecht - ausdrücklich den formellen Voraussetzungen einer Revision zugeordnet (vgl. auch St. Galler Steuerbuch StB 197 Nr. 1), was in verfahrensmässiger Hinsicht zur Folge hat, dass Revisionsgesuche, die die Voraussetzungen von Art. 197 Abs. 2 StG SG erfüllen, nicht abgewiesen werden, sondern darauf nicht eingetreten wird. Auch das Verwaltungsgericht Graubünden geht in konstanter Praxis davon aus, im Falle einer Sorgfaltspflichtverletzung gemäss dem bündnerischen Steuergesetz (StG GR, BR 720.000) - welches in Art. 141 Abs. 2 StG GR eine Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG (und damit auch Art. 51 Abs. 2 StHG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG) entsprechende Regelung vorsieht - sei ein Nichteintretensentscheid zu fällen (Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden A 19 14 vom 25. Juni 2019, E. 3.2, m.w.H.).

<sup>1</sup> vgl. dazu insbesondere Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 31. Oktober 2017 zum Steuergesetz, Teilrevision 2019, 1. Lesung, S. 41, abrufbar unter: <https://www.ar.ch/api/cdws/Files/a8a16627fb5e482c8dbff63a85e963bb-332/8/PDF>; sowie ferner Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 25. September 2018, abrufbar unter: <https://www.ar.ch/api/cdws/Files/1e9f1e7ee39d46ecbf9fcc3ca5d16a62-332/6/PDF> Seite 13 e. In einer Gesamtwürdigung gelangt daher das Obergericht (wie bereits in seiner früheren Rechtsprechung, vgl. dazu das Urteil O2V 17 10 vom 13. März 2018, welches vom Bundesgericht mit Urteil 2C\_566/2018 vom 29. Januar 2020 bestätigt wurde) zum Schluss, dass die der Beschwerdeführerin von der Vorinstanz unter dem Titel eines Verstosses gegen Treu und Glauben sinngemäss vorgeworfene Verwirkung des Revisionsanspruchs nach Art. 189 Abs. 2 StG als formelle und nicht als materielle Frage zu behandeln ist. Die Vorinstanz hat deshalb die Verwirkung des Rechts auf Revision zu Recht im Rahmen der Prozessvoraussetzungen geprüft. Dies bedeutet somit, dass der angefochtene Nichteintretensentscheid zu schützen ist, sofern der Beschwerdeführerin tatsächlich ein treuwidriges Ver-

halten bzw. eine Pflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 StG zu Last zu legen wäre. Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

### **E. 2.5**

Ob eine Pflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG vorliegt, hängt entscheidend davon ab, ob die Beschwerdeführerin bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt die inzwischen eingetretene aktuelle Doppelbesteuerungsproblematik bereits früher hätte erkennen und somit im ordentlichen Verfahren anfechten können. Dies würde zugleich bedeuten, dass die Doppelbesteuerung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche von der Beschwerdeführerin selbst (wenn auch nicht absichtlich, siehe dazu E. 2.3b vorstehend) zumindest fahrlässig veranlasst wurde.

a. Die Vorinstanz geht im angefochtenen Nichteintretensentscheid davon aus, die Gesellschafterin habe gegenüber den Zürcher Steuerbehörden ausdrücklich bestätigt, dass sich der tatsächliche Geschäftssitz während der betroffenen Steuerjahre im Kanton Zürich befand (angefochtener Nichteintretensentscheid, Ziff. 16). Würde dies zutreffen, so stellte sich tatsächlich die Frage, ob daraus nicht direkt zu schliessen wäre, dass die für die Beschwerdeführerin handelnde Gesellschafterin die daraus resultierende Doppelbesteuerung ohnehin selber veranlasst hätte, was den Anspruch auf eine Revision ausschliessen würde. Bei genauer Betrachtung ist aber nicht erstellt, dass die Beschwerdeführerin eine solche Erklärung gegenüber den Zürcher Behörden abgegeben hat, wie die Beschwerdeführerin zu Recht einwendet (Beschwerdeschrift, Ziff. 35 f.): Die Beschwerdeführerin unterzeichnete zwar gemäss den Unterlagen in den vorinstanzlichen Akten im Oktober 2016 sog. Zustimmungserklärungen zu Händen des Steueramts des Kantons Zürich (vgl. Unterlagen in VI-act. 5). Wie die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dargelegt hat, wurde damit aber lediglich die Bestätigung abgegeben, dass die Steuerfaktoren alle steuerbaren Werte vollständig umfassen (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 49). Auch die der Vorinstanz von den Zürcher Behörden erteilte Auskunft in diesem Zusammenhang ergibt nichts anderes (VI-act. 13). Dass Seite 14 mit der Erteilung einer Zustimmungserklärung keine automatische Anerkennung einer Steuerpflicht im Kanton Zürich einherging, zeigt ausserdem schon die Tatsache, dass die dortige Steuerpflicht von der Beschwerdeführerin nachweislich angefochten wurde. Für die hier interessierenden Fragen erübrigt sich somit eine weitere Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin gegenüber den Zürcher Behörden abgegebenen Zustimmungserklärungen.

b. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die für sie handelnde Gesellschafterin sei „in Steuerersachen unbewandert“ (Beschwerdeschrift, Ziff. 30), was seitens der Vorinstanz nicht in Frage gestellt oder widerlegt wurde. Es sei für die Gesellschafterin (und damit auch für die Beschwerdeführerin) daher immer klar gewesen, dass die Beschwerdeführerin ihr Steuerdomizil in Appenzell Ausserrhoden habe. Die Gesellschafterin habe erst anlässlich der Erstberatung bei ihrem Vertreter am 27. Februar 2017 realisiert, dass sich das Steuerdomizil womöglich nicht in Appenzell Ausserrhoden befinde (Beschwerdeschrift, Ziff. 34 und 61). Dies erscheint bei einer Würdigung der vorhandenen Unterlagen schlüssig und mag soweit zutreffen. Im konkreten Fall genügt dies aber trotzdem nicht, deshalb daraus zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin bzw. die für sie handelnde Gesellschafterin nicht bereits früher die drohende Doppelbesteuerungsproblematik wenn nicht bereits erkannt hat, doch zumindest unter den konkreten Umständen hätte erkennen müssen. Dies namentlich aus folgenden Gründen: • Die Beschwerdeführerin weist in der

Beschwerdeschrift zwar zu Recht darauf hin, dass der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im Steuerrecht selbst für Experten nicht immer eindeutig zu bestimmen sei. Zweck der Beschwerdeführerin ist die Erbringung verschiedener Beratungsdienstleistungen (vgl. Handelsregisterauszug, abrufbar unter [www.zefix.ch](http://www.zefix.ch)). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin wurden (und werden) die Dienstleistungen in der ganzen Deutschschweiz erbracht, naturgemäss hauptsächlich vor Ort bei den Kunden. Daraus ergibt sich somit zum Vornherein kein offensichtlicher Anknüpfungspunkt am Sitz der Beschwerdeführerin in Appenzell Ausserrhoden.

- Insoweit die Beschwerdeführerin weiter geltend macht, die Gesellschafterin als steuerlicher Laie bzw. damit auch die Beschwerdeführerin habe in guten Treuen von einem Sitz in Appenzell Ausserrhoden ausgehen dürfen, da sie hierfür in erster Linie auf formale Gesichtspunkte wie die Durchführung von Generalversammlungen bzw. den Ort gewisser administrativer Arbeiten abstellte, überzeugt bei genauerer Betrachtung allerdings nicht: In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerdeführerin nämlich vor, gewisse administrative Arbeiten würden in der Regel alle 14 Tage bzw. mindestens einmal monatlich in Appenzell Ausserrhoden erledigt. Zwar verfüge die Beschwerdeführerin an ihrem statutarischen Sitz nicht über eine eigene Infrastruktur, sie habe sich dort aber in eine fremde Infrastruktur eingemietet, was nicht unüblich sei für Dienstleistungserbringer Seite 15 (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 57). Diese Argumentation scheint sich aber offensichtlich auf die aktuelle Situation in Herisau zu beziehen. Da im vorliegenden Verfahren ausschliesslich die Steuerperioden 2012/2013 und 2014 in Frage stehen, ist aber gar nicht die aktuelle Situation in Herisau, sondern einzig die Situation am damaligen statutarischen Sitz in Niederteufen entscheidend. Für die Situation in Niederteufen - welche nicht zwingend gleich zu beurteilen ist wie die spätere Situation in Herisau - ist folgendes in Erwägung zu ziehen: Aus den vorinstanzlichen Akten (siehe Unterlagen unter VI-act. 10) ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin während der Zeit der hier interessierenden Steuerperioden 2012/2013 und 2014 im Zusammenhang mit dem damaligen Sitz in Niederteufen einen Vertrag mit der E. abgeschlossen hatte. Gemäss Rechnung R-1658-12 vom 3. Februar 2012 bezog die Beschwerdeführerin von der E. die Leistungen „Repräsentative eigene Geschäftsadresse“ sowie „Postannahme und Postweiterleitung täglich.“ Wie im angefochtenen Nichteintretensentscheid von der Vorinstanz zutreffend festgehalten wurde (vgl. Nichteintretensentscheid, Ziff. 15), verfügte die Beschwerdeführerin in Niederteufen aber über keinerlei Geschäftsräumlichkeiten. Es gab dort weder einen Mietvertrag noch Mietzinszahlungen, wie die Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz im Schreiben vom 9. April 2019 sogar ausdrücklich bestätigte.
- Bei dieser Sachlage ist die Argumentation der Beschwerdeführerin - welche zwar allenfalls auf die spätere Situation in Herisau zutreffen mag, was vorliegend aber nicht weiter zu prüfen ist - unbehelflich. Die Beschwerdeführerin führte selbst aus, „Nach Überzeugung von B. befand sich das Steuerdomizil der A. bei dieser Ausgangslage mit jeweils geringen Anknüpfungspunkten in Niederteufen/Herisau einerseits und in C. andererseits dort, wo sie alle 14 Tage die Rechnungen schrieb und die administrativen Tätigkeiten erledigte“ (Ziff. 59 Beschwerdeschrift). In den hier zur Frage stehenden Steuerperioden 2012/2013 und 2014 war Sitz der Beschwerdeführerin noch in Niederteufen. Da die Beschwerdeführerin dort gar nicht über Räumlichkeiten oder die nötige Infrastruktur verfügte (vgl. dazu Ziff. 57 Beschwerdeschrift), war es faktisch gar nicht möglich, in Niederteufen alle 14 Tage Rechnungen zu schreiben und administrative Tätigkeiten zu erledigen. Wie die Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz im Revisionsgesuch vom 21. März 2017

(VI-act. 6) selbst angab, verfügte sie dagegen schon damals in C. (am persönlichen Wohnsitz der Gesellschafterin) für Fr. 500.-- pro Monat über einen 40 m<sup>2</sup> grossen Büroraum mit zwei voll ausgestatteten Arbeitsplätzen. Die administrativen Tätigkeiten, die nicht direkt vor Ort bei den Kunden erledigt wurden, erfolgten somit während der hier interessierenden Steuerperioden 2012-2014 offensichtlich nicht in Niederteufen, sondern vielmehr in C., weil nur dort die hierfür nötige Infrastruktur überhaupt vorhanden war. Zusammengefasst ist aus diesen Umständen zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin, folgt man ihrer eigenen Argumentation zur Begründung eines Steuerdomizils, schon in den Jahren 2012-2014 bei gehöriger Seite 16 Sorgfalt ohne weiteres hätte erkennen können und müssen, dass sich eine Doppelbesteuerungsproblematik ergeben könnte, sollte sie sich trotz fehlenden Büroräumlichkeiten vorbehaltlos einer Steuerpflicht in Appenzell Ausserrhoden unterwerfen. • Eine allenfalls in diesem Zusammenhang ungenügende Beratung durch die E., wie sie in der Replik hervorgehoben wird (vgl. Replik, Ziff. 4 und 8), ist nicht bewiesen und würde daran aber letztlich sowieso nichts ändern. Auch insoweit der Vertreter der Beschwerdeführerin in der Replik vorbringt, er habe in seiner Beratungspraxis schon oft Klienten gehabt, die sich „aufgrund von Halbinformationen seitens von Beratern oder Kollegen oder eigenen Internetrecherchen ein verzerrtes Bild“ gemacht hätten und sich nicht bewusst gewesen seien, wie wenig es bei juristischen Personen brauche, um steuerrechtlich am Wohnsitz des Geschäftsführers einen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen (Replik, Ziff. 7), ist darauf hinzuweisen, dass Fehleinschätzungen der Steuerpflichtigen auch dann, wenn sie ohne böse Absicht erfolgten, im Rahmen der Prüfung eines Revisionsanspruchs regelmässig trotzdem nicht genügen, weil nämlich diesfalls im Regelfall die zumutbare Sorgfalt gerade nicht beachtet bzw. eine Doppelbesteuerung als Konsequenz, wenn auch nicht absichtlich, so zumindest fahrlässig selbst veranlasst wurde (vgl. Art. 189 Abs. 2 StG). Aus dem Blickwinkel des Revisionsverfahrens bleiben die Gründe für die Verletzung der zumutbaren Sorgfalt letztlich unerheblich; es gehört zur zumutbaren Sorgfalt des Steuerpflichtigen, auch wenn er vertreten wird oder sich beraten lässt, die Einhaltung der steuerrechtlichen Pflichten zu überwachen.

## **E. 2.6**

Zusammengefasst überzeugen die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Gründe, weshalb sie in guten Treuen von einer Steuerpflicht in Appenzell Ausserrhoden ausgehen durfte, nicht für die hier in Frage stehende Zeit, als der Sitz der Beschwerdeführerin noch in Niederteufen lag: Es fiel namentlich gar kein Mietaufwand am Sitz in Niederteufen an (Beschwerde, Ziff. 29); mangels Büroräumlichkeiten ist auch nicht ersichtlich, wie die Gesellschafterin in den hier in Frage stehenden Steuerperioden 2012 bis 2014 regelmässig vor Ort am statutarischen Sitz administrative Arbeiten hätte erledigen können (Beschwerde, Ziff. 31) und die Beschwerdeführerin hatte sich in dieser Zeit offenbar auch nicht in eine fremde Infrastruktur eingemietet (Beschwerde, Ziff. 57). Gleichzeitig steht fest, dass der Beschwerdeführerin schon damals die nötige Infrastruktur in C. zur Verfügung stand. Ob die Beschwerdeführerin allenfalls später, nachdem sie den statutarischen Sitz nach Herisau verlegte und dort auch über Büroräumlichkeiten verfügte, berechtigtes Vertrauen in eine Steuerpflicht in Appenzell Ausserrhoden hätte begründen können, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und daher hier auch nicht näher zu diskutieren.

Seite 17

## **E. 2.7**

Insoweit die Beschwerdeführerin der Vorinstanz ein treuwidriges Verhalten vorwirft, ist darauf hinzuweisen, dass eine Verwirkung des Besteuerungsrechts im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsfällen vor allem dann in Frage kommt, wenn es darum geht, ob der zweitveranlagende Kanton zu lange zugewartet hat mit der Veranlagung (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017, E. 2.5, m.w.H). Appenzell Ausserrhoden hat die Beschwerdeführerin aber vor dem Kanton Zürich veranlagt, dies gestützt auf die vorbehaltlos eingereichten Steuererklärungen. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung zu Recht anführt, bestand im Zeitpunkt der Vornahme dieser Veranlagungen - d.h. konkret im Juli 2014 (Veranlagung 2012/2013) bzw. November 2015 (Veranlagung 2014) - für die Steuerbehörden in Appenzell Ausserrhoden kein begründeter Anlass zur Annahme, die Beschwerdeführerin würde allenfalls gar keiner Steuerpflicht in Appenzell Ausserrhoden unterliegen: Die Beschwerdeführerin verfügte gemäss öffentlicher Urkunde über die Gründung (vgl. VI-act. 1b) nämlich ausdrücklich über eigene Büros am Domizil an der F.strasse in Niederteufen; damit lag nicht nur der Sitz der Beschwerdeführerin in Appenzell Ausserrhoden, sondern es durfte gestützt auf die vorliegenden Unterlagen zur Gründung der Firma naheliegenderweise auch ohne weitere Abklärungen davon ausgegangen werden, die Verwaltung werde in diesen Büros vor Ort durchgeführt. Im Gegensatz zur Beschwerdeführerin selbst waren der Vorinstanz die tatsächlichen Verhältnisse in Niederteufen, wo sich entgegen den vorhandenen Unterlagen (VI-act. 1b) gar keine Büros befanden, nicht bekannt. Es ergaben sich damals entgegen der beschwerdeweise vorgetragenen Argumentation auch keine Anhaltspunkte auf Schwierigkeiten bei der Postzustellung, welche dazu hätten führen müssen, dass die Vorinstanz von sich aus weitere Abklärungen zum Steuerdomizil der Beschwerdeführerin vornimmt. Während die Zustellung der Post an die Adresse in Niederteufen jeweils erfolgreich war, klappte nämlich offenbar erst die Postzustellung an die neue Adresse in Herisau zunächst nicht (vgl. dazu das Schreiben der Vorinstanz an die Wohnadresse der Gesellschafterin vom 17. Dezember 2015, VI-act. 3 und die Argumentation in der Replik, Ziff. 11). Dass der Kanton Zürich für die in Frage stehenden Steuerperioden 2012 bis 2014 ebenfalls ein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt, wurde der Vorinstanz erst im November 2016 - mithin über ein Jahr nach der Veranlagung der in Frage stehenden Steuerjahre 2012-2014 - erstmals bekannt (nämlich, als der Vorinstanz eine Kopie des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 17. November 2016 an die Zürcher Steuerbehörden zugeschickt wurde, vgl. VI-act. 5). Inwiefern das Verhalten der Vorinstanz bei der früher vorgenommenen Veranlagung unglaubwürdig und widersprüchlich sein soll, ist somit nicht ersichtlich.

### **E. 2.8**

Das Obergericht gelangt bei einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände im vorliegenden Fall zum Schluss, dass die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch eingetreten ist. Die Beschwerde ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin wird unter den gegebenen Umständen die Konsequenzen einer allfälligen Doppelbesteuerung hinzunehmen haben, sollte sie im Kanton Zürich mit den ergriffenen Rechtsmitteln letztlich unterliegen.

### **E. 3**

VRPG). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss für die volle Entscheidgebühr im Betrag von Fr. 2'500.-- aufzukommen hat. Der von ihr bereits geleistete Kostenvorschuss ist daran anzurechnen.

### **E. 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) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des 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). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 2'500.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

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.

### **E. 3.2**

Der obsiegenden Vorinstanz steht als Behörde kein Entschädigungsanspruch zu (Art. 24 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 53 Abs. 3 VRPG).

Seite 19

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