

# **AR\_GERICHTE OG O2V-19-38 vom 29. Oktober 2020**

AR Gerichte, 2020-10-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar\\_gerichte OG\\_O2V-19-38](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte OG_O2V-19-38)

FR: AR\_GERICHTE OG O2V-19-38 du 29 octobre 2020

IT: AR\_GERICHTE OG O2V-19-38 del 29 ottobre 2020

## **Regeste**

Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung Zirkular-Urteil vom 29. Oktober 2020  
Mitwirkende Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, R. Kläger, H.P. Blaser Obergerichtsschreiberin A. Mauerho

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Formelles

#### **E. 1.1**

Anfechtungsobjekt bildet der Revisionsentscheid vom 7. Oktober 2019, mit welchem die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden auf das Revisionsgesuch der Gesellschaft vom 22. Oktober 2018 nicht eingetreten ist.

#### **E. 1.2**

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 Seite 5 Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.

#### **E. 1.3**

Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der formellen Prozessvoraussetzungen sowohl mit Bezug auf die Beschwerdeführerin als auch mit Bezug auf die Beschwerdeschrift ergibt, dass diese erfüllt sind: Gegen den angefochtenen Nichteintretensentscheid vom 7. Oktober 2019 wurde rechtzeitig innert der gesetzlich vorgesehenen Rechtsmittelfrist von 30 Tagen beim Obergericht eine Beschwerde eingereicht, welche vom für die Gesellschaft einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat F. unterzeichnet ist. 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.

#### **E. 1.4**

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **E. 1.5**

Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Entscheide, die auf dem Zirkularweg gefällt werden, bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs.

### **E. 2**

StG eingefügten zweiten Satzes (welcher nur im kantonalen Recht so vorgesehen ist, während sich keine entsprechende Regelung im Harmonisierungs- oder Bundessteuerrecht findet). Dort 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 Steuer- Seite 10 gesetzrevision vom 3. Dezember 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, ins kantonale Steuer- gesetz 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>

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 Antragsteller 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, von den zuständigen St. Galler Behörden nicht abgewiesen werden, sondern darauf gar nicht erst 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.).

c. 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, sowie auch das Urteil des Obergerichts O2V 19 15 vom 18. August 2020) zum Schluss, dass die der Beschwer-

deführerin von der Vorinstanz vorgehaltene Verwirkung des Revisionsanspruchs nach Art. 189 Abs. 2 StG als formelle und nicht als materielle Frage zu behandeln ist. Die Vorinstanz  
1 vgl. dazu insbesondere Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 31. Oktober 2017 zum Steuerge- setz, 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 11 hat deshalb die Verwirkung des Rechts auf Revision zu Recht im Rahmen der Prozessvor- aussetzungen geprüft. Dies bedeutet somit, dass der angefochtene Nichteintretensent- scheid zu schützen ist, sofern der Beschwerdeführerin tatsächlich ein treuwidriges Verhal- ten bzw. eine Pflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 StG zu Last zu legen wäre (siehe dazu nachfolgend, E. 2.4).

### **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 Bestim- mungen im kantonalen Steuergesetz. Seite 6

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 Re- geln 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 Be- achtung 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 Steu- erperioden 2015 und 2016 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. 2.3b).

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 (act. 7/9) erfüllt folgende formellen Voraussetzungen gemäss dieser Bestimmungen:

a. Die Beschwerdeführerin wurde von der Vorinstanz für die hier interessierenden Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 im März 2018 definitiv veranlagt. Die Veranlagungsverfügungen und Schlussrechnungen wurden nicht angefochten, so dass diesbezüglich ein in- zwischen „rechtskräftiger Entscheid“ im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG vorliegt.

Seite 7 b. Ein „Antrag“ der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG auf Vornahme einer Revision liegt vor, nachdem sie bei der Vorinstanz am 28. August 2019 ein schriftliches Revisionsgesuch einreichte.

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 2015 und 2016. Nachträglich beanspruchte der Kanton Zürich 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 (vgl. Art. 189 Abs. 1 lit. d StG).

Die Beschwerdeführerin wurde am 28. September 2018 vom Steueramt des Kantons Zürich erstmals angeschrieben und darauf aufmerksam gemacht, dass der Kanton Zürich berechtigt sei, die unbeschränkte Steuerhoheit ab 1. Januar 2016 (recte wohl: 2015) zu beanspruchen. Die Beschwerdeführerin akzeptierte in der Folge die ihr vom Steueramt des Kantons Zürich zugestellten Einschätzungsvorschläge bezüglich Staats- und Gemeindesteuern sowohl für das Steuerjahr 2015 als auch für das Steuerjahr 2016 (act. 7/6). Am 22. Oktober 2018 - also innert weniger als drei Monate seit Erhalt dieses ersten Schreibens des Steueramtes des Kantons Zürich, mit welchem der Kanton Zürich seinen Besteuerungsanspruch explizit geltend machte und sich die Beschwerdeführerin somit erstmals konkret mit einem Doppelbesteuerungskonflikt konfrontiert sah - wurde das Revisionsgesuch bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden eingereicht, so dass dieses grundsätzlich innert der in Art. 190 StG festgelegten Fristen erfolgte.

e. Trotz Erfüllung der angeführten rein formellen Voraussetzungen ist die Vorinstanz nicht auf das Revisionsbegehren eingetreten. Im konkreten Fall stellt sich daher vorweg die von Amtes wegen zu prüfende Frage, ob die Vorinstanz unter den gegebenen Umständen überhaupt einen Nichteintretensentscheid erlassen durfte oder ob sie nicht stattdessen auf das Revisionsgesuch hätte eintreten und einen materiellen Revisionsentscheid fällen müssen. Wäre dies der Fall, so wäre der angefochtene Nichteintretensentscheid ohne weiteres aufzuheben und die Sache zu einem materiellen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Seite 8

## E. 2.3

Wie es sich damit verhält, hängt entscheidend davon ab, ob die von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid angenommene Verwirkung des Revisionsrechts 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.

a. Die Vorinstanz hat ihren Nichteintretensentscheid damit begründet, dass die Beschwerdeführerin einen möglichen Revisionsanspruch verwirkt habe, weil sie zum einen in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs ihre Steuerpflicht in Appenzell Ausserrhoden vorbehaltlos anerkannt und zum anderen auch infolge ihres treuwidrigen Verhaltens die Konsequenzen der Doppelbesteuerung hinzunehmen habe. Nebst der einschlägigen Rechtsprechung, auf welche die Vorinstanz in der Begründung ihres Nichteintretensentscheids verweist, ist in diesem Zusammenhang auch Art. 189 Abs. 2 StG zu berücksichtigen. Satz 1 dieser Bestimmung sieht vor: „Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können.“ Übertragen auf den vorliegenden Fall heisst dies Folgendes: Sollte sich die Beschwerdeführerin entweder im Wissen um einen kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich der Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterworfen haben oder hätte sie von diesem kollidierenden Steueranspruch zumindest bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt wissen müssen, so käme eine Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 2 StG auch deshalb nicht in Frage, weil sie nämlich der später eingetretenen Doppelbesteuerungsproblematik dadurch hätte entgehen können, dass sie sich - was nach Treu und Glauben von ihr zu erwarten gewesen wäre - gar nicht erst einer vorbehaltlosen Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterworfen hätte. Im Folgenden stellt sich daher im Zusammenhang mit der Prüfung, ob ein Nichteintretensentscheid im konkreten Fall überhaupt zulässig war oder nicht, automatisch (auch) die Frage, ob bei Erfüllung der Voraussetzungen der Bestimmung von Art. 189 Abs. 2 StG in verfahrensmässiger Hinsicht ein Revisionsgesuch abzuweisen oder ob auf ein solches Gesuch gar nicht erst einzutreten ist.

b. Die Bestimmung von Art. 189 Abs. 1 Satz 1 StG 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 zum DBG, 3. Aufl. 2016, 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, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, 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).

Allein gestützt auf den Wortlaut von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG („die Revision ist ausgeschlossen“) kann jedoch 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.

#### **E. 2.4**

Im angefochtenen Revisionsentscheid ging die Vorinstanz davon aus, die Beschwerdeführerin habe stets um den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im Kanton Zürich gewusst und sich (trotzdem) in den in Frage stehenden Steuerperioden 2015 und 2016 vorbehaltlos der Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterworfen. Die Gründung eines reinen Briefkastendomizils in Appenzell Ausserrhoden im Wissen um den kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich sei als treuwidriges Verhalten einzustufen. Unter Berücksichtigung der Bestimmung von Art. 189 Abs. 2 StG, wonach eine Revision gestützt auf das kantonale Steuergesetz dann ausgeschlossen ist, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können und insbesondere auch der einschlägigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Verwirkung des Rechts zur Anfechtung einer Veranlagung eines Kantons sei auch im konkreten Fall der Beschwerdeführerin ein Revisionsanspruch aufgrund der gegebenen Umstände nach Treu und Glauben verwirkt.

a. Die Vorinstanz verweist im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerungsproblematik auf einen neueren Entscheid des Bundesgerichts mit einer „Gesamtschau zur bisherigen Rechtsprechung“, wonach im Konfliktfall das Hauptsteuerdomizil seit jeher nur dann dem Sitzkanton zuerkannt wurde, wenn die juristische Person tatsächlich dort geleitet worden war. Das Bundesgericht erwog in diesem Entscheid, dass selbst dann, wenn die juristische Person von einem anderen Kanton aus geleitet werde, aber am Sitz mehr als einen Briefkasten unterhalte, dies zwar allenfalls ein sekundäres, nicht aber das primäre Steuerdomizil begründen könne. Vor dem Hintergrund der Regelung von Art. 20 Abs. 1 StHG bedeute dies, dass eine juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig sei, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhalte; das Hauptsteuerdomizil des interkantonalen Steuerrechts liege hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Gelingen also einem anderen Kanton der Beweis, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung auf seinem Gebiet und nicht im

Sitzkanton befinde, sei dem Sitzkanton die unbeschränkte Steuerhoheit über die juristische Person entzogen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6 m.w.H., bestätigt im Urteil des Bundesgerichts 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.1 und 4.3.1).

Seite 12 b. Die Beschwerdeführerin bestreitet an sich nicht, dass sie in den hier in Frage stehenden Steuerperioden 2015 und 2016 in B. über eine sog. Briefkastenfirma verfügte, sie macht aber beschwerdeweise geltend, es könne ihr keine systematische Böswilligkeit unterstellt werden, wonach es ihr von Anfang an nur darum gegangen sei, sich der ordentlichen Besteuerung durch den Kanton Zürich zu entziehen. Die Gesellschaft sei im Juli 2004 gegründet worden, um klassische Immobilieninvestitionen in der Region Ostschweiz durchzuführen. In der Zeit zwischen 2004 und 2016 sei auch ausschliesslich in der Region Ostschweiz (namentlich in den Kantonen St. Gallen und Thurgau) investiert worden. Als blosse Immobilienanlagegesellschaft ohne Personal sei die Beschwerdeführerin gar nie auf physische Büroräume angewiesen gewesen, da die administrativen Tätigkeiten stets durch externe Dienstleistungserbringer besorgt worden seien. Für die Aquisitionstätigkeit habe es neben eines Fahrzeugs vor allem eines Mobiltelefons und eines Laptops bedurft; Objektprüfungen hätten direkt vor Ort und die persönlichen Kontakte in Restaurants oder an Konferenzen in der Region der geschäftlichen Tätigkeit stattgefunden. Die ordentliche Generalversammlung habe meist an der G. in B. stattgefunden oder dann in einem Restaurant zwischen B. und H.. Die Ausgestaltung als Briefkastenfirma in B. habe den faktischen Bedürfnissen und letztlich auch der Natur der Beschwerdeführerin als Anlagegesellschaft entsprochen; der ursprüngliche statutarische Sitz in B. sei historisch bedingt gewesen durch die Nähe zum damaligen Lebensmittelpunkt ihres Alleinaktionärs (dieser sei während und nach seinem Studium an der Universität St. Gallen zwischen 2003 und 2010 „zumindest als Wochenaufenthalter“ in M. wohnhaft gewesen). Die Buchführung sei bis 2012 durch die J. bzw. deren Nachfolgerin E. in B. erstellt worden; deren Inhaber, der befreundet sei mit dem Alleinaktionär der Firma, habe die Gesellschaft regelmässig beraten und sich um Administratives gekümmert.

c. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist die Situation in den Steuerjahren 2015 und 2016 entscheidend. Ob der Alleinaktionär der Gesellschaft, wie sich aus den mit der Beschwerde eingereichten Unterlagen (act. 2.1-10) ergibt, sich während seines Studiums an der Universität St. Gallen ab Ende 2003 als Wochenaufenthalter in M. angemeldet hatte (wobei aus dem Meldeausweis nicht hervorgeht, wie lange dieser Wochenaufenthalt-Status andauerte) und ob der Alleinaktionär vom 5. Februar 2007 bis 31. Oktober 2009 zusammen mit einem Mitmieter über einen Vertrag zur Miete eines „1 Zimmer-Einzelzimmer im 4. OG“ in M. verfügte, ist zum Vornherein nicht entscheidend für die Frage, ob der Gesellschaft mit Bezug auf die erst mehrere Jahre nach dieser Zeit liegenden rechtskräftigen Steuerveranlagungen 2015 und 2016 nachträglich ein Anspruch auf eine Revision zukommt oder nicht. Hinzu kommt, dass in der Beschwerdeschrift ausdrücklich angeführt wird, der Verwaltungsrat und Alleinaktionär der Gesellschaft habe seinen Lebensmittelpunkt ohnehin „frühestens ab 2010“ wieder in den Kanton Zürich zurückverlegt (Beschwerde, Ziff. II 8). Selbst wenn Seite 13 vor 2010 ein besonderer Bezug des Alleinaktionärs zur Ostschweiz bzw. konkret zum Kanton Appenzell Ausserrhoden bestanden haben sollte - wie es sich damit verhält, kann hier letztlich offengelassen werden -, sind daraus keine entscheidendwichtigen Schlussfolgerungen zur Steuerhoheit über die Gesellschaft in den hier entscheidenden Jahren 2015 und 2016 zu ziehen. Auch den von der

Gesellschaft eingereichten Buchhaltungsunterlagen, die sich auf die Zeit vor der hier in Frage stehenden Steuerperioden beziehen (act. 2/9 und 2/10), kommt grundsätzlich keine Relevanz für die sich hier stellende Frage nach einem allfälligen Revisionsanspruch der Gesellschaft betreffend die Steuerveranlagungen 2015 und 2016 zu.

d. Wie die Beschwerdeführerin selbst argumentiert, fand bzw. findet die Aquisitionstätigkeit der Gesellschaft naturgemäss vor allem in der Gegend der als Aquisitionsobjekt in Frage kommenden Liegenschaften statt, ohne dass in B. konkrete Tätigkeiten ausgeführt wurden. Auf die hier wesentliche Frage, wo die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 und 2016 stattfand, hat die reine Aquisitionstätigkeit daher zum Vornhe- rein keinen entscheidenden Einfluss, entscheidend erscheint in diesem Zusammenhang hingegen vor allem, von wo aus die administrativen Tätigkeiten erledigt wurden. Gemäss Rahmenvereinbarung der Beschwerdeführerin mit der L. (act. 2/7) verpflichtete sich die Gesellschaft ab April 2015, der L. geeignete Anlageimmobilien in der Ostschweiz zu evaluieren und gegebenenfalls zum Kauf vorzuschlagen; im Falle eines Kaufes war eine Unterstützung bei der Verkaufsabwicklung vorgesehen. Diese Dienstleistung konnte schon mangels Büroräumlichkeiten und Personal am Sitz offensichtlich nicht in Appenzell Ausserrhoden erfolgen. Gemäss eigenen Angaben der Gesellschaft wurde zudem selbst die Buchführung bereits ab dem Geschäftsjahr 2012 nicht mehr von einer Treuhandfirma in B., sondern durch eine Dienstleistungsgesellschaft in Zürich erledigt. Schliesslich fanden auch die Generalversammlungen der Gesellschaft in den Jahren 2012 bis 2016 offenbar hauptsächlich in Zürich und gemäss Angaben der Beschwerdeführerin nur in den beiden Jahren 2013 und 2015 in Appenzell Ausserrhoden statt. In den vorinstanzlichen Unterlagen findet sich schliesslich der Domizilvertrag vom 1. Januar 2009 zwischen der Beschwerdeführerin und der E. (act. 7/10). Aus diesem Vertrag ist ersichtlich, dass die E. das Domizil der Gesellschaft bereits ab Juli 2008 übernommen hatte, seither allfällige an die Adresse der Beschwerdeführerin in B. geschickte Post bloss entgegennimmt und direkt an die Gesellschaft weiterleitet, ohne diese in B. zu bearbeiten. Dem Grundsatz nach scheint auch seitens der Beschwerdeführerin zu Recht unbestritten, dass all diese konkreten Umstände klar für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes in Appenzell Ausserrhoden sprechen.

Seite 14 e. Die Beschwerdeführerin bezeichnet es dementsprechend in der Beschwerdeschrift als „durchaus zutreffend, wenn die Beschwerdeführerin als blosser Briefkastenfirma bezeichnet wird“, rügt aber, es sei eine missgünstige Unterstellung der Vorinstanz, zu behaupten, die Gesellschaft habe in Kenntnis von kollidierenden Steueransprüchen des Kantons Zürich eine tiefere Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden zu erwirken versucht. Nach so vielen Jahren in B. habe sich die Gesellschaft darauf verlassen dürfen, dass dort das Hauptsteuerdomizil sei.

Ob der Beschwerdeführerin ein geradezu treuwidriges Verhalten vorzuwerfen ist oder nicht, spielt jedoch letztlich gar keine Rolle: Selbst wenn angenommen würde, die Gesellschaft habe, was sie mit ihren Vorbringen sinngemäss geltend macht, im Zeitpunkt der hier zur Diskussion stehenden Steuerjahre 2015 und 2016 keine Ahnung von einem möglicherweise kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich gehabt, ändert dies im Resultat nichts daran, dass im konkreten Fall auf das bei der Vorinstanz eingereichte Revisionsgesuch nicht einzutreten war: Die Verwirkung des Rechts auf eine Revision einer Steuerveranlagung kann nämlich nicht nur bei effektiver Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs eintreten, 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). Insofern eine Sorgfaltspflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 StG zur Diskussion steht, stellt sich somit konkret 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, a.a.O., N. 26b zu Art. 51 StHG; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, Handkommentar, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG). Eine Pflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG liegt mit anderen Worten auch dann vor, wenn die Beschwerdeführerin bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt die inzwischen eingetretene aktuelle Doppelbesteuerungsproblematik schon früher hätte erkennen und somit im ordentlichen Verfahren hätte anfechten können. In einem solchen Fall wäre nämlich die eingetretene Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung, welche von der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 189 Abs. 2 Satz 2 StG selbst (wenn nicht absichtlich) zumindest fahrlässig veranlasst wurde.

f. Im konkreten Fall ist in den zur Diskussion stehenden Jahren 2015 und 2016 kein konkreter Anknüpfungspunkt vorhanden, welcher eine Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft am Sitz in B. belegen würde. Die Gesellschaft macht notabene auch gar nicht geltend, sie habe die Geschäftstätigkeit in B. ausgeübt, sondern legte der Vorinstanz sogar einen Domizilvertrag vor, aus welchem wie bereits dargelegt zu schliessen ist, dass in B. Seite 15 schon seit Jahren eine blosser Briefkastenfirma bestand. Die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Zürich hatte die Gesellschaft zwar gemäss eigenen Angaben überrascht, allerdings hatte sie diese im Anschluss gegenüber dem Kanton Zürich nie bestritten. Konkrete Umstände, die in den hier entscheidenden Jahren 2015 und 2016 für eine Steuerzugehörigkeit zu Appenzell Ausserrhoden sprechen würden, wurden auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens keine genannt. Solche sind denn auch für das Gericht nicht ersichtlich. Die konkreten Umstände, welche letztlich auch aus Sicht der Beschwerdeführerin selbst (vgl. act. 7/8) für eine Steuerpflicht im Kanton Zürich sprechen, waren notabene allesamt bereits vor und namentlich auch während der Zeit der hier betroffenen Steuerjahre 2015 und 2016 unverändert gegeben: Schon seit längerem verfügte nämlich die Beschwerdeführerin nur über einen Briefkasten, aber nicht über die geringste Infrastruktur geschweige denn je überhaupt über Personal am statutarischen Sitz. Eine allenfalls ursprünglich noch nachvollziehbare Verbundenheit des Alleinaktionärs zum Raum St. Gallen besteht spätestens seit 2010 nicht mehr, nachdem angegeben wurde, seit dann befinde sich der Lebensmittelpunkt des Alleinaktionärs wieder in Zürich. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Tatsache, dass der Sitz der Gesellschaft sogar auch noch nach dem Jahr 2012, als nicht einmal mehr die Buchhaltung durch eine Treuhandgesellschaft in B. besorgt wurde, trotzdem unverändert in B. belassen wurde, letztlich vor allem auf steuerlichen Überlegungen beruht haben dürfte. Realistischerweise konnte die Gesellschaft bzw. deren Organe nicht davon ausgehen, dass das offensichtliche Auseinanderklaffen zwischen dem formellen Sitz und der wirklichen Geschäftstätigkeit von den Steuerbehörden im Kanton Zürich auch in Zukunft stets unverändert hingenommen würde. Bei gehöriger Sorgfalt hätte die Beschwerdeführerin angesichts der gegebenen klaren Umstände namentlich auch in den hier zur Diskussion stehenden Steuerperioden 2015 und 2016 ohne weiteres erkennen können (und auch müssen), dass sich eine Doppelbesteuerungsproblematik ergeben könnte, sollte sie sich trotz der Tatsache, dass in B. eine blosser Briefkastenfirma be-

stand, weiterhin vorbehaltlos einer Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterwerfen (vgl. in diesem Sinn auch das Urteil des Bundesgerichts 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.1).

Seite 16

### **E. 2.5**

Aus dem Blickwinkel des Revisionsverfahrens bleiben die Gründe für die Verletzung der zu- mutbaren Sorgfalt letztlich unerheblich. Ob die Beschwerdeführerin einzig deshalb, um einer Besteuerung im Kanton Zürich zu entgehen - was sie ausdrücklich bestreitet und als haltlose und beleidigende Behauptung der Vorinstanz bezeichnet - oder ob sie sich aus anderen Gründen in den beiden Jahren 2015 und 2016 vorbehaltlos einer Besteuerung in Appenzell Ausserrhoden unterworfen hatte, spielt im Resultat letztlich keine Rolle: Das Gericht gelangt bei einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände im vorliegenden Fall zum Schluss, dass die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch der Gesellschaft eingetreten ist, nachdem diese in den hier zu beurteilenden Steuerjahren 2015 und 2016 in B. über ein reines Briefkastendomizil verfügte. Während die Objektprüfungen naturgemäss vorwiegend am Ort der gelegenen Sache stattgefunden haben dürften, sprechen die konkreten Umstände klar dafür, dass die geschäftliche Tätigkeit im Übrigen im Kanton Zürich stattfand. Vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie unter Berücksichtigung der Bestimmung von Art. 189 Abs. 2 StG hat die Beschwerdeführerin ihr Recht auf eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagungen 2015 und 2016 verwirkt. Dementsprechend ist die Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeführerin wird unter den gegebenen Umständen die Konsequenzen der eingetretenen Doppelbesteuerung hinzunehmen haben, nachdem sie gegen die im Kanton Zürich veranlagten Steuern offenbar kein Rechtsmittel ergriffen hat.

### **E. 3**

VRPG). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss für die Seite 17 volle Entscheidegebühr 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 18

Das Obergericht erkennt:

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