

BGer 2C 673/2021 vom 10. Juni 2022

Bundesgericht, 2022-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_673_2021

FR: TF 2C 673/2021 du 10 juin 2022

IT: TF 2C 673/2021 del 10 giugno 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerperiode 2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde richtet sich gegen das verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 29. Juni 2021 (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) und betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG ; Art. 83 BGG e contrario; vgl. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführerin ist überdies zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist folglich unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

E. 1.2

Wird, wie vorliegend, ein letztinstanzlicher Entscheid angefochten, der einen ihm vorausgegangenen Nichteintretensentscheid bestätigt, ist Streitgegenstand einzig die Eintretensfrage (Urteile 2C_367/2018 vom 30. April 2018 E. 2.1; 2C_806/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2). Das Bundesgericht prüft in einem solchen Fall an sich nur, ob mit Recht auf das Rechtsmittel nicht eingetreten wurde. Ist dies zu bejahen, bestätigt es den (vorausgegangenen) Nichteintretensentscheid. Andernfalls urteilt es kassatorisch, weist es die Sache zurück und sieht es von einer Beurteilung in der Sache selbst ab. Vorbehalten bleiben einzig Fälle, in welchen die Vorinstanz über die Eintretensfrage hinaus in einer Eventualbegründung materiellrechtliche Überlegungen angestellt hat (BGE 139 II 233 E. 3.2; Urteile 2C_590/2016 vom 23. August 2016 E. 1.1; 2C_657/2014 vom 12. November 2014 E. 1.2).

E. 2.1

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG); es prüft - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich jedoch nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 ; 138 I 274 E. 1.6). Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft es gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG); es kann diesen nur berichtigen oder ergänzen, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6).

E. 3.1

Gemäss § 139 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes (des Kantons Zug) vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) sowie Art. 51 Abs. 1 StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn, unter anderem, erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (vgl. ferner Art. 147 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (§ 140 StG /ZG; Art. 51 Abs. 3 StHG ; ferner Art. 148 DBG ; vgl. Urteil 2C_991/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 3.2.1). Werden diese Fristen nicht gewahrt, ist auf ein Revisionsgesuch nicht einzutreten (Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], StHG, Kommentar, 3. Aufl. 2017, N. 33 zu Art. 51 StHG).

E. 3.2

Als entdeckt gilt ein Revisionsgrund, wenn der Steuerpflichtige die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat. Er muss in der Lage sein, die Revision mit begründeter Aussicht auf Erfolg geltend zu machen und zu begründen (Looser, a.a.O., N. 28 zu Art. 51 StHG ; vgl. ferner BGE 143 V 105 E. 2.4 [betreffend Art. 67 Abs. 3 VwVG]; 95 II 283 E. 2b [betreffend Art. 137 lit. b OG [BS 3 531]]).

E. 3.3

Das Bundesgericht hat bisher offen gelassen, ob eine aktuelle Doppelbesteuerung einen (verfassungsunmittelbaren) Revisionsgrund darstellt (BGE 139 II 373 E. 1.5; Urteile 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3). Gleichwohl äusserte es sich im Urteil 2C_398/2020 zur Frage des Beginns der relativen Verwirkungsfrist nach Art. 51 Abs. 3 StHG , wenn als allfälliger Revisionsgrund eine interkantonale Doppelbesteuerung geltend gemacht wird. Danach hat der Steuerpflichtige bereits mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons - und nicht erst nach Eintritt von deren Rechtskraft - Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung (Urteil 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2).

E. 4

Streitig vor Bundesgericht ist die Frage, wann die Beschwerdeführerin den von ihr geltend gemachten Revisionsgrund (einer interkantonalen Doppelbesteuerung) im Sinne der genannten Bestimmungen "entdeckt" hat. Ob indessen überhaupt ein zulässiger Revisionsgrund vorliegt, entschied die Vorinstanz nicht, und kann auch vorliegend offen gelassen werden.

E. 4.1

Die Vorinstanz erwog, dass die Beschwerdeführerin vorliegend den allfälligen Revisionsgrund mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) entdeckt habe. Das am 28. März 2018 gestellte Revisionsgesuch sei folglich nach der 90-tägigen relativen Frist von § 140 StG /ZG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG - welche spätestens am 29. Januar 2018 geendet habe - verspätet erfolgt und die Steuerverwaltung sei entsprechend zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch eingetreten.

E. 4.2

Zur Begründung führt die Vorinstanz aus, dass aus der Veranlagungsverfügung vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. den Verfügungen vom 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) klar und unmissverständlich hervor gegangen sei, auf welcher Grundlage und in welchem Umfang die Besteuerung in der jeweiligen Gemeinde des Kantons Zürich erfolge. Der Erlass dieser Veranlagungsverfügungen habe damit bereits eine aktuelle Doppelbesteuerung bewirkt, da die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Beschwerdeführerin für dieselbe Steuerperiode bereits definitiv besteuert hatte.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Vorinstanz verkenne, dass der fristauslösende Revisionsgrund nicht in den Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee liege, sondern in dem im Einspracheverfahren eröffneten Einschätzungsvorschlag vom 8. Februar 2018. Im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 sei die interkantonale Doppelbesteuerung entgegen der vorinstanzlichen Auffassung noch nicht sicher gewesen, da die Beschwerdeführerin dagegen - aufgrund aktueller interkantonaler Doppelbesteuerung - Einsprache erhoben habe. Die Revisionsfrist könne nicht schon zu laufen begonnen haben, bevor sich der Revisionsgrund verwirklicht habe. Da die Revisionsfrist folglich erst mit Eröffnung des Einschätzungsvorschlags vom 8. Februar 2018 zu laufen begonnen habe, sei das Revisionsgesuch der Beschwerdeführerin vom 28. März 2018 rechtzeitig erfolgt.

E. 5.1

Wie dargelegt, besitzt der Steuerpflichtige grundsätzlich mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung und damit eines allfälligen Revisionsgrundes (vgl. Urteil 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; vorstehende E. 3.3). Es ist deshalb bundesrechtskonform, wenn die Vorinstanz vorliegend für den Fristbeginn auf die Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 der Stadt Zürich bzw. vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee abstellt.

E. 5.2

Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerin in der hier zu beurteilenden Konstellation - und damit anders als im Urteil 2C_398/2020 zugrunde liegenden Fall - die Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee nicht akzeptierte und dagegen mit der Begründung Einsprache erhob, es liege eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung vor (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.1). Das Bundesgericht verwarf im Urteil 2C_398/2020 indessen den Einwand, dass es für den Fristbeginn eines allfälligen Revisionsverfahrens auf den Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons ankomme (vgl. Urteil 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; vorstehende E. 3.3). Damit erweist es sich auch

nicht als bundesrechtswidrig, wenn die Vorinstanz vorliegend das angestrengte Einspracheverfahren und den in diesem Zusammenhang ergangenen Einschätzungsvorschlag vom 8. Februar 2018 nicht als massgeblich erachtet. Es kann nicht der Abschluss aller (Rechtsmittel-) Verfahren abgewartet werden, bevor im erstveranlagenden Kanton die Revision einer rechtskräftigen Veranlagung beantragt wird.

E. 5.3

Nicht ersichtlich ist schliesslich, weshalb vorliegend der Einschätzungsvorschlag vom 8. Februar 2018 der im Urteil 2C_398/2020 als fristauslösend erachteten berechtigten Veranlagungsverfügung des Steueramts des Kantons Wallis gleichzusetzen wäre. Die Beschwerdeführerin verkennt diesbezüglich, dass erst die gestützt auf ein neues Kreisschreiben berechnete Veranlagungsverfügung - und die damit zusätzlich erhobenen Steuerbeträge zugunsten des Kantons Wallis - die dort infrage stehende interkantonale Doppelbesteuerung bewirkten (vgl. Urteil 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 lit. A.). Vorliegend ergab sich die Problematik der aktuellen interkantonalen Doppelbesteuerung indessen nicht erst im Einspracheverfahren, sondern bereits aus den Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.1).

E. 5.4

Nach Gesagtem erweist sich die Auffassung der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe vorliegend die Frist von § 140 StG /ZG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG versäumt, als bundesrechtskonform.

E. 6

Die Beschwerde ist unbegründet und deshalb abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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