

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 566/2018

Urteil vom 29. Januar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Stadelmann,
Gerichtsschreiber A. Brunner.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Dr. Claudia Suter und Jan Seltmann,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum 2, 9102 Herisau.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Revision der Steuerjahre 2008 bis 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, vom 13. März 2018 (O2V 17 10).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG hat seit dem 4. Juni 2008 statutarischen Sitz in U. _____ (AR) und wird seither von den Ehegatten A.B. _____ und B.B. _____ beherrscht. Laut Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft den Grosshandel, Vertrieb und Import technischer Bedarfsartikel. Die A. _____ AG verfügt in der C. _____ AG mit Sitz in V. _____ (ZH) über eine Schwestergesellschaft, welche laut Handelsregistereintrag denselben statutarischen Zweck verfolgt. Für die Steuerperioden 2008 bis 2013 ist die A. _____ AG vom Kanton Appenzell Ausserrhoden definitiv veranlagt worden.

B.

B.a. Nach einer Buchprüfung bei der C. _____ AG kündigte das Steueramt des Kantons Zürich der A. _____ AG mit Schreiben vom 2. Juni 2016 an, dass der Kanton Zürich ab der Steuerperiode 2008 die Steuerhoheit über sie beanspruchen werde, da die Geschäfte der Gesellschaft in V. _____ (ZH) geführt worden seien und der statutarische Sitz in U. _____ lediglich ein Scheindomizil darstelle. Für den Fall, dass die Steuerhoheit des Kantons Zürich bestritten werde, stellte es einen Vorentscheid über die ordentlich einzuschätzenden Staats- und Gemeindesteuern ab dem Jahr 2011 in Aussicht; der Entscheid über die Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2008 bis 2010 sowie über den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer werde diesfalls vorerst hinausgeschoben.

B.b. Nachdem die A. _____ AG eine anfechtbare Verfügung verlangt hatte, hielt das Steueramt des Kantons Zürich mit Vorentscheid vom 13. Februar 2017 fest, ab der Steuerperiode 2011 werde die Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Gemeinde V. _____ (ZH) über die A. _____ AG beansprucht. Die gegen diese Verfügung erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg (vgl. Einspracheentscheid des Steueramts des Kantons Zürich vom 26. Juni 2017, Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 19. Januar 2018 und Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 30. Mai 2018).

B.c. Mit Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 entschied das Bundesgericht über die daraufhin von der Steuerpflichtigen erhobene Doppelbesteuerungsbeschwerde. In seinem Urteil führte es aus, dass das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30. Mai 2018 nur die Steuerperioden ab 2011 zum Gegenstand habe; soweit sich die Doppelbesteuerungsbeschwerde der Steuerpflichtigen auf diese Zeitspanne beziehe, gälten die bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Jahre 2011 bis 2013 als mitangefochten. Soweit die Steuerpflichtige jedoch auch die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden der Jahre 2008, 2009 und 2010 zum Gegenstand des Verfahrens machen wolle, sprengte ihr Begehren den durch das Urteil der Vorinstanz umrissenen Streitgegenstand (vgl. E. 1.3 des erwähnten Urteils).

C.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2016 stellte die A. _____ AG bei der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden ein Revisionsbegehren und verlangte die Aufhebung der definitiven Steuerveranlagungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Jahre 2008 bis und mit 2013.

Auf dieses Revisionsgesuch trat die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden mit Verfügung vom 1. Mai 2017 mit der Begründung nicht ein, dass die A. _____ AG die Einrede der Doppelbesteuerung verwirkt habe. Das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden wies eine hiergegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 13. März 2018 ab.

D.

D.a. Mit Eingabe vom 28. Juni 2018 erhebt die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Materiell beantragt sie die Aufhebung des Nichteintretensentscheids vom 1. Mai 2017 und des Obergerichtsurteils vom 13. März 2018. Auf das Revisionsbegehren vom 22. Juli 2016 sei einzutreten und dieses sei gutzuheissen; entsprechend seien die definitiven Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 2008 bis 2013 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben und der A. _____ AG die bezahlten Staats- und Gemeindesteuern zurückzuerstatten. Eventualiter sei die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, damit diese auf das Revisionsgesuch eintrete und es einem Sachentscheid zuführe.

Verfahrensrechtlich ersucht die Steuerpflichtige um Vereinigung des Verfahrens 2C 592/2018 (betreffend den Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich über die Steuerhoheit ab 1.1.2011) mit dem vorliegenden Verfahren 2C 566/2018 (betreffend den Entscheid des Obergerichts des Kantons Appenzell Ausserrhoden über die Revision der Steuerveranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden der Steuerjahre 2008 bis 2013); eventualiter sei das vorliegende Verfahren 2C 566/2018 bis zum Entscheid im Verfahren 2C 592/2018 zu sistieren.

D.b. Die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Das Obergericht verzichtet auf einen Antrag und verweist stattdessen auf das angefochtene Urteil. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellt in der Sache keinen Antrag; sie weist aber darauf hin, die A. _____ AG habe eine allfällige Doppelbesteuerung angesichts ihres treuwidrigen Verhaltens selber zu verantworten.

D.c. Den Vereinigungsantrag der Steuerpflichtigen hat das Bundesgericht bereits im Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 abgewiesen (vgl. dort E. 1.3). Dem Sistierungsantrag hat es hingegen dadurch Rechnung getragen, dass vorliegendes Urteil erst nach dem Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 ergeht.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist vorliegend ein Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden vom 13. März 2018 betreffend Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Steuerjahre 2008 bis 2013. Dabei handelt es sich um einen letztinstanzlichen Endentscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, gegen welchen die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich zulässig ist (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und

Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG). Die Form- und Fristenfordernisse (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) geben nicht zu Bemerkungen Anlass.

1.2. Was die Steuerperioden 2011 bis 2013 betrifft, hat das Bundesgericht die Doppelbesteuerungsbeschwerde der Beschwerdeführerin bereits behandelt und dabei namentlich auch über die (bereits damals rechtskräftigen) Steuerveranlagungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Jahre 2011 bis 2013 befunden (vgl. Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2 [dazu oben, Bst. B.c. hiervor]). Soweit sich die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde im vorliegenden Verfahren auf denselben Streitgegenstand bezieht, liegt eine abgeurteilte Sache ("res iudicata") vor, gegen den einzig die Revision (Art. 123 ff. BGG) in Frage käme. Allerdings ist vorliegend nicht ersichtlich, dass Revisionsgründe vorliegen könnten. Soweit sich das Rechtsmittel der Beschwerdeführerin auf die Steuerjahre 2011 bis 2013 bezieht, ist daher darauf nicht einzutreten. Nur für die Steuerperioden 2008 bis 2010 ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden (vgl. Bst. C hiervor) zu Recht geschützt hat.

1.3. Hinzuweisen bleibt zudem, dass der erstinstanzliche Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden im bundesgerichtlichen Verfahren kein taugliches Anfechtungsobjekt bildet, zumal er aufgrund des Devolutiveffekts durch das spätere Urteil des Obergerichts ersetzt worden ist (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144). Soweit die Beschwerdeführerin den Antrag stellt, den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung aufzuheben, ist daher auf ihre Beschwerde nicht einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht wendet das Recht nach Art. 106 Abs. 1 BGG von Amtes wegen an. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG prüft es jedoch nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144). 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 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Die vorinstanzlichen Feststellungen können gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig ermittelt worden sind (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117; 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen, und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.). Die beschwerdeführende Partei hat substantiiert darzulegen, inwiefern diese Voraussetzungen gegeben sein sollen. Wird ihre Eingabe dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

3.

Für die Steuerperioden 2008 bis 2010 (vgl. zu dieser zeitlichen Eingrenzung E. 1.2 hiervor) ist zu klären, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden (vgl. Bst. C hiervor) zu Recht geschützt hat (vgl. E. 1.2 hiervor).

3.1. Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 138 I 297 E. 3.1 S. 300 f.; 137 I 145 E. 2.2 S. 147; 134 I 303 E. 2.1; Urteil 2C 152/2019 vom 20. September 2019 E. 1.3) liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (sog. aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (sog. virtuelle Doppelbesteuerung).

3.2. Zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung (bei nachträglich bekannt gewordenem Besteuerungskonflikt) statuiert Art. 189 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 (StG/AR, bGS 621.11), dass ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden kann, wenn "nach den auf interkantonale Doppelbesteuerungskonflikte anzuwendenden Regeln die Vermeidung

der Doppelbesteuerung gemäss erkennender Behörde durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden zu erfolgen hat". Die Revision ist indes ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (vgl. Art. 189 Abs. 2 StG/AR, der sich insoweit mit Art. 51 Abs. 2 StHG [SR 642.14] deckt; anzumerken ist indes, dass das StHG keinen mit Art. 189 Abs. 1 lit. d StG/AR vergleichbaren Revisionsgrund kennt).

3.3. Die Vorinstanz begründet ihr Urteil im Wesentlichen damit, die Beschwerdeführerin habe das Revisionsrecht verwirkt, weil sie die Besteuerung durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des Kantons Zürich einfach hingenommen habe. Sie beruft sich damit auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Steuerpflichtige das Recht zur Anfechtung einer (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung verwirkt, wenn sie ihre Steuerpflicht in einen Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkannt hat (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278; 123 I 264 E. 2d S. 267; Urteile 2C 539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 5.2; 2C 655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.3.2; 2C 27/2009 vom 9. Juli 2009 E. 1.2; 2P.246/1998 vom 20. Mai 1999 E. 1b, in: StE 2000 A 24.5 Nr. 4).

3.4. Was den vorliegenden Fall betrifft, hat das Bundesgericht im Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 festgehalten, dass die Beschwerdeführerin - bzw. ihre Steuervertreterin - gegenüber der appenzellischen Steuerverwaltung im Oktober 2010 die (falsche) Aussage getätigt habe, sie verfüge in U._____ (AR) über Büroräumlichkeiten und beschäftige eine stundenweise eingesetzte Teilzeitmitarbeiterin. Der Anlass für diese Falschaussage könne nur darin gelegen haben, dass der Steueranspruch des Kantons Zürich zumindest der Steuervertreterin schon damals bewusst gewesen sei und sie sich erhofft habe, mit der Falschaussage eine höhere steuerliche Belastung der Steuerpflichtigen im Kanton Zürich umgehen zu können; andernfalls hätte sie den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend offenlegen können, dass die Beschwerdeführerin zum Kanton Appenzell Ausserrhoden abgesehen vom Briefkasten bei der D._____ AG keinerlei Berührungspunkte aufgewiesen habe. Damit sei aber offensichtlich, dass zumindest die Steuervertreterin um den kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich gewusst habe (a.a.O., E. 6.4). Dieses Wissen müsse der Beschwerdeführerin zugerechnet werden (a.a.O., E. 6.5). Indem sich die Beschwerdeführerin trotz dieses Wissens vorbehaltlos auf die Steuerveranlagung im Kanton Appenzell Ausserrhoden eingelassen habe, habe sie sich treuwidrig verhalten. Ihr Beschwerderecht in Bezug auf die Veranlagung der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden bezüglich der Steuerperioden 2011 bis 2013 habe sie deshalb verwirkt, weshalb auch die Konsequenzen einer allfälligen Doppelbesteuerung hinzunehmen seien (a.a.O., E. 6.6).

3.5. Ob die Beschwerdeführerin sich schon in den Steuerperioden 2008 bis 2010 in Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs des Kantons Zürich auf die Besteuerung im Kanton Appenzell Ausserrhoden eingelassen hat, lässt sich den eben wiedergegebenen Erwägungen des Bundesgerichts im Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 nicht entnehmen. Die Vorinstanz stützt sich aber auch insoweit auf ein Schreiben ab, das erst im Herbst 2010 entstanden ist. Zumindest mit Blick auf die Steuerperioden 2008 und 2009 erscheint diese Würdigung überaus problematisch, zumal nicht ersichtlich ist, inwiefern aus diesem Schreiben auf das Wissen der Beschwerdeführerin in früheren Steuerperioden geschlossen werden könnte. Wie es sich damit verhält, kann jedoch aus nachfolgenden Gründen offengelassen werden:

3.5.1. Aus den Feststellungen der Vorinstanz ergibt sich (Art. 105 Abs. 1 BGG), dass die Steuerverwaltung des Kantons Zürich die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin bis dato erst ab der Steuerperiode 2011 förmlich in Anspruch genommen hat (vgl. angefochtener Entscheid, S. 3 Bst. E; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 30. Mai 2018, S. 2 Ziff. I). Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte aktuelle Doppelbesteuerung (vgl. Beschwerde, Ziff. 44) besteht damit aus heutiger Sicht nur für die Steuerjahre 2011 bis 2013, für welche das Bundesgericht eine Doppelbesteuerungsbeschwerde bereits rechtskräftig beurteilt hat (vgl. Bst. B.c und E. 1.2 hiervor). Für die vorliegend noch strittigen Steuerjahre 2008 bis 2010 hat der Kanton Zürich sein Besteuerungsrecht hingegen noch nicht förmlich geltend gemacht. Damit kann sich die Beschwerdeführerin für diese Steuerjahre auch nur auf eine virtuelle Doppelbesteuerung berufen. Geltend machen könnte sie namentlich, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden durch ihre Inanspruchnahme seine Steuerhoheit überschritten habe.

3.5.2. Allerdings entspricht es gerade nicht der Position der Beschwerdeführerin, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden seine Steuerhoheit überschritten hätte. Im Verfahren 2C 592/2018 machte

sie vielmehr geltend, die Steuerhoheit komme dem Kanton Appenzell Ausserrhoden zu (vgl. Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 5.3). Dies deckt sich mit dem Umstand, dass sie die Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die Steuerjahre 2008 bis 2010 innert den ordentlichen Beschwerdefristen nicht angefochten hat und auch im vorliegenden Verfahren materiell nicht vorbringt, das Besteuerungsrecht komme richtigerweise dem Kanton Zürich zu. Obschon nachvollziehbar ist, dass alle (Rechts-) Mittel ergriffen werden, um einer drohenden Doppelbesteuerung zu entgehen, erscheint es bei dieser Sachlage widersprüchlich, dass die Beschwerdeführerin die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden mit Revision angefochten hat (vgl. HUGO CASANOVA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, § 45 N. 4, wonach das Revisionsverfahren insbesondere dann in die Wege zu leiten ist, wenn sich aufgrund der Veranlagung des Zweitkantons eine Doppelbesteuerung ergibt und die steuerpflichtige Person die Haltung dieses Kantons als zutreffend erachtet [m.w.H.]; insoweit könnte man mit guten Gründen die Frage aufwerfen, ob die Beschwerdeführerin an der Revision überhaupt ein schutzwürdiges Interesse hatte).

3.5.3. Die vorstehenden Überlegungen gelten umso mehr, als für die Beschwerdeführerin mit Blick auf den Schutz vor Doppelbesteuerung gar keine Rechtsschutzlücke besteht: Sollte der Kanton Zürich einen Besteuerungsanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin auch für die Steuerjahre 2008 bis 2010 noch förmlich geltend machen, könnte sie sich in jenem Verfahren vor Bundesgericht letztinstanzlich auf eine aktuelle Doppelbesteuerung berufen und dabei namentlich der Position des Kantons Appenzell Ausserrhoden entgegentreten, sie habe ihren Anspruch auf Anfechtung der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen 2008 bis 2010 verwirkt. Sollte der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 2008 bis 2010 hingegen (wie von der Beschwerdeführerin vertreten) nicht in Anspruch nehmen und bliebe es damit bei der Besteuerung durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden (vgl. E. 3.5.1 hiervor), bestünde kein Anspruch auf Revision: Inwiefern Umstände vorliegen könnten, die von der Steuerpflichtigen bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können (vgl. Art. 189 Abs. 2 StG/AR), ist nicht ersichtlich. Dasselbe gilt mit Blick auf das hier einzig zur Debatte

stehende Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung. Bundesrechtlich ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf das Revisionsbegehren der Steuerpflichtigen nicht eingetreten ist.

4.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf überhaupt einzutreten ist. Die Verfahrenskosten sind bei diesem Verfahrensausgang der Beschwerdeführerin zu überbinden (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 8'000-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Obergericht Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Brunner