



ST 22 4

Entscheid vom 27. März 2023
Steuerabteilung

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Gerichtsschreiber Silvan Zwysig.

Verfahrensbeteiligte

A.___ AG,
vertreten durch B.___ AG,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,

Beschwerdegegner,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Abteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Revision (Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer 2009)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 1. September 2022.

Sachverhalt:

A.

a.

Die C.___ GmbH in Beckenried (CHE-___ [«Unternehmerin»]) erstellte als Werkvertragsunternehmerin Einfamilienhäuser im Kanton D.___. Unter Einbezug der in diesem Zusammenhang in der Steuerperiode 2009 erzielten Gewinne hat das Steueramt Nidwalden mit Verfügung vom 30. April 2011 Kantons- und Gemeindesteuern in Höhe von Fr. 188'118.– sowie Direkte Bundessteuern in Höhe von Fr. 178'202.50 veranlagt (vi-Blatt 16). Der Kanton D.___ verfügte am 20. November 2014 Grundstückgewinnsteuern unter Einbezug der aufgrund der Zusammenrechnungspraxis bereits vom Steueramt Nidwalden veranlagten Gewinne für dieselbe Steuerperiode (vi-Blatt 17). Hiergegen erhob die Unternehmerin am 22. Dezember 2014 im Kanton D.___ Einsprache (vi-Blatt 25-32). Sodann reichte sie am 15. November 2015 bei den Nidwaldner Steuerbehörden ein vorsorgliches Revisionsgesuch betreffend die Veranlagungsverfügung vom 19. April 2011 (Versand: 30. April 2011) ein (vi-Blatt 33-36), mit welchem sinngemäss eine interkantonale Doppelbesteuerung der Gewinne aus der Erstellung der Einfamilienhäuser im Kanton D.___ moniert wurde.

b.

Zwischenzeitlich wurde die Unternehmerin gemäss Fusionsvertrag vom 15. Juni 2016 durch die A.___ AG («Beschwerdeführerin») übernommen, womit diese zufolge gesetzlicher Universal sukzession deren Rechtsnachfolge antrat (Art. 22 Fusionsgesetz [FusG; SR 211.301]).

c.

Das Nidwaldner Steueramt trat auf das bei ihr pendente Revisionsbegehren am 31. Mai 2018 nicht ein (vi-Blatt 37-39). Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Am 14. April 2020 erging der Einsprache-Entscheid betreffend die Grundstückgewinnsteuer im Kanton D.___ (vi-Blatt 46-55). Auch dieser blieb unangefochten. Mit Eingabe vom 18. Juni 2020 ersuchte die Beschwerdeführerin das Nidwaldner Steueramt um Behandlung des Revisionsgesuchs vom 18. November 2015 (vi-Blatt 56). Dieses teilte der Beschwerdeführerin am 22. Juli 2020 mit, dass das Revisionsgesuch bereits am 31. Mai 2018 behandelt worden sei (vi-Blatt 57).

d.

Die Beschwerdeführerin reichte daraufhin am 21. August 2020 ein neues Revisionsgesuch betreffend die Veranlagungsverfügung vom 19. April 2011 (Versand: 30. April 2011) ein (vi-Blatt 58-62). Ferner erhob sie am 24. August 2020 Rekurs/Beschwerde beim Verwaltungsgericht Nidwalden gegen das Schreiben des Nidwaldner Steueramtes vom 22. Juli 2020 (vi-Blatt 63-67). Das Verwaltungsgericht trat darauf mit Entscheid ST 20 7 vom 12. Oktober 2020 zufolge sachlicher Unzuständigkeit nicht ein und überwies die Sache zur weiteren Behandlung dem Steueramt. Dieses trat auf das Revisionsgesuch mit Verfügung vom 1. Dezember 2021 nicht ein (vi-Blatt 72). Eine dagegen erhobene Einsprache (vi-Blatt 73-78) wies das Steueramt mit Einsprache-Entscheid vom 1. September 2022 ab (vi-Blatt 79-82).

B.

Hiergegen gelangte die Beschwerdeführerin am 22. September 2022 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragte was folgt:

- «1. In der Steuerauscheidung für das Jahr 2009 seien die steuerbaren Grundstückgewinnsteuern in Höhe von CHF 762'452 gemäss der Veranlagungsverfügung Nr. 08/3856 des Kantons D.__ aus den mit Werkverträgen erstellten Einfamilienhäusern der Überbauung __ in E.__ dem Kanton D.__ zuzuweisen und damit der dem Kanton Nidwalden in der Steuerauscheidung zuzuweisende Nettoertrag um diesen Betrag zu kürzen und anschliessend unter Berücksichtigung der geänderten Faktoren in Bezug auf die auf diesem Betrag gekürzten Aufwendungen das steuerbare Einkommen im Kanton Nidwalden entsprechend zu reduzieren.
2. Bei der Berechnung der Basis für die direkte Bundessteuer sei der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 762'452.00 in Abzug zu bringen.
3. Die bereits per Valuta 16. Mai 2011 bezahlten provisorischen Steuern für die Direkte Bundessteuer 2009 im Betrage von CHF 178'202.50 und für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 im Betrage von CHF 189'410.00 seien dem neu ermittelten Steuerbetrag anzurechnen und der Restbetrag zurück zu vergüten.
4. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien der Staatskasse des Kantons Nidwalden aufzuerlegen und der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.»

Innert angesetzter Frist leistete die Beschwerdeführerin einen Gerichtskostenvorschuss von Fr. 4'000.—.

C.

Das Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 11. November 2022, unter Auflage der Verfahrensakten, die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidg. Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet.

D.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgericht Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 27. März 2023 abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtschriften wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:**1.****1.1**

Angefochten ist der Einspracheentscheid vom 1. September 2022, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführer betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009 abgewiesen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert ist. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten

Verfahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (s. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend sind die Steuerauscheidung sowie die durch das Steueramt vorgenommenen Einkommens- und Vermögensaufrechnungen umstritten. Da die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

1.3

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG und Art. 140 Abs. 3 DBG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Damit werden die bundesrechtlichen Vorgaben umgesetzt, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in Art. 207 StG, wonach das Verwaltungsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie der Veranlagungsinstanz im Veranlagungsverfahren und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu ihrem Nachteil abändern kann.

2.

2.1

Die Vorinstanz hält im angefochtenen Einspracheentscheid fest, dass ein Revisionsgesuch binnen 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes schriftlich einzureichen sei. Mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer Nr. 08/3856 vom 20. November 2014 des Kantons D.__ habe die Beschwerdeführerin Kenntnis betreffend einen allfälligen Revisionsgrund wegen eines möglichen Doppelbesteuerungskonflikts mit dem erstveranlagenden Kanton Nidwalden erhalten. Mit der Einreichung des Revisionsgesuchs vom 18. Juni 2020 sei die Frist verpasst worden. Die Nichteintretensverfügung vom 1. Dezember 2021 sei deshalb zu bestätigen und die Einsprache abzuweisen.

2.2

Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, es gehe um die Steuerperiode 2009, in welcher sie überbaute Baulandparzellen in E.____ verkauft habe. Die Erträge aus Werkvertrag seien 2009 am Hauptsteuerdomizil vom Kanton Nidwalden veranlagt worden. Später habe der Kanton D.____ die Gewinne aufgrund der sogenannten Zusammenrechnungspraxis mit Verfügung vom 20. November 2014 mit der Grundstücksgewinnsteuer belastet. Es gehe demnach um dasselbe Steuersubstrat.

Hiergegen habe man dannzumal fristgerecht Einsprache erhoben und in Nidwalden am 18. November 2015 vorsorglich Antrag auf Revision gestellt. Diesem Antrag sei nicht die Wirkung eines Revisionsgesuchs zugekommen, da zu diesem Zeitpunkt noch kein Revisionsgrund vorlegen habe. Die von den Nidwaldner Steuerbehörden nochmals vorgenommenen Veranlagungsverfügungen vom 31. Mai 2018 seien daher «gegenstandslos». Ein (definitives) Revisionsgesuch im Kanton Nidwalden hätte damals gegen Treu und Glauben verstossen, weil gleichzeitig die Grundstücksgewinnsteuer im Kanton D.____ angefochten worden sei.

Der Revisionsgrund habe erst nach der rechtskräftigen Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer des Kantons D.____, hier nach Vorliegen des rechtskräftigen Einspracheentscheids bestanden. Mutmassliche oder bloss mögliche Tatsachen würden noch keinen Revisionsgrund darstellen. Nach Erhalt des (rechtskräftig gewordenen) Einsprache-Entscheids vom 14. April 2020 der Steuerverwaltung des Kantons D.____ habe man mit Schreiben vom 18. Juni 2020 fristgerecht den Kanton Nidwalden in Kenntnis gesetzt und die Revision betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer (Steuerperiode 2009) verlangt.

2.3

Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Art. 223 Abs. 1 Ziff. 1 StG; Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG). Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, N 11 zu Art. 51 StHG).

Das Revisionsgesuch ist binnen 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes schriftlich einzureichen (Art. 223 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 109 Abs. 1 Satz 1 VRG; Art. 51 Abs. 3

Steuerharmonisierungsgesetz [StHG; SR 642.14]; Art. 148 DBG). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat der Steuerpflichtige bereits mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons – und nicht erst nach Eintritt von deren Rechtskraft – Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung, womit die relative Verwirkungsfrist in diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt (Urteile des Bundesgerichts 2C_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.3; 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; LOOSER, a.a.O., N 24e zu Art. 51 StHG). Wird die Revisionsfrist nicht gewahrt, hat die Steuerbehörde auf das Gesuch nicht einzutreten (LOOSER, a.a.O., N 33 zu Art. 51 StHG).

2.4

In tatsächlicher Hinsicht hat sich ergeben, dass die Beschwerdeführerin – respektive die von ihr übernommene, in Nidwalden domizilierte Unternehmerin – in der Steuerperiode 2009 Gewinne aus dem Verkauf von überbauten Baulandparzellen in E.___ erzielte. Der erstveranlagende Domizilkanton schied die Gewinne vollständig zu seinen Gunsten aus und veranlagte diese mit (rechtskräftiger) Verfügung vom 30. April 2011 (vi-Blatt 16). Der zweitveranlagende Kanton D.___ verfügte am 20. November 2014 Grundstückgewinnsteuern für die Steuerperiode 2009, unter Einbezug der aufgrund der Zusammenrechnungspraxis bereits vom Domizilkanton veranlagten Gewinne (vi-Blatt 17). Mutmasslich, was von der Beschwerdeführerin in den Revisionsgesuchen vom 15. November 2015 respektive vom 21. August 2020 geltend gemacht, wurde demnach – mindestens soweit es nicht um die direkte Bundessteuer geht – dasselbe Substrat doppelt, das heisst von zwei Kantonen, besteuert. Nach der Rechtsprechung erhält der Steuerpflichtige mit Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis von einer möglichen Doppelbesteuerung und damit von einem Revisionsgrund. Hier relevant ist die Veranlagungsverfügung des Kantons D.___ vom 20. November 2014, welche der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin frühestens am 21. November 2014, spätestens aber am 22. Dezember 2014 – an diesem Tag erhob sie dagegen Einsprache (s. auch ihre diesbezüglichen Ausführungen: vi-Blatt 31) – eröffnet worden war. In diesem Zeitpunkt hatte sie Kenntnis vom hier monierten Revisionsgrund, womit die 90-tägige Verwirkungsfrist (Art. 223 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 109 Abs. 1 Satz 1 VRG; Art. 51 Abs. 3 StHG; Art. 148 DBG) zu laufen begann und frühestens am 19. Februar 2015, spätestens aber am 23. März 2015 endete. Revisionsfristenrechtlich ohne Belang ist dabei, ob und wann Einsprache gegen die Verfügung des zweitveranlagenden Kantons erhoben wurde und wann der entsprechende Einsprache-Entscheid (vi-Blatt 46-55) ergangen ist.

Es bleibt demnach zu klären, ob die Beschwerdeführerin beziehungsweise ihre Rechtsvorgängerin innert 90 Tagen ein entsprechendes Revisionsersuchen beim erstveranlagenden Kanton Nidwalden gestellt hat. Ein erstes Revisionsgesuch war am 18. November 2015 (vi-Blatt 33-36) eingereicht worden. Indes trat das Steueramt mit Verfügung vom 31. Mai 2018 nicht darauf ein, weil es das Ersuchen als verspätet betrachtete (vi-Blatt 37-39). Die Beschwerdeführerin erhob dagegen keine Einsprache und der Entscheid erwuchs in Rechtskraft. Weshalb die Verfügung 31. Mai 2018 «gegenstandlos» geworden sein sollte, erschliesst sich nicht, zumal keine Nichtigkeitsgründe geltend gemacht werden respektive ersichtlich sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.1). Jedenfalls können die mit Eingabe vom 18. November 2015 gestellten Anträge nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden. Immerhin ist zu bemerken, dass bereits das vorsorgliche Revisionsgesuch vom 18. November 2015 verspätet, mithin nicht innert 90 Tagen seit Kenntnis des Revisionsgrundes eingereicht worden war und das Steueramt damals zu Recht nicht darauf eintrat. Am 21. August 2020 reichte die Beschwerdeführerin sodann ein weiteres Revisionsgesuch ein (vi-Blatt 58-62), auf welches das Steueramt wiederum zufolge Verspätung nicht eintrat. Die relative Verwirkungsfrist von 90 Tagen war am 21. August 2020 offensichtlich längstens abgelaufen, weshalb das Nichteintreten nicht zu beanstanden ist. Der abschlägige Einspracheentscheid vom 1. September 2022 (respektive der mitangefochtene Nichteintretensentscheid vom 1. Dezember 2021) erfolgte damit zu Recht.

3.

Die Beschwerde vom 22. September 2022 ist somit unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

4.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens richten sich nach der Verwaltungsrechtspflegegesetzgebung und umfassen die amtlichen Kosten (Gebühren und Auslagen) sowie die Parteientschädigung (Art. 188 StG sowie Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 115 Abs. 1 VRG). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 116 Abs. 3 VRG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Prozesskostengesetz [PKoG; NG 261.2]). Die Gebühr wird vorliegend ermessensweise, nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache (s. Art. 2 Abs. 1 PKoG), auf Fr. 1'500.– festgelegt.

Die Partei hat die amtlichen Kosten im Rechtsmittelverfahren zu tragen, wenn sie unterliegt, auf ihr Rechtsmittel nicht eingetreten wurde oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen hat (Art. 188 StG i.V.m. Art. 122 Abs. 1 VRG; Art. 144 Abs. 1 Satz 1 DBG). Ausgangsgemäss wird die Gerichtsgebühr vollumfänglich der unterliegenden Beschwerdeführerin auferlegt, deren Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen und ist bezahlt.

Parteientschädigungen sind keine zu sprechen (Art. 123 Abs. 2 VRG e contrario; Art. 123 Abs. 4 VRG).

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 22. September 2022 wird abgewiesen.
2. Die Gebühr wird auf Fr. 1'500.– festgelegt. Sie wird der Beschwerdeführerin auferlegt, deren Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen und ist bezahlt. Die Gerichtskasse wird angewiesen die Vorschussrestanz von Fr. 2'500.– zurückzuerstatten.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 27. März 2023

VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN

Steuerabteilung

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Der Gerichtsschreiber

MLaw Silvan Zwysig

Versand: _____

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. i. V. m. Art. 90 ff. BGG). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.