



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

URTEIL vom 29. Juni 2021

in Sachen

A. _____ AG

Rekurrentin

vertreten durch RA B. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer 2012
(Revisionsverfahren)

A 2020 8

A. Die A. _____ AG – welche als Immobiliengesellschaft mit Sitz im Kanton Zug zufolge Grundbesitzes auch in anderen Kantonen beschränkt steuerpflichtig ist – wurde für die Steuerperiode 2012 mit Verfügung vom 9. Dezember 2015 definitiv veranlagt (Kantons- und Gemeindesteuern). Dabei nahm die Steuerverwaltung des Kantons Zug eine interkantonale Steuerauscheidung vor und ermittelte für den Kanton Zug (neben einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. _____) einen steuerbaren Reingewinn von gerundet Fr. _____ (bei einem gesamten steuerbaren Gesellschaftsgewinn von Fr. _____; StV-act. 2). Diese Veranlagungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Betreffend die im Jahr 2012 durch die A. _____ AG veräusserte Liegenschaft D. _____ erliess das Steueramt der Stadt Zürich am 17. November 2015 eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung in Höhe von Fr. _____ bei einem steuerpflichtigen Gewinn von Fr. _____ (StV-act. 5b S. 3 f.). Hinsichtlich der 96 – ebenfalls im Jahr 2012 erfolgten – Liegenschaftsverkäufe in der Gemeinde Greifensee veranlagte das zuständige Steueramt Grundstückgewinnsteuern bei einem Grundstücksgewinn von Fr. _____ (vgl. StV-act. 6b S. 1, 4 und 5). Hierfür erliess das Gemeindesteuernamt Greifensee 90 Veranlagungsverfügungen, welche allesamt unbestrittenermassen vom 23. Oktober 2017 datieren (vgl. Rek-act. 3 S. 1 und 5; StV-act. 7 S. 1). Gegen diese 90 Veranlagungsverfügungen erhob die A. _____ AG am 29. November 2017 Einsprache (Rek-act. 3). In der Folge stimmte sie am 27. März 2018 dem im Rahmen des Einspracheverfahrens durch die Gemeinde Greifensee unterbreiteten Einschätzungsvorschlag (Grundstücksgewinn von Fr. _____) zu (vgl. StV-act. 3 S. 1, 3 und 5).

Am 28. März 2018 stellte die A. _____ AG bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug ein Revisionsgesuch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (StV-act. 3). Der gesamte steuerbare Gesellschaftsgewinn betrage Fr. _____, das Eigenkapital bleibe unverändert. Die Gemeinde Greifensee habe die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuern 2012 nun endlich abgeschlossen. Da die im Kanton Zürich steuerpflichtigen Grundstücksgewinne höher als ursprünglich veranschlagt worden seien, führe dies zu einer Überbesteuerung des Gesellschaftsgewinns im Umfang von Fr. _____. Damit sei eine interkantonale Doppelbesteuerung gegeben.

Mit Revisionsentscheid vom 27. Juli 2018 trat die Steuerverwaltung des Kantons Zug infolge Fristversäumnisses nicht auf das Revisionsgesuch ein (StV-act. 7).

Dagegen erhob die A. _____ AG am 27. August 2018 Einsprache (StV-act. 8), welche die Steuerverwaltung des Kantons Zug mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020 abwies (Rek-act. 2).

B. Mit Steuerrekurs vom 18. Juni 2020 beantragte die A. _____ AG (fortan: Rekurrentin) die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 19. Mai 2020; es sei festzustellen, dass das Revisionsgesuch vom 28. März 2018 rechtzeitig erfolgt sei und die Sache sei zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerverwaltung. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass mit der nun eingetretenen interkantonalen Doppelbesteuerung ein Revisionsgrund gegeben sei. Die 90-tägige relative Revisionsfrist habe frühestens mit den Veranlagungsvorschlägen der Gemeinde Greifensee im Einspracheverfahren am 8. Februar 2018 zu laufen begonnen bzw. erst mit der Rechtskraft der letzten Veranlagung des Kantons Zürich (VG-act. 1).

C. Am 24. Juni 2020 wurde der verlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– von der Rekurrentin fristgerecht bezahlt (vgl. VG-act. 3).

D. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug (im Folgenden ebenfalls: Rekursgegnerin) schloss mit Rekursantwort vom 17. Juli 2020 auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei; im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020 zu bestätigen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurrentin; eventualiter sei die Rekurrentin im Falle ihres Obsiegens angemessen an den Verfahrenskosten zu beteiligen und es sei ihr nur eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen. Begründend führte sie in der Hauptsache an, es sei für den Beginn der 90-tägigen relativen Revisionsfrist auf die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) bzw. 23. Oktober 2017 (Greifensee) abzustellen. Das Revisionsgesuch sei damit so oder anders verspätet gestellt worden (VG-act. 5).

E. Mit Replik vom 25. August 2020 (VG-act. 7) und Duplik vom 14. September 2020 (VG-act. 9) hielten die Parteien an ihren jeweiligen Anträgen fest.

F. In ihren ergänzenden Bemerkungen vom 26. Februar 2021 verwies die Rekursgegnerin insbesondere auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 (VG-act. 11).

G. Die Rekurrentin äusserte sich daraufhin mit Eingabe vom 8. März 2021 im Wesentlichen dahingehend, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug aus dem zitierten Bundesgerichtsurteil nichts für ihre Sichtweise ableiten könne. Im Gegenteil bestätige das höchstrichterliche Urteil sogar die Rechtsauffassung der Rekurrentin (VG-act. 13).

H. Am 12. März 2021 liess sich die Rekursgegnerin erneut vernehmen und führte aus, das Bundesgericht knüpfe explizit nicht an die Rechtskraft an, weshalb es nicht sachlogisch erscheine, den Beginn der Revisionsfrist im erstveranlagenden Kanton noch von einem Rechtsmittelverfahren im zweitveranlagenden Kanton abhängig zu machen (VG-act. 15).

I. Am 16. März 2021 wurde der Rekurrentin ein Doppel der Eingabe vom 12. März 2021 zur Kenntnisnahme zugestellt (VG-act. 16). Danach gingen keine weiteren Stellungnahmen mehr ein. Auf die weiteren Ausführungen in den einzelnen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gemäss § 142 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens das gleiche Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung ergriffen werden. Im Übrigen sind die Vorschriften über das Verfahren anwendbar, in dem die frühere Verfügung ergangen ist (§ 142 Abs. 3 StG). Demzufolge kann die steuerpflichtige Person nach § 136 Abs. 1 StG gegen Einspracheentscheide der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung, die einen Revisionsentscheid betreffen, innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gemäss § 121 Abs. 1 StG sind die Bestimmungen des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Mit dem Rekurs können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 136 Abs. 2 StG). Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG). Der vorliegende Rekurs ist frist- und formgerecht eingereicht worden, weshalb er zu prüfen ist.

2. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung des Kantons Zug mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020 (Anfechtungsobjekt) zu Recht nicht auf das Revisionsbegehren der Rekurrentin vom 28. März 2018 eingetreten ist. Mithin, ob dieses fristgerecht gestellt wurde.

3.

3.1 Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz [StHG]; SR 642.14) regelt die Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide mittels des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision. Diese bundesrechtlichen Vorgaben wurden vom kantonalen Gesetzgeber in § 139 f. StG übernommen. Ebenso kann mit Blick auf die Voraussetzungen für ein Revisionsgesuch auf die Grundsätze abgestellt werden, welche Praxis und Lehre zu Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) entwickelt haben. Die erwähnte Bestimmung behandelt die Voraussetzungen für die Revision bei der direkten Bundessteuer und hat den gleichen Wortlaut wie die kantonale Bestimmung in § 139 StG.

3.2 Gemäss § 139 Abs. 1 StG, Art. 51 Abs. 1 StHG und Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid 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 oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- c) wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

Laut § 139 Abs. 2 StG, Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 147 Abs. 2 DBG ist die Revision ausgeschlossen, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

3.3 Für die Geltendmachung der vorstehend genannten Revisionsgründe sieht § 140 StG – in Einklang mit Art. 51 Abs. 3 StHG sowie Art. 148 DBG – eine relative Frist von 90 Tagen nach Entdeckung des Grundes vor. Spätestens ist ein Revisionsgesuch aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids einzureichen. Bei Nichteinhaltung der Revisionsfrist ist auf das Revisionsbegehren nicht einzutreten (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 156 StG ZH N 2 [Richner et al., Kommentar StG-ZH]; Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 148 DBG N 2 [Richner et al., Handkommentar DBG]).

Ohne Berücksichtigung der relativen Verwirkungsfrist von 90 Tagen ist eine Revision von Amtes wegen vorzunehmen, wenn die Steuerbehörde von sich aus einen Revisionsgrund entdeckt, den der Steuerpflichtige selbst noch nicht entdeckt hat und auch noch nicht hat entdecken können. Entdeckt der Steuerpflichtige von sich aus das Vorhandensein eines Revisionsgrundes (oder hätte er einen solchen entdecken sollen) und versäumt er im Anschluss daran die Revisionsfristen, kann er die Revision nicht unter Hinweis darauf, dass das Revisionsverfahren von Amtes wegen einzuleiten sei, herbeiführen (StE 2010 B 97.11 Nr. 26 E. 2.3.2; Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 148 DBG N 8; Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 156 StG ZH N 7).

3.4 Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

3.5 Die Beweislast für den Nachweis steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen obliegt der Veranlagungsbehörde, während diejenige für steueraufhebende oder -mindernde Umstände grundsätzlich den Pflichtigen trifft (BGE 140 II 248 E. 3.5; 133 II 153 E. 4.3; BGer 2C_1082/2012 vom 25. Oktober 2013 E. 2.3). Vorbehalten bleiben

Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, die namentlich im Bereich geldwerter Leistungen von Belang ist (BGer 2C_388/2016 vom 23. Februar 2017 E. 2.2.1 mit Hinweis).

Insofern ist es im Rahmen des Revisionsverfahrens Sache der gesuchstellenden Person, die für die Prüfung der Fristwahrung massgebenden Umstände zu belegen (BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; BGer 4A_247/2014 vom 23. September 2014 E. 2.3; BGer 4A_570/2011 vom 23. Juli 2012 E. 4.1).

4.

4.1 Die bundesrechtlichen Regeln über das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung kommen zur Anwendung, wenn die Doppelbesteuerung durch eine Kollision der Steuersysteme zweier oder mehrerer Kantone verursacht wird, der betreffende Tatbestand in beiden Kantonen einer ähnlichen Steuer unterworfen ist, das Steuersubjekt identisch ist, sich die Steueransprüche auf das gleiche Steuerobjekt beziehen sowie die Besteuerung die gleiche Steuer- bzw. Bemessungsperiode betrifft (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 4 Rz. 8 ff.).

Bei der Grundstückgewinnsteuer zeigt sich der Charakter des StHG als Rahmengesetz besonders deutlich. Im StHG ist lediglich die Grundstruktur der Besteuerung der Grundstückgewinne vorgezeichnet. Nicht einheitlich gelöst werden konnte insbesondere die Besteuerung der Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens und des Vermögens juristischer Personen. Es ist den Kantonen freigestellt, ob sie die geschäftlichen Grundstückgewinne – monistisch – ebenfalls mit der Grundstückgewinnsteuer (so etwa der Kanton Zürich) oder wie der Bund – dualistisch – mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer erfassen (vgl. Art. 12 StHG; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 7 Rz. 74 ff. und § 24 Rz. 11 ff.). Der Kanton Zug folgt hierbei dem dualistischen System (vgl. § 189 StG e contrario).

4.2 Das Bundesgericht hat bisher offen gelassen, ob eine effektive Doppelbesteuerung – resultierend aus dem Aufeinandertreffen der monistischen und dualistischen Besteuerungsmethode – einen (verfassungsunmittelbaren) Revisionsgrund darstellt (BGE 139 II 373 E. 1.5; BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; BGer 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3). Wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, braucht dies auch hier nicht abschliessend beantwortet zu werden.

5.

5.1 Die Parteien sind sich vorliegend nicht darüber einig, wann der angenommene Revisionsgrund entdeckt wurde. Mit anderen Worten, wann die 90-tägige relative Revisionsfrist zu laufen begann. Als fristauslösende Ereignisse stehen dabei der Erhalt der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee), die Unterbreitung des Einschätzungsvorschlags der Gemeinde Greifensee im Einspracheverfahren – gemäss Aussage der Rekurrentin – am 8. Februar 2018 oder die Rechtskraft der erwähnten Veranlagungsentscheide im Raum.

5.2 Entscheidend ist in diesem Zusammenhang die Tragweite des Begriffs "Entdeckung" in § 140 StG (bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG und Art. 148 DBG). Nach der Praxis des Bundesgerichts ist die rechtsanwendende Behörde in der Regel an den klaren und unzweideutigen Wortlaut einer Bestimmung gebunden (BGE 121 III 214 E. 3b; BGE 119 Ia 241 E. 7a), doch sind Abweichungen von einem klaren Wortlaut zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 123 III 89 E. 3a; BGE 122 V 412 E. 3; BGE 118 Ib 187 E. 5a; BGE 113 Ia 12 E. 3c). Vom Wortlaut kann ferner abgewichen werden, wenn die wörtliche Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (BGE 113 V 74 E. 3b; BGE 109 Ia 19 E. 5d; BGE 103 Ia 225 E. 3c). Im Übrigen sind bei der Auslegung alle herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen (systematische, teleologische und historische: BGE 124 III 126 E. 1b/aa; auch rechtsvergleichende: BGE 123 III 473 E. 5c), wobei das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus befolgt und es ablehnt, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 123 III 24 E. 2a; BGE 124 III 266 E. 4).

5.3 Der Begriff "Entdeckung" in den hier interessierenden Bestimmungen ist ohne Weiteres verständlich. Damit wird im allgemeinen Sprachgebrauch das "Auffinden" einer Tatsache oder eines Umstands ausgedrückt. Bei einer Entdeckung wird etwas, das vorher schon da, aber verdeckt war, plötzlich sichtbar. In der steuerrechtlichen Literatur werden dem Begriff mit Blick auf den Sinn und Zweck der Revision allerdings präzisere Konturen verliehen. Die Revision soll entgegen des an sich geltenden Grundsatzes der Unabänderlichkeit des einmal von der Steuerbehörde getroffenen Entscheids die Durchsetzung des materiellen Rechts bezwecken. Damit steht die Revision in einem Spannungsverhältnis zur Rechtssicherheit. Der von diesem Rechtsinstitut anvisierte

Ausgleich soll daher nur unter eng umschriebenen Voraussetzungen zugelassen werden. Die Revision hat Ausnahmecharakter (vgl. Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 147 DBG N 3 und 5; Martin E. Looser, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 148 DBG N 1; StE 1998 B 97.11 Nr. 14). Mit Blick auf den Beginn des Fristenlaufs bedeutet dies, dass der Revisionsgrund dann als entdeckt gilt, wenn ein Antragssteller die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat. Aus seiner Sicht müssen mindestens begründete Erfolgsaussichten für die Revision bestehen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 148 DBG N 4). Der Antragssteller darf indessen nicht auf weitere Erhebungen oder andere Amtshandlungen der Steuerbehörde warten in der Hoffnung, dadurch bessere Erfolgsaussichten zu erlangen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 148 DBG N 5; VGer ZG A 2017 14 vom 28. August 2018 E. 3d; vgl. auch VGer ZG A 2015 4 vom 27. Oktober 2015 E. 2a).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall geht aus der Veranlagungsverfügung vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. den Verfügungen vom 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) klar und unmissverständlich hervor, auf welcher Grundlage und in welchem Umfang die Besteuerung in der jeweiligen Gemeinde des Kantons Zürich erfolgt.

Die Gemeinde Greifensee veranlagte am 23. Oktober 2017 Grundstückgewinnsteuern bei einem gesamthaften Grundstücksgewinn von Fr. _____ (vgl. StV-act. 6b). Die Rekurrentin ging denn auch davon aus, dass es auf Grundlage dieser Verfügungen zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung komme. So machte sie bereits in ihrer Einsprache vom 29. November 2017 gegenüber dem Steueramt Greifensee geltend, die erzielten Grundstücksgewinne seien bei einem totalen Grundstücksgewinn von Fr. _____ bzw. eventualiter Fr. _____ festzulegen, um auf diese Weise eine interkantonale Doppelbesteuerung zu verhindern (Rek-act. 3). Der Erlass dieser Veranlagungsverfügungen hatte damit bereits den Effekt einer aktuellen Doppelbesteuerung (vgl. hierzu aber auch nachfolgende E. 8), da die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Rekurrentin für dieselbe Steuerperiode bereits definitiv besteuert hatte. Spätestens mit Kenntnissnahme der Veranlagung vom 23. Oktober 2017 muss der hier in Frage stehende Revisionsgrund als entdeckt gelten. Die Rekurrentin hatte bereits in diesem Moment begründete Erfolgsaussichten auf eine Revision der Steuerveranlagung des Kantons Zug. Angesichts der vom Gesetzgeber sehr grosszügig bemessenen Revisionsfrist von 90 Tagen wäre es ihr bzw. ihrer Stellvertreterin ohne Weiteres

möglich gewesen, rechtzeitig ein Revisionsbegehren bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug zu stellen.

6.2 Sodann zeigt auch die Tatsache, dass sich die Rekurrentin im Rahmen des nachfolgenden Einspracheverfahrens bei der Gemeinde Greifensee mit einem Grundstücksgewinn von gesamthaft Fr. _____ (damit einem höheren, als von ihr im Sinne einer maximalen Grenze zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung geforderten Gewinn) einverstanden erklärte, dass sie die dortige Besteuerung mindestens in diesem Umfang offenkundig als korrekt beurteilte (vgl. StV-act. 3 S. 1 und 5). Dabei kann es keine Rolle spielen, dass die Gemeinde Greifensee der Rekurrentin bei einem ursprünglich veranlagten Grundstücksgewinn von Fr. _____ etwas entgegenkam. Im Licht des vorstehend Ausgeführten bestand bereits mit Eröffnung der erwähnten Veranlagungsverfügungen für die Rekurrentin hinreichende Sicherheit über das Vorhandensein einer interkantonalen Doppelbesteuerung und damit eines (allfälligen) Revisionsgrundes. Die Rekurrentin war sich dessen denn offensichtlich auch bewusst, anders lässt sich jedenfalls ihr (handschriftlich angebrachter) Vorbehalt hinsichtlich einer interkantonalen Doppelbesteuerung bei der Zustimmung zum Einschätzungsvorschlag der Gemeinde Greifensee nicht erklären (vgl. StV-act. 8 S. 7). Insofern kann sie nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten, dass ihr der Veranlagungsvorschlag der Gemeinde Greifensee am 8. Februar 2018 unterbreitet wurde. Die Doppelbesteuerung war bereits vor dem Einspracheverfahren kenntlich geworden. Massgeblich für den Beginn des Fristenlaufs ist die erstmalige Kenntnisnahme bzw. "Entdeckung" des Revisionsgrundes. Dass sich dieser im weiteren Verlauf verdeutlicht, abermals kundgetan wird oder trotz Einsprache nicht beseitigt werden kann, vermag daran nichts zu ändern. Weitere Erhebungen oder Amtshandlungen der Steuerbehörden dürfen eben gerade nicht abgewartet werden, bevor ein Revisionsgesuch gestellt wird.

6.3 Schliesslich kann es – entgegen der Ansicht der Rekurrentin – nicht auf die Rechtskraft der in Frage stehenden Verfügungen ankommen. Einerseits hätte es die Rekurrentin via Beschreitung des Rechtsmittelweges dann nämlich tatsächlich selbst in der Hand, den Zeitpunkt des Beginns des Fristenlaufs zu bestimmen, was Sinn und Zweck der als Verwirkungsfrist ausgestalteten Revisionsfrist in § 140 StG resp. Art. 51 Abs. 3 StHG unterlaufen würde (VGer A 2017 14 vom 28. August 2018 E. 3f/bb). Andererseits kann mit der Rekursgegnerin festgehalten werden, dass auch das Bundesgericht explizit nicht an die Rechtskraft, sondern an die Kundgabe der als Revisionsgrund verstandenen neuen Veranlagungsverfügung knüpft (vgl. VG-act. 11; BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar

2021 E. 4.2.2). Was die Rekurrentin dagegen vorbringt verfängt nicht. Zwar präsentiert sich der aktuelle Sachverhalt nicht exakt deckungsgleich mit jenem in BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021, die Feststellungen des Bundesgerichts hinsichtlich des fristauslösenden Ereignisses haben allerdings auch im vorliegenden Fall Geltung. Dem genannten Bundesgerichtsurteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Das Steueramt des Kantons Wallis (wo die Beschwerdeführerin ihren Sitz hatte) erliess am 25. Juli 2014 eine rektifizierte Steuerveranlagung (Steuerperiode 2006–2010), welche zu zusätzlichen Steuerbeträgen zugunsten des Kantons Wallis führte. Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. In der Folge verlangte die Beschwerdeführerin am 17. November 2014 für die Steuerperiode 2006 bis 2010 eine Anpassung der Besteuerung im Kanton Waadt, wo sie infolge Vorhandenseins von Betriebstätten oder Gebäuden einer beschränkten Besteuerung unterlag. Der Kanton Waadt trat darauf nicht ein, das Gesuch sei verspätet erfolgt – sofern denn überhaupt eine Revision offen stehe. Die Beschwerdeführerin machte geltend, die Revisionsfrist habe frühestens mit der Rechtskraft der rektifizierten Walliser Veranlagung am 25. August 2014 zu laufen begonnen, weshalb ihr Revisionsgesuch rechtzeitig gewesen sei (BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 lit. A). Der Unterschied zum vorliegenden Sachverhalt besteht also darin, dass es sich hier nicht um rektifizierte Veranlagungsverfügungen handelt, für die beim Sitzkanton um eine Revision ersucht wird und die als Revisionsgrund betrachtete Verfügung in 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 nicht angefochten wurde. Letztlich ging es im zitierten Bundesgerichtsurteil aber ebenfalls um die Frage der "Entdeckung" des Revisionsgrundes, wobei sich das Bundesgericht für den Zeitpunkt der Eröffnung der einschlägigen Verfügung – und explizit nicht für deren Rechtskraft – aussprach. Dabei kann es insbesondere nicht darauf ankommen, dass die Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügung der Gemeinde Greifensee vom 23. Oktober 2017 Einsprache erhoben hatte (vgl. die dahingehende Argumentation der Rekurrentin in VG-act. 7 und 13). Massgeblich bleibt vorliegend, dass die hinreichend sicheren Anhaltspunkte für die in Frage stehende interkantonale Doppelbesteuerung bereits mit Kenntnisnahme der Veranlagungsverfügungen des zweitveranlagenden Kantons Zürich gegeben waren (vgl. vorstehende E. 6.1).

Dieses Ergebnis rechtfertigt sich mithin vor dem Hintergrund, dass es einem Steuerpflichtigen auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich offen steht den Instanzenzug im zuletzt veranlagenden Kanton (wo er die Besteuerung anerkennen will) zu durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu

können (BGE 133 I 300 E. 2.4; VGer ZG A 2015 4 vom 27. Oktober 2015 E. 1c). Dass dies unter Umständen zu Zusatzaufwand und prozessualen Leerläufen führen kann, trifft durchaus zu. Allerdings gründet diese Problematik in der bewussten gesetzgeberischen Rechtsmittelregelung des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz [BGG]; SR 173.110), was es hinzunehmen gilt (vgl. BGE 133 I 300 E. 2.3; vgl. auch VGer ZG A 2015 4 vom 27. Oktober 2015 E. 2a).

6.4 Der Erlass einer Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons, welche Grundlage und Umfang der Besteuerung so festlegt, dass daraus eine interkantonale Doppelbesteuerung resultiert, hat folglich als fristauslösender Zeitpunkt für ein Revisionsgesuch im erstveranlagenden Kanton zu gelten. Die rechtsprechungsgemäss geforderten sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes sind in diesem Moment gegeben. Steuerpflichtige, die im zweitveranlagenden Kanton ein Einspracheverfahren anstrengen, dürfen dieses nicht abwarten – ohne Gefahr zu laufen, dass die 90-tägige Revisionsfrist im erstveranlagenden Kanton abläuft. Allfällige prozessuale Leerläufe sind dabei – wie vorstehend ausgeführt – hinzunehmen.

6.5 Nach dem Gesagten gilt der (allfällige) Revisionsgrund vorliegend mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) als entdeckt. Der Empfang dieser Verfügungen (Letztere am 30. Oktober 2017; vgl. Rek-act. 3 S. 2) war dementsprechend fristauslösend. Das am 28. März 2018 gestellte Revisionsgesuch erfolgte folglich so oder anders nach der 90-tägigen relativen Frist von § 140 StG resp. Art. 51 Abs. 3 StHG – welche (spätestens) am Montag, 29. Januar 2018 endete – und damit verspätet.

Insofern erübrigen sich Weiterungen zur Argumentation der Rekurrentin hinsichtlich der Massgeblichkeit der "Gesamtheit der Steuerverfügungen" im Kanton Zürich in Bezug auf die Veranlagungsverfügung vom 17. November 2015 (Stadt Zürich), welche bereits vor der definitiven Veranlagung der Steuerverwaltung des Kantons Zug am 9. Dezember 2015 ergangen war.

Ebenso bedarf es keiner weiteren Ausführungen hinsichtlich einer "nicht vorhandenen Mitteilungspflicht" – im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben – seitens der Rekurrentin (vgl. ihre dahingehenden Vorbringen in VG-act. 1 S. 10 und 7 S. 1 f.). Ihre Argumentation zielt dabei ins Leere; bei Nichteinhaltung der Revisionsfrist ist auf das Revisionsbegehren ohnehin nicht einzutreten (vorstehende E. 3.3).

7. Die Rekurrentin hatte im Einspracheverfahren noch geltend gemacht, die Steuerverwaltung des Kantons Zug habe sie im Vertrauen belassen, dass auf das Revisionsgesuch eingetreten werde und ihren Nichteintretensentscheid solange verschleppt, bis im Kanton Zürich keine ordentliche Rekursmöglichkeit mehr offen gestanden sei (StV-act. 8 S. 2). Der Vollständigkeit halber sei diesbezüglich festgehalten, dass gestützt auf die Akten – namentlich die Korrespondenz zwischen der Rekurrentin und der Zuger Steuerverwaltung – keine Anhaltspunkte ersichtlich sind, welche für die Erfüllung des Tatbestandes des Vertrauensschutzes sprechen oder auf eine Verzögerung in der Behandlung des Gesuchs hinweisen würden (vgl. hierzu auch die Ausführungen der Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vom 19. Mai 2020, Rek-act. 2 S. 4 ff.; zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes vgl. ferner BGE 143 V 95 E. 3.6.2 und BGE 137 II 182 E. 3.6.2 mit Hinweisen). Die entsprechenden Rügen werden denn auch seitens der Rekurrentin vor Verwaltungsgericht nicht mehr vorgebracht.

8. Vorliegend ohnehin nicht Streitgegenstand und materiell zu beurteilen war, ob das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot denn tatsächlich verletzt wäre – was die Rekursgegnerin zumindest in ihrem "obiter dictum" verneint hatte (StV-act. 7 S. 3 f.). Damit kann es – insbesondere auch im Hinblick auf den Ausgang dieses Verfahrens – sein Bewenden haben.

9. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Rekursgegnerin infolge Fristversäumnisses der Rekurrentin zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch vom 28. März 2018 eingetreten ist. Der vorliegende Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist dementsprechend abzuweisen.

10.

10.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichts, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Angesichts des Zeit- und Arbeitsaufwands, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie

des Streitwerts rechtfertigen sich vorliegend Gerichtsgebühren von Fr. 2'000.–, welche mit dem von der Rekurrentin bezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen sind.

10.2 Eine Parteientschädigung an die Rekurrentin kommt bei diesem Verfahrensausgang nicht zur Ausrichtung (§ 120 Abs. 3 StG e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat die Spruchgebühr von Fr. 2'000.– zu bezahlen, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Vertreter der Rekurrentin (im Doppel) und an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv z.K. an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 29. Juni 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am