



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

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

URTEIL vom 18. Juli 2024
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ AG

Rekurrentin

vertreten durch RA lic. iur. Oliver Habke u/o RA lic. iur. Jannis Flachsmann
u/o RA MLaw Diana Krasnic, GHM Partners Rechtsanwälte und Notare
GmbH, Poststrasse 24, 6300 Zug

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2015–2018
(Revisionsverfahren)

A 2023 18

A.

A.a Die A._____ AG, mit Sitz im Kanton Zug, wurde durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug für die Steuerperioden 2015–2018 definitiv und rechtskräftig veranlagt, wobei sämtliche Steuerfaktoren im Kanton Zug besteuert wurden (vgl. die definitiven Veranlagungsverfügungen vom 17. Februar 2017, 23. August 2017 und 4. November 2019 [Rek-act. 6–9]).

A.b Mit Schreiben vom 8. Dezember 2020 informierte das kantonale Steueramt Zürich die A._____ AG darüber, dass sich im Rahmen einer (noch nicht abgeschlossenen) Buchprüfung bei nahestehenden Gesellschaften aufgrund zahlreicher Weiterverrechnungen zwischen der A._____ AG und diesen Gesellschaften die Vermutung ergeben habe, dass der statutarische Sitz der A._____ AG nicht dem Sitz der tatsächlichen Verwaltung entspreche. Aufgrund der Aktenlage bestehe die natürliche Vermutung, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich (am effektiven Arbeitsort von B._____) befinde und der Kanton Zürich somit berechtigt sei, (ab 2015) die unbeschränkte Steuerhoheit über die A._____ AG zu beanspruchen (Rek-act. 3). Nach weiteren Abklärungen beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich mit Vorentscheid vom 12. Mai 2022 die Steuerhoheit über die A._____ AG ab 1. Januar 2015 (Rek-act. 4). Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt Zürich am 19. Juli 2022 ab. Den daraufhin erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid 1 ST.2022.167 vom 27. Januar 2023 ab (Rek-act. 5). Dieses Urteil erwuchs – soweit ersichtlich – unangefochten in Rechtskraft.

A.c Mit Revisionsgesuch vom 16. Mai 2023 gelangte die A._____ AG an die Steuerverwaltung des Kantons Zug und beantragte eine Revision der Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2015–2018 (StV-act. 1). Die Steuerverwaltung des Kantons Zug trat mit Entscheid vom 7. Juli 2023 zufolge Fristversäumnisses nicht auf das Revisionsgesuch ein (Rek-act. 10). Die dagegen am 9. August 2023 erhobene Einsprache (StV-act. 2) wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 7. September 2023 ab (Rek-act. 1).

B. Dagegen gelangte die A._____ AG am 9. Oktober 2023 ans Verwaltungsgericht des Kantons Zug und beantragte, es sei festzustellen, dass die Revisionsfrist mit Eingabe des Revisionsgesuchs vom 16. Mai 2023 gewahrt worden sei; die Sache sei zum materiellen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen, mit der Anweisung, die Steuerfaktoren nach vollzogener Steuerauscheidung entsprechend zu reduzieren (act. 1).

C. Die Steuerverwaltung schloss am 25. Oktober 2023 vernehmlassend auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei (act. 6).

D. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 142 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) können gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens und gegen die neue Verfügung oder den neuen Entscheid die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid 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 kantonalen Steuerverwaltung, die einen Revisionsentscheid betreffen, innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gleiches gilt gemäss Art. 149 Abs. 3 und 4 i.V.m. Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sinngemäss für die Beschwerde. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Der Rekurs (bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. die Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als "Rekurs" bezeichnet.

1.2 Der Rekurs ist frist- und formgerecht eingereicht worden, weshalb er zu prüfen ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG).

3. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch der Rekurrentin vom 16. Mai 2023 eingetreten ist. Dabei geht es namentlich darum zu beurteilen, ob dieses fristgerecht gestellt wurde. Soweit die Rekurrentin materielle Feststellungen getroffen haben will (vgl. act. 1, Rechtsbegehren Ziff. 2, zweiter Halbsatz), ist darauf von vornherein nicht einzutreten. Auf ihre diesbezüglichen Ausführungen zur Steuerauscheidung ist entsprechend nicht weiter einzugehen.

4.

4.1 Artikel 51 des Steuerharmonisierungsgesetzes (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. Artikel 147 DBG behandelt die Voraussetzungen für die Revision bei der direkten Bundessteuer und hat den gleichen Wortlaut wie die kantonale Bestimmung in § 139 StG. Entsprechend kann mit Blick auf die Voraussetzungen für ein Revisionsgesuch – auch für die Kantons- und Gemeindesteuern – auf die Grundsätze abgestellt werden, welche Praxis und Lehre zur erwähnten Bestimmung im DBG entwickelt haben.

4.2 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 Ver-

fahrensgrundsätze 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.

4.3 Für die Geltendmachung der vorstehend genannten Revisionsgründe sehen § 140 StG, 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 N 2; Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 148 N 2).

4.4 Als "entdeckt" gilt ein Revisionsgrund, wenn die Steuerpflichtige die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat. Sie muss in der Lage sein, die Revision mit begründeter Aussicht auf Erfolg geltend zu machen und zu begründen (BGer 2C_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.2; VGer ZG A 2020 8 vom 29. Juni 2021 E. 5.2 f., je mit Hinweisen).

4.5 Die Steuerpflichtige besitzt nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich mit der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung und damit eines allfälligen Revisionsgrundes; unerheblich für den Fristbeginn ist dabei der Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons. Es kann nicht der Abschluss aller (Rechtsmittel-)Verfahren abgewartet werden, bevor im erstveranlagenden Kanton die Revision einer rechtskräftigen Veranlagung beantragt wird (BGer 2C_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 5.1 f. mit Hinweisen).

5.

5.1 Offensichtlich hatte die Rekurrentin vorliegend allerdings bereits mit dem Vorentscheid vom 12. Mai 2022, welcher explizit die Beanspruchung der Steuerhoheit durch den Kanton Zürichs zum Gegenstand hatte, die nötigen sicheren Anhaltspunkte zur Annahme eines Revisionsgrundes infolge einer interkantonalen Doppelbesteuerung (vgl. vorne E. 4.4). Dabei ist – entgegen der Ansicht der Rekurrentin (vgl. act. 1 Rz. 19 ff.) – nicht massgeblich, dass im erwähnten Vorentscheid die Steuerforderung des Kantons Zürich

noch nicht betraglich verbindlich festgehalten ist; ein Revisionsgrund muss denn auch nicht "klar und unmissverständlich" feststehen, um als "entdeckt" im Sinne der vorstehend zitierten Rechtsprechung zu gelten, ist doch auf die "nötigen sicheren *Anhaltspunkte*" abzustellen. Nachdem der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die Rekurrentin ab Steuerjahr 2015 für sich beansprucht hatte, musste der Rekurrentin offenkundig klar sein, dass dies mit den bereits rechtskräftigen (unbeschränkten) Veranlagungen im Kanton Zug kollidieren musste. Für diese Schlussfolgerung spricht denn auch, dass das Bundesgericht die Rüge einer interkantonalen Doppelbesteuerung bereits bei der Anfechtung eines Steuerdomizilentscheids zulässt (vgl. hierzu nachfolgende E. 6).

Die vorstehend in Erwägung 4.5 zitierte Rechtsprechung, wonach die Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung für den Lauf der Revisionsfrist nicht ausschlaggebend ist, ist sinngemäss auf die vorliegende Konstellation anzuwenden. So kann es nicht auf die Rechtskraft des Vorentscheides vom 12. Mai 2022 ankommen, mithin begann die Revisionsfrist von 90 Tagen bereits im Mai 2022 (nach Zustellung des Steuerdomizilentscheids) zu laufen und war im Zeitpunkt der Einreichung des Revisionsgesuchs vom 16. Mai 2023 längst verstrichen.

5.2 Was die Rekurrentin dagegen mit Verweis auf das Doppelbesteuerungsverbot und BGE 147 I 325 vorbringt, verfängt nicht. Weder das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV noch der von der Rekurrentin zitierte BGE 147 I 325 noch der jüngst ergangene BGE 149 II 354 führen dazu, dass die (bundes-)gesetzlich vorgesehenen Bestimmungen über das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision – hier namentlich die Revisionsfrist – nicht anwendbar wären (vgl. hierzu etwa auch Martin E. Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 148 N 4, wonach die in Art. 148 DBG statuierten absoluten und relativen Fristen auch für die aus den Verfassungsbestimmungen abgeleiteten Revisionsgründe wie auch für die übrigen aussergesetzlichen Revisionsgründe gelten). Die in BGE 149 II 354 publizierte Rechtsprechung betrifft sodann gerade nicht das – ausserordentliche – Verfahren der Revision rechtskräftiger Entscheide, sondern die Verwirkung der Beschwerdebefugnis bezogen auf den ordentlichen Rechtsmittelweg. Daraus, dass das Bundesgericht bezogen auf letztere Konstellation seine bisherige, für die Steuerpflichtigen ausserordentlich strenge Verwirkungspraxis aufgibt, kann vorliegend für das Revisionsverfahren und die in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsprechung zum zeitlichen Aspekt der "Entdeckung" eines allfälligen Revisionsgrundes nichts abgeleitet werden.

5.3 Nach dem Gesagten ist die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch der Rekurrentin eingetreten. Der vorliegende Rekurs ist entsprechend abzuweisen.

6. Anzumerken bleibt, dass es der Rekurrentin wohl freigestanden hätte bzw. nach wie vor freisteht, im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittelweges im Kanton Zürich – sei es gegen den Vorentscheid über die Steuerhoheit oder gegen die jeweiligen Veranlagungsverfügungen des kantonalen Steueramtes Zürich – bis ans Bundesgericht zu gelangen und dort eine interkantonale Doppelbesteuerung geltend zu machen bzw. zu beseitigen. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nämlich grundsätzlich auch eine bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons (hier Kanton Zug) für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Die Praxis lässt die Anfechtung solcher rechtskräftiger Veranlagungen grundsätzlich auch dann zu, wenn der Kanton, dessen Instanzen durchlaufen worden sind, bloss einen Steuermozilentscheid gefällt hat und somit vorerst nur eine virtuelle Doppelbesteuerung besteht (BGer 9C_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.2 mit Hinweisen, zur Publ. vorgesehen). Diesfalls würde die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung von BGE 149 II 354 zum Tragen kommen und der Kanton Zug könnte die Einrede der Verwirkung des Beschwerderechts nicht mehr erheben und eine Rückerstattung der bezahlten Steuern (bzw. der Schutz des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots) könnte der Rekurrentin bloss noch unter den in BGE 149 II 354 genannten, engen Voraussetzungen versagt bleiben. Entscheidet sich die Rekurrentin allerdings dazu, den ordentlichen Rechtsweg im Kanton Zürich nicht zu beschreiten und erhebt sie das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision im Kanton Zug zu spät, hat sie ihre prozessualen Versäumnisse selbst zu verantworten.

7.

7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwands, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) vorliegend auf Fr. 2'000.– festgesetzt und ausgangsgemäss der Rekurrentin auferlegt. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– erhoben, die der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rechtsvertreter der Rekurrentin (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 18. Juli 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am