

Obergericht Appenzell Ausserrhoden

2. Abteilung

Die von der Beschwerdeführerin gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde an das Bundesgericht hat dieses mit Entscheid vom 29. Januar 2020 abgewiesen (2C_566/2018).

Urteil vom 13. März 2018

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler (Vorsitz) Oberrichter E. Zingg, R. Krapf, B. Dick, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiber J. Kürsteiner
-------------	--

Verfahren Nr.	O2V 17 10
---------------	-----------

Sitzungsort	Trogen
-------------	--------

Beschwerdeführerin	A. _____ vertreten durch: RA AA. _____
--------------------	--

Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
------------	--

Gegenstand	Revision der Steuerjahre 2008 bis 2013
------------	---

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der Revisionsentscheid vom 1. Mai 2017 sei aufzuheben.
2. Die Angelegenheit sei zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zwecks Sachentscheids zurückzuweisen.
3. Eventualiter sei auf das Revisionsbegehren vom 22. Juli 2016 einzutreten und dieses gutzuheissen. Die definitiven Steuerveranlagungen der Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2008 bis und mit 2013 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern Herisau / Appenzell Ausserrhoden seien aufzuheben und der Beschwerdeführerin die bezahlten Staats- und Gemeindesteuern Herisau / Appenzell Ausserrhoden für die Steuerjahre 2008 bis und mit 2013 zurückzuerstatten.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Eventualiter sei die Beschwerde zu sistieren, bis das Verfahren im Kanton Zürich abgeschlossen ist.
3. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. B. _____ war bis Mitte 2008 in XY (ZH) als Einzelunternehmer im Bereich des Grosshandels mit Fabrikation, Vertrieb und Import von technischen Bedarfsartikeln tätig¹. Im Juni 2008 erwarb er die C. _____ in Form eines Aktienmantels, firmierte sie in die A. _____ (Beschwerdeführerin) um, und passte den Gesellschaftszweck jenem seiner Einzelunternehmung an². Der Sitz der Beschwerdeführerin wurde von der früheren Adresse

¹ Act. 1 S. 3.

² Act. 6 S. 1; act. 7/1; act. 7/2; act. 2/12.

nach Herisau verlegt³. Per 1. Januar 2009 wandelte B. _____ sein bestehendes Einzelunternehmen in die D. _____ mit Sitz in XY (ZH) um⁴.

- B.** Für die Steuerperioden 2008 bis und mit 2013 wurde die A. _____ an ihrem Sitz in Appenzell Ausserrhoden rechtskräftig veranlagt⁵. Mit Schreiben vom 2. Juni 2016 teilte das kantonale Steueramt Zürich der Beschwerdeführerin mit, dass sich anlässlich einer Bücherrevision bei der Schwestergesellschaft D. _____ herausgestellt habe, dass die Beschwerdeführerin über keine eigenen Büroräumlichkeiten und Angestellten in Herisau verfüge und die Geschäfte von Zürich aus geleitet würden. Bei der Beschwerdeführerin würde es sich deshalb um eine reine Briefkastenfirma handeln, weshalb dem Kanton Zürich die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin ab dem Jahre 2008 zustehe⁶. Für die Steuerperioden 2008 bis 2010 leitete das Steueramt Zürich deshalb ein Nachsteuerverfahren ein und wies darauf hin, dass die Veranlagung für die Steuerperioden 2011 bis 2014 im ordentlichen Verfahren erfolgen werde. Ferner wurde die Eröffnung eines Bussenverfahrens mitgeteilt⁷.
- C.** Mit Schreiben vom 22. Juli 2016 stellte die Beschwerdeführerin zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der kantonalen Steuerverwaltung 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 2013⁸.
- D.** Am 27. Oktober 2016 trafen sich Vertreter der Beschwerdeführerin und der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden zwecks Diskussion des Revisionsbegehrens. Die seitens der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente wurden mit Schreiben vom 28. November 2016 zusammengefasst und ergänzt⁹.
- E.** Per 13. Februar 2017 verfügte das kantonale Steueramt Zürich die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Zürich und die Gemeinde XY ab der Steuerperiode 2011¹⁰.

³ Act. 7.1; act. 7/2.

⁴ Act. 1 S. 3.

⁵ Act. 7/3 bis 7/8.

⁶ Act. 2/4.

⁷ Act. 2/5.

⁸ Act. 2/6.

⁹ Act. 2/7.

¹⁰ Act. 2/8.

- F. Mit Verfügung vom 1. Mai 2017 trat die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden auf das Revisionsbegehren vom 22. Juli 2016 nicht ein. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass die Einrede gegen die Doppelbesteuerung verwirkt sei¹¹.
- G. Gegen den Nichteintretensentscheid erhob die Beschwerdeführerin am 2. Juni 2017 Beschwerde beim Obergericht Appenzell Ausserrhoden und stellte die oben wiedergegebenen Rechtsbegehren¹².
- H. Mit Vernehmlassung vom 24. Juli 2017 beantragte die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden die Abweisung der Beschwerde, eventualiter die Sistierung derselben bis zum Abschluss des im Kanton Zürich laufenden Verfahrens¹³.
- I. Am 31. Juli 2017 teilte das Gericht der Beschwerdeführerin mit, dass es auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten gedenke. Die Beschwerdeführerin reichte daraufhin am 22. August 2017 ihre Replik zur Vernehmlassung der Vorinstanz ein und verzichtete damit stillschweigend auf eine mündliche Verhandlung¹⁴. Die Vorinstanz verzichtete stillschweigend auf Verhandlung und Duplik.
- J. Das Obergericht wies die Beschwerde mit Urteil vom 13. März 2018 ab. Gleichzeitig setzte es Frist von 30 Tagen, um die Ausfertigung einer Begründung zu verlangen¹⁵. Mit Schreiben vom 19. März 2018 ersuchte die Beschwerdeführerin um Urteilsbegründung, weshalb diese nunmehr auszufertigen ist¹⁶.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1. Anfechtungsobjekt bildet der Entscheid vom 1. Mai 2017, mit welchem die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden auf das Revisionsgesuch vom 22. Juli 2016 nicht eingetreten ist. Gegen den Entscheid über ein Revisionsbegehren oder den bei Gutheissung neu gefällten Entscheid kann direkt Beschwerde an das Obergericht erhoben werden (Art. 191 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden, StG-AR, bGS 621.11). Die Erhebung einer Einsprache ist ausgeschlossen (Art. 191 Abs. 2, StG-AR).

¹¹ Act. 2/1.

¹² Act. 1.

¹³ Act. 6.

¹⁴ Act. 8; act. 10.

¹⁵ Act. 12.

¹⁶ Act. 14.

1.2. Die Beschwerde ist schriftlich innert 30 Tagen beim Obergericht einzureichen (Art. 55 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, VPRG, bGS 143.1). Der Revisionsentscheid trägt das Datum vom 1. Mai 2017 und wurde der Beschwerdeführerin am 4. Mai 2017 zugestellt¹⁷. Die Beschwerdefrist hat somit am 5. Mai 2017 zu laufen begonnen (Art. 4 Abs. 1 VPRG) und endete grundsätzlich am 3. Juni 2017. Da es sich hierbei um einen Samstag handelte, verlängerte sich die Frist auf den nächstfolgenden Werktag, somit bis zum 5. Juni 2017 (Art. 5 Abs. 2 VPRG). Mit Postaufgabe vom 2. Juni 2017¹⁸ ist die Frist gewahrt.

2. Materielles

2.1. Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die Vorinstanz zu Unrecht nicht auf ihr Revisionsbegehren eingetreten sei. So wären die formellen Prozessvoraussetzungen ohne weiteres erfüllt gewesen. Insbesondere habe die Beschwerdegegnerin das Revisionsgesuch rechtzeitig gestellt und damit die Fristen nach Art. 190 StG-AR gewahrt. Ferner sei die Vertretung gehörig bevollmächtigt gewesen. Dies werde von der Vorinstanz auch nicht bestritten. Die Vorinstanz stelle sich vielmehr auf den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin ihr Beschwerderecht wegen Doppelbesteuerung dadurch verwirkt habe, dass sie in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des Kantons Zürichs vorbehaltlos Steuern im Kanton Appenzell Ausserrhoden bezahlt habe. Die Beschwerdeführerin habe damit ihre Sorgfaltspflicht im Sinne von Art. 189 Abs. 2 StG-AR verletzt. Somit erfülle sie die Prozessvoraussetzung des notwendigen Rechtsschutzinteresses nicht. Bei der Frage der Sorgfaltspflicht handle es sich allerdings nicht um einen formellen, sondern um einen inhaltlichen Mangel, welcher die materiell-rechtliche Gültigkeit des Revisionsbegehrens beschlage. Entsprechend hätte die Vorinstanz auf das Revisionsbegehren eintreten und einen Sachentscheid fällen müssen. Der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz sei deshalb aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung zwecks Sachentscheid zurückzuweisen.

2.1.1. Ob die Vorinstanz zu Recht einen Nichteintretensentscheid erlassen hat, hängt davon ab, ob die Verwirkung infolge einer Sorgfaltspflichtverletzung, konkret bei Steuerentrichtung trotz Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs, prozessualer oder materieller Natur ist. Nur in ersterem Falle hätte die Vorinstanz die Verwirkungsfrage bereits im Rahmen der Prozessvoraussetzungen prüfen und einen Nichteintretensentscheid erlassen dürfen.

¹⁷ Act. 2.1.

¹⁸ Act. 1.

Gemäss Art. 189 Abs. 2 StG-AR ist die Revision ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können. Art. 189 Abs. 2 StG-AR entspricht dem Wortlaut nach im Wesentlichen Art. 147 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14). LOOSER, auf den die Beschwerdeführerin verweist, vertritt die Auffassung, dass die Beachtung pflichtgemässer Sorgfalt die materiell-rechtliche Begründetheit des Revisionsgesuchs beschlägt¹⁹. Auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER halten dafür, dass der Nachweis, wonach neue Tatsachen und Beweismittel trotz der gebotenen Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können, im Rahmen der materiell-rechtlichen Begründetheit des Revisionsgesuchs zu erbringen ist²⁰. Ebenfalls dieser Ansicht ist das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, welches die Beachtung zumutbarer Sorgfalt nicht unter die formellen Eintretensvoraussetzungen des Revisionsbegehrens subsumiert²¹. Der Wortlaut, „die Revision ist ausgeschlossen“, legt dagegen nahe, dass der Gesetzgeber die Frage der Sorgfaltspflichtverletzung hier prozessual verstanden haben wollte und auf ein Revisionsbegehren bei Verletzung zumutbarer Sorgfalt gar nicht erst einzutreten ist. Der Kanton St. Gallen hat diese Rechtsfolge ausdrücklich normiert. So hält Art. 197 Abs. 2 des Steuergesetzes St. Gallen (StG-SG, sGS 811.1) fest, dass auf ein Revisionsbegehren nicht einzutreten ist, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Das Verwaltungsgericht Graubünden, dessen kantonales Steuergesetz diese Rechtsfolge nicht explizit vorsieht, führt aus, dass es konstanter Rechtsprechung entspreche, im Falle einer Sorgfaltspflichtenverletzung nach Art. 141 Abs. 2 des Steuergesetzes Graubünden (GRP 720.000) auf ein Revisionsbegehren nicht einzutreten²². Das Bundesgericht schliesslich spricht davon, dass die steuerpflichtige Person „das Recht zur Anfechtung“ der Veranlagung eines Kantons verwirkt, wenn sie ihre dortige Steuerpflicht in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt²³. Auch dies legt nahe, dass die Verwirkung nach Art. 189 Abs. 2 StG-AR als formelle und nicht als materielle Frage zu behandeln ist.

2.1.2. Angesichts des Wortlauts von Art. 189 Abs. 2 StG-AR und den bundesgerichtlichen Ausführungen gelangt das Obergericht zum Schluss, dass die Nichtbeachtung der gebotenen

¹⁹ LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 31 zu Art. 51 StHG.

²⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 3 zu § 157 StG-ZH.

²¹ Vgl. StE 1997 B 97.11 Nr. 13 E. 1e.

²² Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden A 13 36 vom 7. Januar 2014 E. 2b S. 12.

²³ Urteil des Bundesgerichts 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.3.2.

Sorgfalt zur prozessualen Verwirkung des Rechts auf Revision führt. Die Vorinstanz hat deshalb die Verwirkung zu Recht im Rahmen der Prozessvoraussetzungen geprüft. Der Nichteintretensentscheid erweist sich damit als rechtmässig, sofern der Beschwerdeführerin eine Pflichtverletzung zur Last zu legen ist. Ob dies der Fall ist, wird nachfolgend geprüft.

- 2.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet Kenntnis vom kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürichs gehabt zu haben. Einerseits befinde sich der Gesellschaftssitz in Herisau, andererseits habe das Steueramt Zürich die Einzelfirma B. _____ für die Steuerjahre 2008 und 2009 revidiert, ohne dass damals im Kanton Zürich eine unbegrenzte Steuerpflicht geltend gemacht worden sei. Erst anlässlich der Revision der D. _____ durch das Steueramt Zürich im Jahre 2016 seien Zweifel aufgekommen, woraufhin die Beschwerdeführerin unverzüglich weitere Nachforschungen angestellt habe. Wenn die Vorinstanz der Beschwerdeführerin Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs unterstelle, stütze sie sich im Wesentlichen auf ein Schreiben von E. _____ vom 1. Oktober 2010 an die kantonale Steuerverwaltung. Die Beschwerdeführerin habe von diesem Schreiben allerdings keine Kenntnis gehabt.

- 2.2.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwirkt die steuerpflichtige Person das Recht zur Anfechtung der Veranlagung eines Kantons, wenn sie ihre dortige Steuerpflicht in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt, indem sie sich etwa ausdrücklich oder stillschweigend der Veranlagung unterwirft, die Steuererklärung abgibt, auf eine Einsprache oder weitere Rechtsmittel verzichtet und den veranlagten Steuerbetrag bezahlt²⁴. Eine solche Verwirkung wird nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern muss von den betroffenen Behörden / Kantonen geltend gemacht werden²⁵. Für die Steuerperioden 2008 bis und mit 2013 wurde die Beschwerdeführerin in Appenzell Ausserrhoden rechtskräftig veranlagt. Sie hat sich der Veranlagung unterworfen und die Steuern bezahlt. Der Steueranspruch des Kantons Appenzell Ausserrhoden wurde damit vorbehaltlos anerkannt. Zu prüfen bleibt, ob ein kollidierender Steueranspruch besteht und ob die vorbehaltlose Anerkennung des Steueranspruchs des Kantons Appenzell Ausserrhoden in Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs erfolgte.

- 2.2.2. Die Beschwerdeführerin hat ihren Sitz in Herisau, verfügt dort aber nach eigenen Aussagen weder über Büroräumlichkeiten noch über in eigenem Namen angestelltes Perso-

²⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.3.2; BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278; 123 I 264 E. 2d S. 267.

²⁵ BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278f.

nal²⁶. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich demnach offenbar um eine sog. Briefkastenfirma. Zwar bestimmt sich die steuerrechtliche Zugehörigkeit einer juristischen Person vorab nach ihrem Sitz, ist dieser allerdings nur formeller Natur, so ist für die Besteuerung auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen²⁷. Nachdem die Geschäfte über die D. _____ in Zürich abgewickelt werden, hätte die Beschwerdeführerin ihren Gewinn wohl dort versteuern müssen. Ein kollidierender Steueranspruch liegt damit vor.

2.2.3. Wie dem Schreiben von E. _____ vom 1. Oktober 2010 zu entnehmen ist, hat dieser gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung ausdrücklich erklärt, dass mit dem Kanton Zürich keine Steuerauscheidung vorzunehmen sei, weil die Beschwerdeführerin eine eigenständige Rechtspersönlichkeit besitze, Sitz und tatsächliche Verwaltung im Kanton Appenzell Ausserrhoden habe und in Herisau über Büroräumlichkeiten verfüge, sowie eine stundenweise eingesetzte Teilzeitmitarbeiterin beschäftige. Diesem Schreiben lässt sich entnehmen, dass das Bewusstsein eines kollidierenden Steueranspruchs vorhanden gewesen sein muss, sind vorgenannte Angaben doch wohl nicht ohne Grund unrichtig erfolgt. Zu prüfen bleibt, ob das erwähnte Schreiben der Beschwerdeführerin vorgehalten werden kann.

2.2.4. Die Beschwerdeführerin führt aus, dass E. _____, dipl. Treuhandexperte bei der XY Treuhand AG, das Schreiben ohne jede Anweisung und als vollmachtloser Stellvertreter verfasst habe. Eine Bevollmächtigung der XY Treuhand AG sei auch nie gegenüber der Steuerbehörde kundgegeben worden. Die Beschwerdeführerin weist sodann darauf hin, dass sie die Steuererklärungen, welche späteren Datums sind als die von der Vorinstanz ins Recht geführte Vollmacht vom 15. August 2008, jeweils nicht durch einen Vertreter habe unterzeichnen lassen, sondern eigenständig unterzeichnete. Dies deute darauf hin, dass keine echte Stellvertretung vorgelegen habe, bzw. dass der Steuerpflichtige in eigenem Namen zu handeln gedachte. Im Übrigen hätte die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden sich nicht in gutem Glauben auf die Auskunft von E. _____ verlassen dürfen, da sich der in den Jahresrechnungen ausgewiesene Jahresmietaufwand für das Jahr 2008 auf Fr. 1'138.-- und für die darauffolgenden Jahre auf Fr. 1'910.-- belaufen habe. Der Vorinstanz hätte bewusst sein müssen, dass damit keine Büroräumlichkeiten hätten gemietet werden können. Die Vorinstanz hätte sich folglich mit der Erklärung von E. _____ nicht zufrieden geben oder diese zumindest in den Folgejahren überprüfen müssen.

²⁶ Act. 1 S. 4.

²⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 5 zu Art. 50 DBG.

2.2.5. Gemäss Art. 159 Abs. 1 StG-AR kann sich die steuerpflichtige Person vor den mit dem Vollzug des Steuergesetzes betrauten Behörden vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Wie sich den Akten entnehmen lässt, hat die Beschwerdeführerin die XY Treuhand AG mit Vollmacht vom 15. August 2008 ermächtigt, sie in den Steuererklärungsverfahren für die direkte Steuer (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) sowie in Sozialversicherungsangelegenheiten zu vertreten²⁸. Die Vertretung durch eine juristische Person ist selbstverständlich zulässig²⁹. Die XY Treuhand AG war wiederum befugt, den, offenbar bei ihr angestellten³⁰ E. _____ beizuziehen. Eine gehörige Vollmacht liegt damit vor. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin wurde die Vollmacht auch gegenüber der Steuerverwaltung kundgegeben, was sich schon daraus ergibt, dass die Steuerverwaltung die Vollmacht anlässlich der Vernehmlassung selber ins Verfahren eingebracht hat³¹. Das der Vollmacht beiliegende Schreiben³², gemäss welchem zukünftig sämtliche Korrespondenz und Rechnungen an die XY Treuhand AG zu erfolgen habe, weist in zeitlicher Hinsicht auf keine Beschränkung hin. Wurde die Vollmacht zeitlich unbeschränkt erteilt, darf sich die Steuerbehörde auf die unwiderrufene Vollmacht verlassen, sofern keine Umstände zutage treten, die auf ein Erlöschen des Vertretungsverhältnisses schliessen bzw. ernsthafte Zweifel an dessen Weiterführung aufkommen lassen³³. Solche Umstände sind vorliegend nicht ersichtlich. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Steuererklärung persönlich unterzeichnete, kann nicht geschlossen werden, dass am 1. Oktober 2010 kein Vertretungsverhältnis mehr bestand. Dies deshalb, weil der Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet, dass die steuerpflichtige Person die Steuererklärung persönlich zu unterzeichnen hat (Art. 161 Abs. 2 StG-AR bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Die persönliche Unterschrift soll sicherstellen, dass sich die steuerpflichtige Person über die Lückenlosigkeit und Richtigkeit der gegebenenfalls von einem Dritten vorgenommenen Eintragungen vergewissern kann³⁴. Die Unterzeichnung durch den vertraglichen Vertreter ist deshalb unzulässig³⁵. Sodann weist auch der den Steuererklärungen 2008 bis und mit 2013 beiliegende und jeweils von der XY Treuhand AG erstellte Geschäftsabschluss darauf hin, dass die XY Treuhand AG nach wie vor für die Beschwerdeführerin tätig war³⁶. Die Steuerbehörde durfte sich damit auf die Vollmacht verlassen. Als Folge der gültig erteilten Vollmacht

²⁸ Act. 7/18.

²⁹ ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 5 zu Art. 117 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 7 zu Art. 117 DBG.

³⁰ Vgl. Act. 2/12.

³¹ Act. 7/18.

³² Act. 7/18.

³³ Urteil des Bundesgerichts 2C_498/2009 vom 28. August 2009 E. 2.1.

³⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 16 zu Art. 124 DBG.

³⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_620/2007 vom 2. August 2008 E.3.1.

³⁶ Act. 7/3 bis 7/8.

muss sich die Beschwerdeführerin die Rechtswirkungen von Verfahrenshandlungen und Unterlassungen ihrer Vertretung anrechnen lassen³⁷. Sie kann sich nicht durch die Behauptung entlasten, vom fraglichen Schreiben keine Kenntnis gehabt zu haben. Unbeachtlich ist ferner die Behauptung, wonach die Steuerbehörde hätte merken müssen, dass die deklarierten Mietzinsaufwendungen für die angeblichen Büroräumlichkeiten unrealistisch tief waren. Denn selbst wenn die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt vor der Veranlagung besser hätte abklären müssen, ist bei mangelnder Sorgfalt keine Revision zulässig³⁸. Der Fehler einer Behörde vermag mit anderen Worten keine Nachlässigkeit des Betroffenen zu rechtfertigen³⁹.

2.2.6. Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, dass eine Verwirkung nur bei effektiver Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs eintreten könne. Ob die Beschwerdeführerin bei Anwendung genügender Sorgfalt Kenntnis vom kollidierenden Steueranspruch haben konnte, sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unbeachtlich.

2.2.7. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist effektive Kenntnis nicht erforderlich. Es genügt vielmehr, wenn der Steuerpflichtige bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt vom kollidierenden Steueranspruch Kenntnis haben konnte bzw. musste⁴⁰. Wenn die Beschwerdeführerin dies unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_27/2009 vom 9. Juli 2009 E. 2.1 in Abrede stellt, übersieht sie, dass sich dort nicht der erst-, sondern vielmehr der zweitveranlagende Kanton auf die Verwirkung berufen hat. Weil sich der dortige Beschwerdeführer stets gegen den Steueranspruch dieses zweitveranlagenden Kantons gewehrt hatte, fehlte es bereits am Erfordernis des vorbehaltlosen Anerkennens. Ferner wurde in diesem Verfahren nicht die Revision der Steuerveranlagung des erstveranlagenden Kantons, sondern die Feststellung des Nichtbestands eines Nachsteueranspruchs durch den zweitveranlagenden Kanton verlangt. Die Frage nach der Kenntnis eines kollidierenden Steueranspruchs blieb deshalb ohne Relevanz. In diesem Kontext sind die Ausführungen des Bundesgerichts zu verstehen, wonach nicht zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer die Steuerhoheit des zweitveranlagenden Kantons bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt bzw. Ehrlichkeit hätte erkennen müssen.

³⁷ BGE 94 I 248 E. 2b. S. 251f.

³⁸ WALTHER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 17 zu § 201 StG-AG.

³⁹ Entscheid des Verwaltungsgerichts Aargau vom 23. Juni 1997, in: STE 1998 AG B 97.11 Nr. 15 E 3b/dd/ddd; vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1997, in: STE DBG B 97.11 Nr. 14 E. 3e.

⁴⁰ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 13 36 vom 7. Januar 2014 E. 2b S. 13; LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 26b zu Art. 51 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 24 zu Art. 147 DBG.

- 2.3. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin das Schreiben von E. _____ vom 1. Oktober 2010 vorhalten lassen muss. Weil in diesem Schreiben explizit eine allfällige Steuerausscheidung mit Zürich thematisiert wurde, muss davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin vom kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich Kenntnis hatte bzw. haben musste. Es drängt sich gar der Verdacht auf, dass die Beschwerdeführerin einzig zum Zwecke der Steuerumgehung errichtet wurde. Dass eine Steuerausscheidung unter Angabe unrichtiger Angaben abgewendet wurde, legt diesen Verdacht nahe. Das Recht auf Revision hat die Beschwerdeführerin jedenfalls verwirkt.

3. **Kosten- und Entschädigungsfolgen**

- 3.1. Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss die Entscheidgebühr zu bezahlen hat.

Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.-- (Art. 4a Abs. 1 GGV).⁴¹ Gemäss Art. 20 VRPG sind innerhalb des Gebührenrahmens die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen. In Berücksichtigung dieser Umstände erscheint vorliegend eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- als angemessen. Der bei den Beschwerdeführern erhobene Kostenvorschuss für das vorliegende Verfahren von Fr. 1'500.-- ist daran anzurechnen.

- 3.2. Der obsiegenden Vorinstanz wird keine Entschädigung zugesprochen (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

⁴¹ Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2).

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde der A. _____ wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- auferlegt, unter Anrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'500.--.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Vertreterin und an die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Joachim Kürsteiner

versandt am: 28. Mai 2018