



**2C\_673/2021**

**Urteil vom 10. Juni 2022**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichterin Hänni,  
Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Marti.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Herr lic.iur. Peter Hirschvogel,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Zug,  
Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer,  
vom 29. Juni 2021 (A 2020 8).

### **Sachverhalt:**

#### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug veranlagte die in U. \_\_\_\_\_ ansässige A. \_\_\_\_\_ AG - die als Immobiliengesellschaft auch in anderen Kantonen beschränkt steuerpflichtig ist - für die Steuerperiode 2012 mit Verfügung vom 9. Dezember 2015 definitiv (Kantons- und Gemeindesteuern). Dabei nahm sie eine interkantonale Steuerauscheidung vor und ermittelte für den Kanton Zug (neben einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 2'251'000.--) einen steuerbaren Reingewinn von gerundet Fr. 234'800.-- (bei einem gesamten steuerbaren Gesellschaftsgewinn von Fr. 6'710'500.--). Diese Veranlagungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

#### **B.**

Für eine im Jahr 2012 veräusserte Liegenschaft in Zürich erliess das Steueramt der Stadt Zürich am 17. November 2015 eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung in Höhe von Fr. 851'558.-- bei einem steuerpflichtigen Gewinn von Fr. 2'791'346.--. Für 96 weitere ebenfalls im Jahr 2012 erfolgte Liegenschaftsverkäufe in der Gemeinde Greifensee veranlagte das zuständige Steueramt Grundstückgewinnsteuern bei einem Grundstücksgewinn von Fr. 3'821'359.--. Das

Gemeindesteueramt Greifensee erliess diesbezüglich 90 Veranlagungsverfügungen, die allesamt vom 23. Oktober 2017 datieren. Dagegen erhob die A. \_\_\_\_\_ AG am 29. November 2017 Einsprache, woraufhin ihr die Gemeinde Greifensee einen Einschätzungsvorschlag (Grundstückgewinn von Fr. 3'720'416.--) unterbreitete, dem die A. \_\_\_\_\_ AG am 27. März 2018 zustimmte.

### C.

Am 28. März 2018 stellte die A. \_\_\_\_\_ AG bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug ein Revisionsgesuch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Darin brachte sie vor, dass die im Kanton Zürich steuerpflichtigen Grundstückgewinne höher als ursprünglich veranschlagt worden seien, und dies zu einer Überbesteuerung des Gesellschaftsgewinns im Umfang von Fr. 151'839.-- führe, womit eine interkantonale Doppelbesteuerung gegeben sei.

Mit Entscheid vom 27. Juli 2018 trat die Steuerverwaltung des Kantons Zug infolge Fristversäumnisses nicht auf das Revisionsgesuch ein. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 19. Mai 2020; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 29. Juni 2021).

### D.

Mit Beschwerde vom 6. September 2021 gelangt die A. \_\_\_\_\_ AG an das Bundesgericht mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 29. Juni 2021 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Behandlung des Revisionsgesuchs vom 28. März 2018 an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückzuweisen.

Im Rahmen der Vernehmlassung beantragen die Steuerverwaltung sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Zug, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet, einen Antrag zu stellen.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde richtet sich gegen das verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 29. Juni 2021 (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) und betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG; Art. 83 BGG e contrario; vgl. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführerin ist überdies zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist folglich unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

**1.2.** Wird, wie vorliegend, ein letztinstanzlicher Entscheid angefochten, der einen ihm vorausgegangenen Nichteintretensentscheid bestätigt, ist Streitgegenstand einzig die Eintretensfrage (Urteile **2C**\_367/2018 vom 30. April 2018 E. 2.1; **2C**\_806/2009 vom 10. Dezember 2009 E. 2). Das Bundesgericht prüft in einem solchen Fall an sich nur, ob mit Recht auf das Rechtsmittel nicht eingetreten wurde. Ist dies zu bejahen, bestätigt es den (vorausgegangenen) Nichteintretensentscheid. Andernfalls urteilt es kassatorisch, weist es die Sache zurück und sieht es von einer Beurteilung in der Sache selbst ab. Vorbehalten bleiben einzig Fälle, in welchen die Vorinstanz über die Eintretensfrage hinaus in einer Eventualbegründung materiellrechtliche Überlegungen angestellt hat (**BGE 139 II 233** E. 3.2; Urteile **2C**\_590/2016 vom 23. August 2016 E. 1.1; **2C**\_657/2014 vom 12. November 2014 E. 1.2).

### 2.

**2.1.** Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG); es prüft - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich jedoch nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135** E. 1.5; **138 I 274** E. 1.6). Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft es gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots (**BGE 143 II 459** E. 2.1; **134 II 207** E. 2).

**2.2.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG); es kann diesen nur berichtigen oder ergänzen, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6).

### 3.

**3.1.** Gemäss § 139 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes (des Kantons Zug) vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) sowie Art. 51 Abs. 1 StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn, unter anderem, erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (vgl. ferner Art. 147 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (§ 140 StG/ZG; Art. 51 Abs. 3 StHG; ferner Art. 148 DBG; vgl. Urteil 2C\_991/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 3.2.1). Werden diese Fristen nicht gewahrt, ist auf ein Revisionsgesuch nicht einzutreten (Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], StHG, Kommentar, 3. Aufl. 2017, N. 33 zu Art. 51 StHG).

**3.2.** Als entdeckt gilt ein Revisionsgrund, wenn der Steuerpflichtige die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat. Er muss in der Lage sein, die Revision mit begründeter Aussicht auf Erfolg geltend zu machen und zu begründen (Looser, a.a.O., N. 28 zu Art. 51 StHG; vgl. ferner BGE 143 V 105 E. 2.4 [betreffend Art. 67 Abs. 3 VwVG]; 95 II 283 E. 2b [betreffend Art. 137 lit. b OG [BS 3 531]]).

**3.3.** Das Bundesgericht hat bisher offen gelassen, ob eine aktuelle Doppelbesteuerung einen (verfassungsunmittelbaren) Revisionsgrund darstellt (BGE 139 II 373 E. 1.5; Urteile 2C\_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; 2C\_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3). Gleichwohl äusserte es sich im Urteil 2C\_398/2020 zur Frage des Beginns der relativen Verwirklichungsfrist nach Art. 51 Abs. 3 StHG, wenn als allfälliger Revisionsgrund eine interkantonale Doppelbesteuerung geltend gemacht wird. Danach hat der Steuerpflichtige bereits mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons - und nicht erst nach Eintritt von deren Rechtskraft - Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung (Urteil 2C\_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2).

### 4.

Streitig vor Bundesgericht ist die Frage, wann die Beschwerdeführerin den von ihr geltend gemachten Revisionsgrund (einer interkantonalen Doppelbesteuerung) im Sinne der genannten Bestimmungen "entdeckt" hat. Ob indessen überhaupt ein zulässiger Revisionsgrund vorliegt, entschied die Vorinstanz nicht, und kann auch vorliegend offen gelassen werden.

**4.1.** Die Vorinstanz erwog, dass die Beschwerdeführerin vorliegend den allfälligen Revisionsgrund mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) entdeckt habe. Das am 28. März 2018 gestellte Revisionsgesuch sei folglich nach der 90-tägigen relativen Frist von § 140 StG/ZG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG - welche spätestens am 29. Januar 2018 geendet habe - verspätet erfolgt und die Steuerverwaltung sei entsprechend zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch eingetreten.

**4.2.** Zur Begründung führt die Vorinstanz aus, dass aus der Veranlagungsverfügung vom 17. November 2015 (Stadt Zürich) resp. den Verfügungen vom 23. Oktober 2017 (Gemeinde Greifensee) klar und unmissverständlich hervor gegangen sei, auf welcher Grundlage und in welchem Umfang die Besteuerung in der jeweiligen Gemeinde des Kantons Zürich erfolge. Der Erlass dieser Veranlagungsverfügungen habe damit bereits eine aktuelle Doppelbesteuerung bewirkt, da die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Beschwerdeführerin für dieselbe Steuerperiode bereits definitiv besteuert hatte.

**4.3.** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Vorinstanz verkenne, dass der fristauslösende Revisionsgrund nicht in den Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee liege, sondern in dem im Einspracheverfahren eröffneten Einschätzungsvorschlag vom 8.

Februar 2018. Im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 sei die interkantonale Doppelbesteuerung entgegen der vorinstanzlichen Auffassung noch nicht sicher gewesen, da die Beschwerdeführerin dagegen - aufgrund aktueller interkantonaler Doppelbesteuerung - Einsprache erhoben habe. Die Revisionsfrist könne nicht schon zu laufen begonnen haben, bevor sich der Revisionsgrund verwirklicht habe. Da die Revisionsfrist folglich erst mit Eröffnung des Einschätzungsvorschlags vom 8. Februar 2018 zu laufen begonnen habe, sei das Revisionsgesuch der Beschwerdeführerin vom 28. März 2018 rechtzeitig erfolgt.

## 5.

**5.1.** Wie dargelegt, besitzt der Steuerpflichtige grundsätzlich mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis einer interkantonalen Doppelbesteuerung und damit eines allfälligen Revisionsgrundes (vgl. Urteil [2C\\_398/2020](#) vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; vorstehende E. 3.3). Es ist deshalb bundesrechtskonform, wenn die Vorinstanz vorliegend für den Fristbeginn auf die Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 17. November 2015 der Stadt Zürich bzw. vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee abstellt.

**5.2.** Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerin in der hier zu beurteilenden Konstellation - und damit anders als im Urteil [2C\\_398/2020](#) zugrunde liegenden Fall - die Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 der Gemeinde Greifensee nicht akzeptierte und dagegen mit der Begründung Einsprache erhob, es liege eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung vor (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.1). Das Bundesgericht verwarf im Urteil [2C\\_398/2020](#) indessen den Einwand, dass es für den Fristbeginn eines allfälligen Revisionsverfahrens auf den Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons ankomme (vgl. Urteil [2C\\_398/2020](#) vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; vorstehende E. 3.3). Damit erweist es sich auch nicht als bundesrechtswidrig, wenn die Vorinstanz vorliegend das angestrebte Einspracheverfahren und den in diesem Zusammenhang ergangenen Einschätzungsvorschlag vom 8. Februar 2018 nicht als massgeblich erachtet. Es kann nicht der Abschluss aller (Rechtsmittel-) Verfahren abgewartet werden, bevor im erstveranlagenden Kanton die Revision einer rechtskräftigen Veranlagung beantragt wird.

**5.3.** Nicht ersichtlich ist schliesslich, weshalb vorliegend der Einschätzungsvorschlag vom 8. Februar 2018 der im Urteil [2C\\_398/2020](#) als fristauslösend erachteten berichtigten Veranlagungsverfügung des Steueramts des Kantons Wallis gleichzusetzen wäre. Die Beschwerdeführerin verkennt diesbezüglich, dass erst die gestützt auf ein neues Kreisschreiben berichtigte Veranlagungsverfügung - und die damit zusätzlich erhobenen Steuerbeträge zugunsten des Kantons Wallis - die dort infrage stehende interkantonale Doppelbesteuerung bewirkten (vgl. Urteil [2C\\_398/2020](#) vom 5. Februar 2021 lit. A.). Vorliegend ergab sich die Problematik der aktuellen interkantonalen Doppelbesteuerung indessen nicht erst im Einspracheverfahren, sondern bereits aus den Veranlagungsverfügungen vom 23. Oktober 2017 (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.1).

**5.4.** Nach Gesagtem erweist sich die Auffassung der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe vorliegend die Frist von § 140 StG/ZG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG versäumt, als bundesrechtskonform.

## 6.

Die Beschwerde ist unbegründet und deshalb abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### 1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

#### 2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

#### 3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 10. Juni 2022

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

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: C. Marti