

Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen

Übersicht über den Stand der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Thomas Stadelmann, Bundesrichter*



Thomas Stadelmann

Inhalt

| | | | | | |
|---|--|-----|-----|--|-----|
| 1 | Letztinstanzliches kantonales Urteil | 184 | 6 | Keine Beschwer im zweitveranlagenden Kanton | 185 |
| 2 | Mitanfechtung rechtskräftiger Veranlagungen anderer Kantone | 184 | 6.1 | Kognition | 186 |
| 3 | Fristen | 184 | 6.2 | Novenverbot und Sachverhaltsbindung | 186 |
| 4 | Ausschluss von Rügen | 184 | 6.3 | Rechtsmittelverfahren im erstveranlagenden Kanton? | 188 |
| 5 | Ausschluss der Beschwerde mangels Doppelbesteuerungs-Problematik | 185 | 7 | Fazit | 189 |
| | | | | Literatur | 190 |
| | | | | Rechtsquellen | 191 |
| | | | | Materialien | 191 |

Seit dem Inkrafttreten des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) am 1.1.2007 hat sich im Verfahren bei interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen Grundlegendes geändert. Bis zu diesem Zeitpunkt konnte ein von einer aktuellen Doppelbesteuerung betroffener Steuerpflichtiger direkt gegen die Veranlagung des zweitveranlagenden¹ Kantons eine Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bun-

desgericht erheben; er musste also nirgends den kantonalen Instanzenzug durchlaufen. Dabei konnte er auch die Veranlagung des erstveranlagenden Kantons mitanfechten, unabhängig davon, ob diese bereits rechtskräftig war und ob allenfalls Rechtsmittel dagegen erhoben worden waren. Das BGG regelt dies anders, was auch diverse sich daraus ergebende prozessuale Abweichungen zur Folge hat.

* Ich danke Dr. Martin Kocher, Andreas Feller und Claude-Emmanuel Dubey, alle Gerichtsschreiber am Bundesgericht, für wertvolle Hinweise.

1 Im Folgenden wird jeweils grundsätzlich vereinfachend vom erst- bzw. zweitveranlagenden Kanton gesprochen. Die Problematik stellt sich analog dar, wenn mehr als bloss 2 veranlagende Kantone im Spiel sind.

1 Letztinstanzliches kantonales Urteil

Das Bundesgerichtsgesetz sieht in Art. 86 Abs. 1 lit. d vor, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist gegen Entscheide letzter kantonomer Instanzen, sofern nicht die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig ist. Das Bundesgericht hat dazu ausgeführt, das Bundesgerichtsgesetz sehe, anders als das Bundesrechtspflegegesetz (Art. 86 Abs. 2 OG), keine Ausnahme von der Regel von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG vor; ausgehend vom Gesetzestext könnten mithin ausnahmslos, auch auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung, nur Entscheide letzter kantonomer – gerichtlicher (vgl. Art. 86 Abs. 2 BGG) – Instanzen mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden.² Es setzte sich dabei auch mit den in der Lehre vorgebrachten Bedenken auseinander, hielt aber fest, die Neuerung stehe im Einklang mit einem der wichtigen Ziele der Bundesrechtspflegereform, das Bundesgericht zu entlasten und deshalb nicht als erste richterliche Behörde tätig werden zu lassen; bevor es angerufen werden könne, solle zuvor immer mindestens ein Gericht über die Streitsache entschieden haben, was mit einer gewissen Filterwirkung verbunden sei und dem Bundesgericht aufwendige Sachverhaltsabklärungen ersparen solle.³ Selbst wenn man aber die im Spiel stehenden Interessen anders gewichten und eine Ausnahmeregelung im Sinne von Art. 86 Abs. 2 OG vorziehen wollte, müsse diesbezüglich der Gesetzgeber tätig werden. Es bestehe keine Möglichkeit, auf dem Wege der Gesetzesauslegung zu diesem Ergebnis zu gelangen. Das Bundesgerichtsgesetz enthalte insofern keine Lücke. Wie sich aus der Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege⁴ klar ergebe, handle es sich bei der Neuregelung der Frage der Letztinstanzlichkeit nicht um ein Versehen; vielmehr entspringe sie einer bewussten gesetzgeberischen Entscheidung.

2 Mitaufhebung rechtskräftiger Veranlagungen anderer Kantone

Das Bundesgericht verkannte in diesem Urteil nicht, dass diese Rechtsmittelregelung den Rechtsschutz für den mehrfach Besteuereten erschweren kann. Es führt dazu einerseits aus, immerhin sei der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, in jedem der betroffenen Kantone den gesamten Instanzenzug zu durchlaufen. Es genüge nach

dem Willen des Gesetzgebers, wenn er dies bloss in einem Kanton tue; gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid könne er Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben und dabei auch die früher ergangenen Entscheide in anderen, die Steuerhoheit beanspruchenden Kantonen anfechten, selbst wenn diese nicht letztinstanzlich sind.⁵ Dies ergibt sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung aus Art. 100 Abs. 5 BGG, wonach bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann.

3 Fristen

Wie bereits unter dem früheren Recht ist es weiterhin möglich, eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung sofort geltend zu machen, ohne dass bereits ein zweiter Kanton entschieden hat (virtuelle Doppelbesteuerung). Das Bundesgericht hielt dazu fest, Art. 100 Abs. 5 BGG – wonach die Beschwerdefrist spätestens (au plus tard) zu laufen beginne, wenn in beiden Kantonen Verfügungen getroffen worden sind –, bringe das besser zum Ausdruck als früher Art. 89 Abs. 3 OG, wonach bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte die Frist erst (seulement après) zu laufen begann, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden waren.⁶

Bezüglich der Fristen ist zu beachten, dass in dem Kanton, in welchem das Verfahren bis zum letztinstanzlichen kantonomer Urteil durchlaufen wird, die gesetzlichen Rechtsmittelfristen einzuhalten sind. Werden solche Fristen verpasst, ohne dass ein Fristwiederherstellungsgrund vorliegt, so ist es unerheblich, ob das Fristversäumnis eine Doppelbesteuerung zur Folge hat. Diese lässt sich nicht mehr beseitigen.⁷

4 Ausschluss von Rügen

Der Einbezug bereits rechtskräftiger früherer Veranlagungen in das Doppelbesteuerungsverfahren kann sich sachgerechterweise bloss auf die Regelung doppelbesteuerungsrechtlicher Fragen beziehen. Soweit vom Steuer-

2 BGE 133 I 300 E. 2.3, auch zum Folgenden.

3 A.a.O.

4 Botschaft BGG, 4326.

5 BGE 133 I 300 E. 2.4.

6 BGER 2C_702/2008, 15.5.2009, StE 2010 A 24.5 Nr. 6 = StR 2009, 816, mit Hinweis auf BGE 133 I 308 E. 2.3.

7 Vgl. BGER 2C_513/2011, 2.11.2011, E. 2.3.

pflichtigen gegen die rechtskräftige Veranlagung des erstveranlagenden Kantons erhobene Rügen nicht im Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV begründet sind, kann daher darüber nicht (mehr) befunden werden.⁸

5 Ausschluss der Beschwerde mangels Doppelbesteuerungs-Problematik

Mit Blick auf die Regelung von Art. 100 Abs. 5 BGG hat sodann das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil 2C_702/2008 vom 15.5.2009 festgehalten, Voraussetzung für eine Doppelbesteuerungsbeschwerde sei, dass sich im Kanton, dessen letztinstanzliches Urteil angefochten werden solle, die Doppelbesteuerungsfrage auch tatsächlich stelle. Hintergrund des Urteils war, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Anschluss an den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen erhoben wurde. Die Beschwerdeführerin warf diesem Kanton nicht vor, er habe seine Steuerhoheit überschritten. Es stand ausser Frage, dass im Kanton St.Gallen weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vorlag und auch das Schlechterstellungsverbot nicht berührt war. Der Kanton St.Gallen hatte vielmehr entsprechend der neuen Rechtsprechung des Bundesgerichts in dieser Frage⁹ den Gesamtverlust der Unternehmung soweit möglich mit den Liegenschaftsgewinnen auf den Betriebsliegenschaften im Kanton St.Gallen verrechnet und die Beschwerdeführerin mit einem Reingewinn von Null und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1 303 000 veranlagt. Es war denn auch im gesamten Verfahren der Verwaltungsrekurskommission und des Verwaltungsgerichts nie die Rede davon, dass die Veranlagung des Kantons St.Gallen falsch sein oder eine Doppelbesteuerung bewirken könnte. Vor diesem Hintergrund führte das Bundesgericht aus, mit der Beschwerde gegen einen Entscheid ohne doppelbesteuerungsrechtlichen Bezug habe schon bisher der bereits rechtskräftige Entscheid eines anderen Kantons wegen Doppelbesteuerung nicht mehr angefochten werden können.¹⁰ Das sei in der Rechtsprechung in der Formulierung zum Ausdruck gekommen, dass die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung auch im Anschluss an die Geltend-

machung «des zweiten der einander allenfalls ausschliessenden Steueransprüche» («de la dernière prétention fiscale, qui, selon le recourant, constitue une double imposition») geführt werden kann.¹¹ An dieser Rechtsprechung ist gemäss Bundesgericht auch unter der neuen Verfahrensordnung des BGG festzuhalten. Im konkreten Fall stellte das Bundesgericht fest, es gebe keine Doppelbesteuerungsfrage, die der Kanton St.Gallen hätte behandeln oder anders behandeln müssen. Es sei daher nicht möglich, durch Anfechtung der sanktgallischen Veranlagung den Kompetenzkonflikt zwischen den übrigen Kantonen der materiellen Prüfung durch das Bundesgericht zuzuführen.

6 Keine Beschwer im zweitveranlagenden Kanton

Im Zusammenhang mit der Kritik an der durch das BGG neu eingeführten Regelung wurde in der Lehre insbesondere moniert, sie führe zu einem prozessualen Leerlauf, falls der Steuerpflichtige die Steuerhoheit oder die Steuerausscheidung des zuletzt veranlagenden oder zuletzt einen Steuerdomizil fallenden Kanton anerkenne.¹²

Dazu liesse sich folgendes Fallbeispiel vorstellen:

Der Steuerpflichtige A hat Wohnsitz im Kanton X; im Kanton Y befinden sich Sitz/Geschäftsstätte seiner Kollektivgesellschaft A & B. Die Kollektivgesellschaft A & B richtet A einen Lohn von Fr. 100 000 aus; zudem erhält er einen Gewinnanteil von Fr. 50 000.

Der Kanton X als erstveranlagender Kanton besteuert den gesamten von der Kollektivgesellschaft ausgerichteten Betrag, also Fr. 150 000. A lässt die Veranlagung rechtskräftig werden.

Zu einem späteren Zeitpunkt erlässt der zweitveranlagende Kanton Y eine Veranlagung für den Gewinnanteil von Fr. 50 000.

Daraufhin holt A bei einem Steuerfachmann Rat ein, welcher ihm erläutert, dass die Veranlagung des Kantons X die bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln verletze, währenddem die spätere Veranlagung des Kantons Y korrekt sei.

Das Bundesgericht hat für diese Konstellation festgehalten, dem Steuerpflichtigen werde keine andere Wahl blei-

8 Vgl. BGer 2C_112/2007, 11.9.2007, E. 1.3, StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3 = ZStP 2008, 20, in welchem auf das Begehren, die allfällig zurückzuerstattenden Steuern seien zu verzinsen, nicht eingetreten wurde, weil ein solcher Anspruch sich ausschliesslich nach kantonalem Recht richte und im bis dahin geführten Verfahren nicht Gegenstand eines Entscheides gewesen war.

9 BGE 131 I 249; 132 I 220.

10 BGer 2C_702/2008, 15.5.2009, StE 2010 A 24.5 Nr. 6 = StR 2009, 816, E. 4.2, auch zum Folgenden.

11 BGE 115 Ia 73 E. 2a; 114 Ia 317 E. 2a; 111 Ia 44 E. 1a; 104 Ia 256 E. 1; 98 Ia 86 E. 1; BGer 2P.289/2000, 8.1.2002, ASA 71 (2002/03), 416 E. 1a.

12 Vgl. MEIER/CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 139 f., insb. Abschn. 5.3.2.2.1.

ben, als den Instanzenzug im letzten Kanton zu durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu können. Dieser Rechtsmittelweg müsse dem doppelt Besteuereten trotz der Besonderheit der Konstellation offenstehen.¹³

6.1 Kognition

Die Bemerkung der Lehre, wonach dies zu einem prozessualen Leerlauf führe, gründet insbesondere in der Befürchtung, bei Anerkennung der Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton müsse das dortige Rechtsmittelverfahren in einen Nichteintretensentscheid münden: Bezüglich der Frage der Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton fehle es aufgrund der Anerkennung an einer Beschwer, weshalb ein Nichteintretensentscheid zu erfolgen habe; bezüglich der – bestrittenen – Veranlagung im erstveranlagenden Kanton dagegen seien die Rechtsmittelinstanzen des zweitveranlagenden Kantons nicht zuständig, weshalb auch diesbezüglich ein Nichteintretensentscheid zu erfolgen habe.¹⁴

Es liegt auf der Hand, dass bei einem solchen Verständnis das Erfordernis, im zweitveranlagenden Kanton das Rechtsmittelverfahren bis zum letztinstanzlichen Urteil durchlaufen zu müssen, als prozessualer Leerlauf zu bezeichnen wäre: Prüft die letzte kantonale Instanz die Angelegenheit materiell gar nicht, so ist aus bundesgerichtlicher Sicht mit dem Beharren auf deren Urteil als Voraussetzung für die Beschwerde an das Bundesgericht gar nichts gewonnen.

Das Bundesgericht hat dies erkannt und im Urteil 2C_243/2011 vom 1.5.2013 festgehalten, die bundesgerichtliche Vorinstanz habe bei Geltendmachung einer interkantonalen Doppelbesteuerung die Vorbringen des Steuerpflichtigen zu prüfen, auch wenn dieser den Standpunkt vertrete, die Veranlagung in dem Kanton, in welchem er das Verfahren führe, sei richtig und die Veranlagung eines andern Kantons verstosse gegen die doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen.¹⁵ Sie hat somit im Rahmen der Überprüfung der Korrektheit der Veranlagung des eigenen Kantons den hierfür massgeblichen Sachverhalt festzustellen und die erforderliche rechtliche Würdigung vorzunehmen und kann sich nicht etwa auf die Feststellung beschränken, mangels Beschwer im ei-

genen Kanton fehle es dem Beschwerdeführer an einem Rechtsschutzinteresse. Das Bundesgericht folgerte dies aus dem Grundsatz, dass die kantonalen Rechtsmittelbehörden die Rechtsmittelbefugnis nicht enger fassen dürfen als dies für die Beschwerde an das Bundesgericht vorgesehen ist¹⁶, in Verbindung mit der sich aus Art. 100 Abs. 5 BGG ergebenden Befugnis des Steuerpflichtigen, im Rahmen einer Doppelbesteuerungsbeschwerde an das Bundesgericht auch die bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons mitanzufechten.¹⁷

Nicht explizit geäussert hat sich das Bundesgericht zur Frage, welche Konsequenzen die genannte Verpflichtung des kantonalen Gerichts in Bezug auf das Dispositiv des zu fällenden Urteils hat. Es wäre vorstellbar, dass es die Veranlagung des eigenen Kantons bestätigt und die Unrechtmässigkeit der Veranlagung des andern Kantons feststellt – ohne allerdings die Kompetenz zu haben, dessen Veranlagung formell aufzuheben oder zu ändern – oder dass es die Veranlagung im eigenen Kanton aufhebt und diejenige des andern Kantons bestätigt.¹⁸ Ungeklärt bleibt bis anhin auch die Frage der Kostenfolgen, wenn die Veranlagung des eigenen Kantons bestätigt wird.

6.2 Novenverbot und Sachverhaltsbindung

Mit Urteil 2C_514/2008 vom 8.9.2009 hielt das Bundesgericht fest, die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) würden auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung gelten.¹⁹ Es begründete dies damit, die Vorschrift, wonach der kantonale Instanzenzug zumindest in einem Kanton durchlaufen werden muss, hätte keinen Sinn, wenn der Beschwerdeführer alle seine Behauptungen und Beweismittel auch noch im bundesgerichtlichen Verfahren vorbringen könnte.

Unter Berücksichtigung der vorstehend (Abschn. 6.1) dargelegten Klärung der Kognitionsfrage ergibt sich damit eine in sich geschlossene Konzeption, welche dem Anliegen der Entlastung des Bundesgerichts Rechnung zu tragen vermag, ohne Beschwerdeführern sinnlose prozessuale Verpflichtungen aufzuerlegen: Einerseits muss der Steuerpflichtige alle seine Vorbringen bereits vor der kantonalen Vorinstanz darlegen, andererseits wird die kantonale Vorinstanz dazu verpflichtet, diese Vorbringen auch tatsächlich zu prüfen.

13 Vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4.

14 Vgl. bezüglich Nichteintretensentscheid MEIER/CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 140; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2007, 121; DE VRIES REILINGH, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, 252; redaktionelle Bemerkung zu BGE 133 I 300, in: StR 2008, 35 f.

15 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.7.

16 Vgl. dazu BGer 1C_500/2009, 1.2.2010, E. 2.1; vgl. auch BGE 135 II 145 E. 5; EHRENZELLER, Art. 111 BGG N 5; BEUSCH/BROGER, § 43 N 22 ff.

17 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.7.

18 Auch Kombinationen sind denkbar, wenn in beiden Kantonen Korrekturen notwendig sind.

19 A.a.O. E. 3.1.

Was die Prüfungspflicht der kantonalen Vorinstanz anbelangt, ist ergänzend auf Art. 110 BGG hinzuweisen, welcher Folgendes bestimmt: «Soweit die Kantone nach diesem Gesetz als letzte kantonale Instanz ein Gericht einzusetzen haben, gewährleisten sie, dass dieses selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüft und das massgebende Recht von Amtes wegen anwendet.» Daraus folgt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass der Sachverhalt im gerichtlichen Verfahren zu erstellen ist, weshalb diesem Gericht auch neue Tatsachen und Beweismittel unterbreitet werden können.²⁰ Damit wird die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV umgesetzt, welche eine uneingeschränkte Sachverhalts- und Rechtskontrolle durch mindestens ein Gericht verlangt.²¹ Soweit daher aufgrund kantonalrechtlicher Vorschriften bei bloss einer richterlichen Instanz ein Novenverbot besteht – so beispielsweise in § 154 Abs. 2 VRG LU²² –, ist die entsprechende Bestimmung von den kantonalen Gerichtsinstanzen verfassungs- und bundesrechtskonform auszulegen, und mindestens eine richterliche Instanz hat ungeachtet des Wortlauts solcher Bestimmungen eine umfassende Prüfung des Sachverhaltes vorzunehmen.²³

Eine Ausnahme vom Novenverbot und der Sachverhaltsbindung besteht jedoch in Bezug auf die vom Doppelbesteuerungsverfahren im Rahmen des bundesgerichtlichen Verfahrens neu betroffenen Kantone. Für einen solchen Kanton gilt die Bindungswirkung nicht und er kann die Feststellungen der kantonalen Vorinstanz (des anderen Kantons) bestreiten. In diesem Fall kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und es ist auch das Novenverbot zu relativieren. Zu denken ist vor allem an den Fall, dass der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, zu denen sich der Beschwerdeführer noch nicht äussern konnte.²⁴

Diese letztgenannte Ausführung lenkt den Blick auf eine durch die neueste Rechtsprechung des Bundesgerichts – betreffend Prüfungspflicht der letzten kantonalen Instanz auch bei fehlender Betroffenheit im eigenen Kanton –

neu aufzuwerfende, vor kurzem allerdings teilweise beurteilte Frage: Nach Art. 111 DBG unterstützen sich die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe; sie erteilen den Steuerbehörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden die benötigten Auskünfte kostenlos und gewähren ihnen auf Verlangen Einsicht in amtliche Akten. Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen nach Art. 112 DBG den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist. Eine zu Art. 111 und 112 DBG analoge Bestimmung enthält das StHG in Art. 39 Abs. 2 (Amtshilfe unter Steuerbehörden) und Abs. 3 (Amtshilfe anderer Behörden).

Eine entsprechende Regelung für das Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung fehlt, weshalb man sich fragen könnte, inwieweit in solchen Verfahren eine Verpflichtung ausserkantonalen Behörden zur Amtshilfe besteht. Immerhin hat das Bundesgericht in einem neuesten Urteil vom 21.12.2012 für einen Fall interkantonaler Doppelbesteuerung bereits Feststellungen zur Zusammenarbeit der involvierten kantonalen Steuerverwaltungen getroffen und Folgendes ausgeführt²⁵: «Gestützt auf Art. 39 Abs. 2 und Art. 74 StHG legt Art. 2 Abs. 3 [V StHG] fest, die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons habe den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mitzuteilen.²⁶ Aufgrund dieser Meldepflicht kommt dem Hauptsteuerdomizil <faktisch eine Führungsrolle> zu.²⁷ Im heutigen, von elektronischer Datenverarbeitung und ebensolchen Kommunikationsmitteln geprägten Veranlagungsumfeld ist es gerade in einem Fall der ausserkantonalen selbständigen Erwerbstätigkeit angezeigt, schon vor Erlass der Veranlagungsverfügung den Kontakt zu suchen. Veranlagt der Kanton des Nebensteuerdomizils, noch ehe das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagungsverfügung erlassen hat, kann er dies praxisgemäss lediglich auf provisorischer Basis tun (vgl. zum Recht der direkten Bundessteuer Art. 162 DBG), ansonsten bei abweichender Veranlagung des Hauptsteuerdomizils die Möglichkeit der Nachsteuererhebung entfällt.²⁸ [...] Der im Kanton Obwalden ansässige Steuerpflichtige [ist]

20 BGE 135 II 369 E. 3.3; KÖLZ/BOSSHARDT/RÖHL, § 52 N 11; HERZOG, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege, 372; WOHLFART, Anforderungen der Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 98a OG an die kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetze, 1431.

21 BGer 2C_690/2010, 25.1.2011, E. 2.1 und BGer 2C_651/2008, 20.4.2009, E. 4.2.

22 Vgl. auch Art. 98 LPA VD; vgl. diesbezüglich auch AXELROUD, Nouvelle loi de procédure administrative dans le canton de Vaud, passim.

23 Vgl. die Vorgehensweise des Verwaltungsgerichts Luzern in diesem Sinne gemäss BGer 2C_690/2010, 25.1.2011, E. 2.1.

24 BGer 2C_514/2008, 8.9.2009, E. 3.1, und BGer 2C_230/2008, 27.8.2008, E. 1.3; s. auch BGE 133 I 300 E. 2.3; BGer 2C_175/2008, 22.8.2008, E. 1.2.

25 BGE 139 I 64 E. 3.6.

26 Vgl. zur interkantonalen Sitzverlegung einer juristischen Person BGer 2P.212/2004, 23.11.2004, StR 2005, 113, E. 3.2, und RtiD 2005 I, 689 [Zusammenfassung].

27 ZWEIFEL, Art. 39 StHG N 29.

28 BGer 2A.585/2005, 8.5.2006, StE 2007 B 97.41 Nr. 19, E. 3.4.2.

Alleinaktionär, einziges Mitglied des Verwaltungsrats und Arbeitnehmer einer Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft [...]. Gesellschafter und Gesellschaft sind, anders als bei ausserkantonaler selbständiger Erwerbstätigkeit, zwei verschiedene Steuer-subjekte.²⁹ Allein dies erfordert einen amtshilfeweisen Datenaustausch und legt es dem Grundsatz nach nahe, dass der Kanton der Ansässigkeit des Aktionärs (hier: Obwalden) die Veranlagungsarbeiten des Ansässigkeitskantons der Aktiengesellschaft abwartet oder zumindest im Auge behält. Dies alles erfordert einen intensiven Austausch der beiden Steuerverwaltungen. Ihnen kommt wechselseitig die Quasi-Funktion einer Leitbehörde zu. [...]»

Ungeklärt ist noch, inwieweit auch Steuerjustizbehörden Mitwirkungspflichten im anderen Kanton obliegen. Je nach Art und Umfang einer solchen Mitwirkungspflicht könnte eine Folge sein, dass die beteiligten Kantone sich bereits vollumfänglich im kantonalen Doppelbesteuerungsverfahren zu äussern haben, ungeachtet darum, wo dieses Verfahren geführt wird. Dies wiederum hätte wohl Auswirkungen mit Blick auf die bisherige Relativierung des Novenverbots im Verfahren vor Bundesgericht.

6.3 Rechtsmittelverfahren im erstveranlagenden Kanton?

Es stellt sich die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, welcher der Ansicht ist, die Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons sei korrekt, auch die Möglichkeit hat, gegen die – bereits rechtskräftige – Veranlagung im erstveranlagenden Kanton Rechtsmittel zu ergreifen, welche schliesslich den Weg ans Bundesgericht öffnen.³⁰

Gegen eine solche Möglichkeit könnte eingewendet werden, es sei für den Rechtsschutz des doppelt Besteuererten nicht unbedingt notwendig, dass er das Verfahren im erstveranlagenden Kanton führen kann; die Möglichkeit, das Verfahren im zweitveranlagenden Kanton zu führen, wäre dazu ausreichend. Dazu ist Folgendes zu bemerken:

- Steht lediglich der Weg im zweitveranlagenden Kanton offen, so zwingt man den Steuerpflichtigen, die Steuerbehörden und die Steuerjustiz dazu, sich mit einer Angelegenheit zu befassen, selbst wenn sie alle der Auffassung sind, im betreffenden Kanton gäbe es nichts zu beanstanden.
- Mehrere Kantone sehen in ihren steuerrechtlichen Bestimmungen für den Fall der Doppelbesteuerung

ausdrücklich eine Revision vor.³¹ In Rechtsprechung und Literatur wird postuliert, dass im Falle einer – sich nachträglich ergebenden aktuellen – Doppelbesteuerung ein solcher Revisionsanspruch auch ohne entsprechenden expliziten Revisionsgrund im Steuergesetz, gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV, besteht.³²

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_243/2011 vom 1.5.2013 auf die genannten kantonalen Bestimmungen und die angeführten Literaturmeinungen hingewiesen, im konkreten Fall aber die Frage offen gelassen, wie es sich damit verhält.³³ Es dürfte unbestritten sein, dass kantonale Verfahrensbestimmungen, welche eine Revisionsmöglichkeit im Falle einer Doppelbesteuerung einräumen, zulässig sind. Und es dürfte ebenfalls unbestritten sein, dass diese Regelungen mit der verfassungsmässigen bzw. bundesrechtlichen Konzeption in Übereinstimmung gebracht werden sollten, damit sich ein kohärentes System ergibt. Ungeprüft bleibt vorläufig, ob ein solcher Anspruch auch aus Art. 127 Abs. 3 BV direkt abgeleitet werden könnte.

Auch zu einem weiteren Vorschlag der Lehre hat das Bundesgericht bislang nicht Stellung genommen. Es wird postuliert, falls im erstveranlagenden Kanton nicht ein letztinstanzliches kantonales Urteil vorliege, sondern eine unterinstanzliche Verfügung oder ein unterinstanzlicher Rechtsmittelentscheid, so könne auch eine Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist, direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV, möglich sein. Ein solcher Anspruch könnte damit begründet werden, dass die vormalige Unkenntnis des kollidierenden – und nun nicht mehr bloss virtuell gegebenen, sondern nachträglich aktuell geltend gemachten – Steueranspruchs als erheblicher Grund qualifiziert wird, welcher die rechtzeitige Erhebung der Rechtsmittel verhinderte.^{34, 35}

31 So bspw. Art. 189 Abs. 1 lit. d StG AR; § 168 Abs. 1 lit. d StG LU; Art. 197 Abs. 1 lit. d StG SG; § 165 Abs. 1 lit. e StG SO; Art. 232 Abs. 1 lit. d StG TI. Vgl. CASANOVA, § 45 N 10; VALLENDER, Art. 51 StHG N 23.

32 In diesem Sinne Steuerrekurskommission II Zürich, 28.4.2009, StE 2010 B 97.11 Nr. 25 E. 3 a/bb und 3 b, mit Hinweis auf LOCHER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, 502 f.; ebenso LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 141; vgl. auch CASANOVA, § 45 N 10 f.; DE VRIES REILINGH, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, 252, spricht dagegen von Wiedererwägung.

33 BGer 2C_243/2011, 1.5.2013 (zur Publikation vorgesehen), E. 1.5.

34 Vgl. BEUSCH/BROGER, § 43 N 24 sowie § 44 N 24 ff.; a. M. Steuerrekurskommission II Zürich, 28.4.2009, StE 2010 B 97.11 Nr. 25, E. 3 a/bb.

35 Gegen diese Auffassung könnte eingewendet werden, dass sie der üblichen Konzeption der Fristwiederherstellung widerspricht, welche grundsätzlich voraussetzt, dass dem Beschwerdeführer keinerlei Versäumnis vorgeworfen werden kann. Der Umstand, dass die Doppelbesteuerung zumindest virtuell bestand und der Steuerpflichtige dennoch nichts

29 BGer 2A.775/2006, 18.6.2007, E. 1.2; BGer 2A.466/2006, 16.1.2007, E. 2.2.

30 Vgl. dazu Diagramm, Möglichkeiten 2a und 2b.

Schliesslich bestehen auch bezüglich der Folgen der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton und dem damit verbundenen (allenfalls: vorläufigen) Verzicht, ein eigenes Verfahren gegen den zweitveranlagenden Kanton zu führen, noch ungeklärte Fragen. Man könnte sich überlegen, ob dieser Verzicht als endgültige Anerkennung der Zweitveranlagung zu qualifizieren wäre, mit der Folge, dass eine Infragestellung dieser Zweitveranlagung inskünftig ausgeschlossen wäre. Gegen eine solche Annahme spricht, dass dadurch die Eröffnung des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton zu einer bloss fiktiven Möglichkeit würde: Kein Steuerpflichtiger – und erst recht kein seriöser Steuerberater – würde das Wagnis eingehen, gänzlich die Anfechtungsmöglichkeit betreffend die Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons vor dem Bundesgericht aus der Hand zu geben. Es kann nie vollständig ausgeschlossen werden, dass das Bundesgericht im Bereiche der interkantonalen Doppelbesteuerung seine Zuteilungs- und Ausscheidungsregeln anpasst oder ändert.³⁶ Würde ein Steuerberater dieser Möglichkeit nicht Rechnung tragen, so dürfte er sich wohl haftbar machen.³⁷ Aus diesem Grunde wird denn auch in aller Regel in Doppelbesteuerungsfällen zumindest mit Eventualbegründung auch eine Korrektur der Veranlagung des «anderen» Kantons beantragt.^{38, 39}

Angesichts dieser Interessenlage verlangt eine sachgerechte Konzeption daher, dass auch bei der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton die – allenfalls bloss eventualiter geltend gemachte – Anfechtung der Zweitveranlagung offen bleiben muss. Dem steht auch Art. 100 Abs. 5 BGG nicht entgegen, wonach bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann: Diese Bestimmung ist wohl bloss – aber immerhin – so zu verstehen, dass in einem Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid vorliegen muss. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass im zweitveranlagenden Kanton das Verfahren zwingend bis zu diesem letztinstanzlichen Entscheid geführt werden muss. Zu beachten ist allerdings, dass eine Bestätigung dieser Auffassung durch das Bundesgericht bis heute noch nicht vorliegt. Ferner ist zu beachten, dass die Feststellungen bezüglich Novenverbot und Bindung an den Sachverhalt auch bei der Wahl des Rechtsmittelweges im erstveranlagenden Kanton zum Tragen kommen. Das heisst, allfällige neue Vorbringen, welche sich erst daraus ergeben, dass die Zweitveranlagung vor dem Bundesgericht – allenfalls eventualiter – angefochten wird, sind ausgeschlossen.

7 Fazit

Das Bundesgericht hat einige der offenen verfahrensrechtlichen Fragen geklärt. Wird das Doppelbesteuerungsverfahren im zweitveranlagenden Kanton geführt, sind mit dem dargelegten Zusammenspiel von Novenverbot und Sachverhaltsbindung einerseits sowie Überprüfungsobliegenheit der kantonalen Rechtsmittelinstanz andererseits die Rollen und Aufgaben weitgehend geklärt. Soll das Verfahren im erstveranlagenden Kanton geführt werden, so bestehen – mangels einschlägiger Urteile des Bundesgerichts – noch Unsicherheiten. Einem Steuerpflichtigen oder einem Steuerberater, welcher in erster Linie das Verfahren im erstveranlagenden Kanton führen möchte, könnte deshalb allenfalls empfohlen werden, vorsichtshalber auch im zweitveranlagenden Kanton Rechtsmittel zu erheben und sogleich den Antrag auf Sistierung bis zur Verfahrenserledigung im erstveranlagenden Kanton zu stellen.

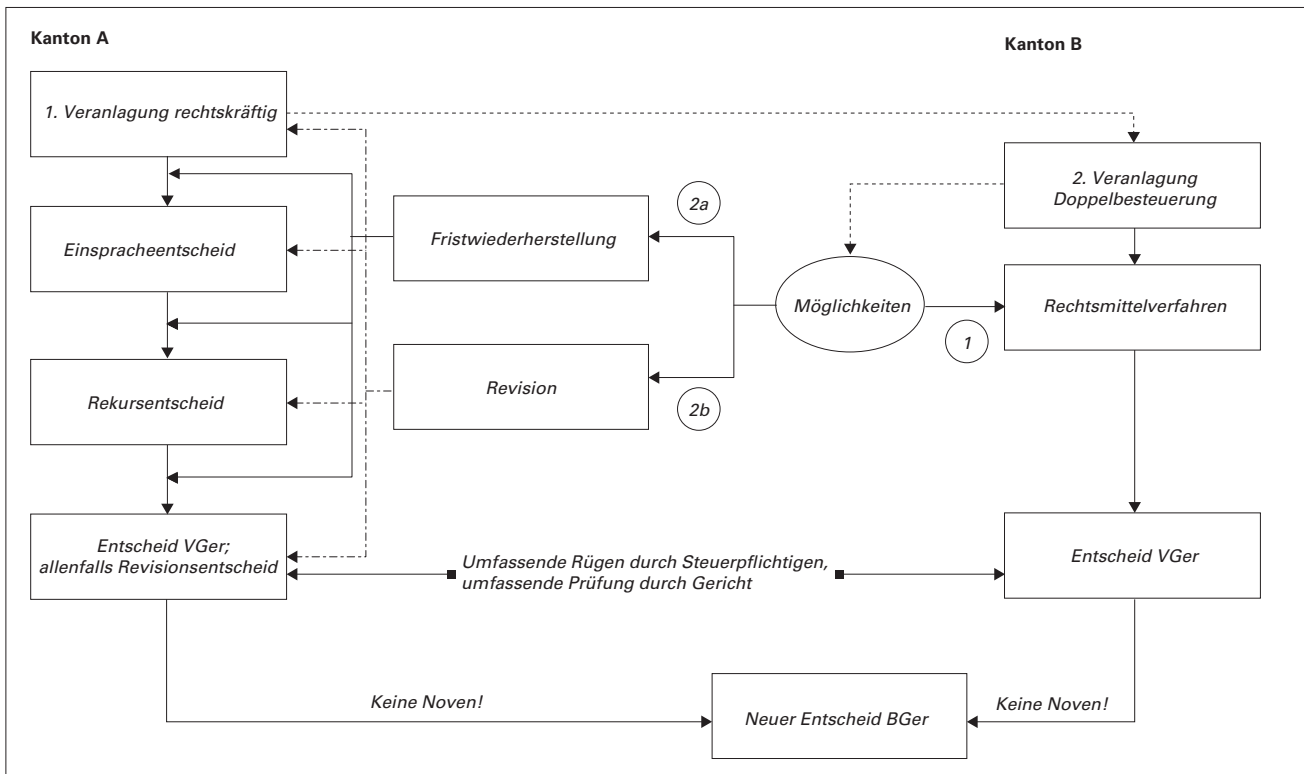
unternahm, könnte allenfalls als ein solches Versäumnis qualifiziert werden.

36 Vgl. als Beispiel aus jüngster Zeit die Änderung der Verrechnung von Verlustvorträgen mit Grundstückgewinnen, BGer 2C_689/2010, 4.4.2011.

37 Vgl. zur Haftung des Steuerberaters für mangelhafte Beratung (in einem anderen Kontext) ein neuestes Urteil des BGer 4A_64/2012, 6.12.2012, StR 2013, 305.

38 Zwar nimmt das Bundesgericht bisweilen in relativ weitgehender Interpretation der Rügen – vor allem bei Laienbeschwerden – an, es sei auch die Veranlagung im anderen Kanton mit angefochten, vgl. BGer 2C_918/2011, 12.4.2012, E. 1.4; BGer 2C_259/2009, 22.12.2009, E. 1.2; BGer 2C_230/2008, 27.8.2008, E. 1.2; BGer 2C_634/2007, 15.4.2008, E. 1.2. Auf eine solche entgegenkommende Interpretation sollte sich der Steuerpflichtige jedoch nicht verlassen; vgl. als Gegenbeispiele BGer 2C_446/2012, 16.1.2013, E. 4; BGer 2C_518/2011, 1.2.2012, E. 1.2; BGer 2C_199/2011, 14.11.2011, E. 1.2.

39 Ein befreundeter Anwalt/Steuerexperte hat den Autor darauf hingewiesen, dass vielfach von Doppelbesteuerung betroffene Klienten die Auffassung vertreten würden, es sei doch an den beteiligten Kantonen, sich über die Zuständigkeiten und Ausscheidungen zu einigen. Auch wenn natürlich in solchen Situationen die Steuerpflichtigen darauf hingewiesen werden müssen, dass diese Haltung in den Realitäten des doppelbesteuerungsrechtlichen Verfahrens ohne Erfolgsaussichten wäre, hat ihre Überlegung – im Sinne einer Wunschvorstellung – vieles für sich: Sollte es nicht in erster Linie die Aufgabe der zur richtigen Rechtsanwendung verpflichteten Verwaltungen sein, im Konfliktfalle die Lösung zu suchen (notabene auch über die Sprachgrenzen hinweg)? Diese Überlegung kann hier aber nicht vertieft werden.



Literatur

AXELROUD BUCHMANN DANIELLE, Nouvelle loi de procédure administrative dans le canton de Vaud. Réflexions à l'occasion de l'arrêt FI.2011.0042 rendu par le Tribunal cantonal vaudois le 27 août 2012, StR 2013, 532

BEUSCH MICHAEL/BROGER URBAN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantona-les Steuerrecht, Basel 2011

CASANOVA HUGO, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantona-les Steuerrecht, Basel 2011

DE VRIES REILINGH DANIEL, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem Bundesgerichtsgesetz, in: Beusch/ISIS), Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich u. a. 2009, 247

EHRENZELLER BERNHARD, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008

HERZOG RUTH, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege, Diss. Bern 1995

KÖLZ ALFRED/BOSSHARDT JÜRIG/RÖHL MARTIN, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999

MEIER ALFRED/CLAVADTSCHER DIEGO, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantona-

len Doppelbesteuerungsverbots. Gesetzgeberischer Handlungsbedarf nach der Inkraftsetzung des Bundesgerichtsgesetzes am 1.1.2007, FStR 2007, 135

SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2007, Bern 2008

LOCHER PETER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 2008/09, 497

– Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 3. A., Bern 2009

VALLENDER KLAUS A., in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

WOHLFART HEINER, Anforderungen der Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 98a OG an die kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetze, AJP 1995, 1421

ZWEIFEL MARTIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

Rechtsquellen

- BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- LPA VD, Loi sur la procédure administrative (du 28.10.2008), LOI 173.36
- OG, Bundesrechtspflegegesetz, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (vom 16.12.1943), BS 3, 531; in Kraft bis 31.12.2006 (aufgehoben durch Art. 131 Abs. 1 BGG)
- StG AR, Steuergesetz (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), Raccolta Leggi Ticino 10.2.1.1.
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- V StHG, Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (vom 9.3.2001), SR 642.141
- VRG LU, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (vom 3.7.1972), SRL 40

Materialien

- Botschaft BGG, Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202