



Interkantonale Doppelbesteuerung: Instanzenzug	BGG 82 ff. StHG 73
---	-------------------------------------

1. AUSGANGSLAGE

Auf den 1. Januar 2007 ist das Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG) in Kraft getreten. Dieses löst das bisherige Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) ab.

Unter dem bisherigen Recht musste bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung der kantonale Instanzenzug (Einsprache, Beschwerde ans Verwaltungsgericht) nicht ausgeschöpft werden (vgl. noch Art. 86 Abs. 2 OG). Eine Verfügung oder ein Einspracheentscheid konnte wegen interkantonaler Doppelbesteuerung direkt vor Bundesgericht angefochten werden; es brauchte kein Urteil des betreffenden Verwaltungsgerichts. Die 30-tägige Beschwerdefrist begann für diese Beschwerden nach Art. 89 Abs. 3 OG erst dann zu laufen, wenn der zweitverfügende Kanton gegenüber dem Steuerpflichtigen seinen Steueranspruch durch die Festsetzung des geforderten Steuerbetrages geltend gemacht hatte. Mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Verfügung des „zweiten“ Kantons konnte vor Bundesgericht zugleich die Verfügung des „ersten“ Kantons angefochten werden, auch wenn diese bereits rechtskräftig war. Allerdings musste die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots durch diesen anderen Kanton ausdrücklich gerügt werden¹.

Während also das OG für Beschwerden auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung noch eine Ausnahme vom Erfordernis der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs vorsah, enthält das Bundesgerichtsgesetz keine entsprechende Bestimmung mehr. Der Grund für diese Änderung liegt darin, dass das Bundesgericht nicht mehr als erste richterliche Instanz entscheiden soll².

In dieser Praxisfestlegung soll aufgezeigt werden, welchen Instanzenzug der Steuerpflichtige, der eine interkantonale Doppelbesteuerung rügen will, unter der Geltung des BGG einhalten muss.

2. BESCHWERDE IN ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN ANGELEGENHEITEN

2.1 Allgemeines

Mit dem Inkrafttreten des BGG wurden die komplizierten Beschwerdewege ans Bundesgericht wesentlich vereinfacht. So ist die Unterscheidung zwischen Verwaltungsge-

¹ Locher, Einführung, S. 167; Meier/Clavadetscher, S. 136 f.

² BBI 2001, S. 4325 f.

richtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde weggefallen. Die Funktionen der beiden Rechtsmittel sind weitgehend in der neuen **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**, der sog. **Einheitsbeschwerde**, vereinigt³.

Aufgrund der mit dem BGG geschaffenen Neuordnung der Bundesrechtspflege ist auch in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG das massgebende Rechtsmittel ans Bundesgericht. Unter den Beschwerdegründen nennt Art. 95 lit. e BGG ausdrücklich die Verletzung von interkantonalem Recht.

2.2 Anfechtungsobjekt

Nach Art. 82 lit. a BGG beurteilt das Bundesgericht Beschwerden gegen **Entscheide** in Angelegenheiten des **kantonalen öffentlichen Rechts**.

Als Entscheid i.S.v. Art. 82 lit. a BGG gelten in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen nicht nur **Urteile letzter kantonaler Rechtsmittelinstanzen** betreffend **Veranlagungsverfügungen**, sondern auch Urteile betreffend Feststellungsverfügungen über das Bestehen einer subjektiven Steuerpflicht (sog. **Steuerdomizilentscheide**)⁴.

In Streitfällen betreffend das Steuerdomizil kann der Steuerpflichtige von der Veranlagungsbehörde vorweg einen Entscheid über den Bestand der subjektiven Steuerpflicht verlangen (Art. 136 Abs. 1 StG)⁵. Gegen einen solchen Steuerdomizilentscheid sind zunächst die ordentlichen Rechtsmittel (d.h. im Kanton Graubünden Einsprache und anschliessend Beschwerde ans Verwaltungsgericht) zu erheben. Die Einheitsbeschwerde ans Bundesgericht kann auch in diesem Bereich erst gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen geführt werden (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG; vgl. nachfolgend Ziff. 2.3).

2.3 Vorinstanzen

Gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur zulässig gegen Entscheide **letzter kantonaler Instanzen** (Verwaltungsgericht). Im Gegensatz zum OG enthält das BGG keine Ausnahmebestimmung, wonach der kantonale Instanzenzug bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung nicht ausgeschöpft werden muss (vgl. Ziff. 1). Es handelt sich dabei nicht um eine Lücke, vielmehr entspricht der Verzicht auf eine solche Ausnahmeregel einer bewussten gesetzgeberischen Entscheidung⁶.

³ Vgl. dazu auch die Praxisfestlegung StHG-73-01.doc.

⁴ BGE 133 I 300 E. 2.4, 2C_346/2007; Locher, ASA, S. 500.

⁵ Locher, ASA, S. 500.

⁶ BBI 2001, S. 4326; BGer 20.9.2007, 2C_502/2007; BGer 12.9.2007, in: StR 2007, S. 938, 2C_463/2007.

Es genügt, wenn der Pflichtige bloss **in einem der vom Doppelbesteuerungskonflikt betroffenen Kantone den Instanzenzug durchläuft** und einen letztinstanzlichen Entscheid erwirkt⁷.

Unproblematisch ist diese Vorgehensweise, wenn der Pflichtige mit der Haltung des **zweitveranlagenden** Kantons nicht einverstanden ist. Dann kann er gegen den letztinstanzlichen Entscheid in diesem Kanton Einheitsbeschwerde vor Bundesgericht führen und dabei auch die Veranlagungsverfügung des erstverfügenden Kantons anfechten für den Fall, dass das Bundesgericht die Auffassung des Zweitkantons schützt⁸.

Beispiel:

⇒ Der Steuerpflichtige X ist in Chur, wo sich sein Arbeitsort befindet, seit Längerem als Wochenaufenthalter angemeldet. Das Steuerdomizil von X befand sich bisher in Wil im Kanton SG, wo er für die Steuerperiode 2007 bereits rechtskräftig veranlagt wurde. Die Stadt Chur bzw. die Steuerverwaltung GR vertreten nun die Auffassung, dass sich der Lebensmittelpunkt und damit auch der steuerrechtliche Wohnsitz von X ab der Steuerperiode 2007 in Chur befindet, weshalb die kantonale Steuerverwaltung GR gegenüber X einen Steuerdomizilscheid erlässt (Feststellung der Steuerpflicht im Kanton GR ab 1. Januar 2007).

Wenn X der Auffassung ist, die Besteuerung durch den Kanton SG sei korrekt, so kann er sich gegen die von der Steuerverwaltung GR erlassene Feststellungsverfügung zur Wehr setzen, indem er im Kanton GR den Instanzenzug durchläuft. Gegen die Feststellungsverfügung ist somit zunächst Einsprache bei der Steuerverwaltung zu erheben (vgl. StG 136 II), gegen einen abweisenden Einspracheentscheid Beschwerde an das Verwaltungsgericht (StG 139 I) und gegen die Abweisung der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht (BGG 82 ff.).

Probleme entstehen für den Pflichtigen insbesondere dann, wenn er die Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons als korrekt beurteilt. Mittels Einsprache und Beschwerde kann auf kantonaler Ebene nur diese Verfügung angefochten werden. Die zuständigen kantonalen Instanzen können die Verfügung des erstveranlagenden Kantons nicht prüfen und nicht aufheben. Der Pflichtige muss, um überhaupt legitimiert zu sein, die als korrekt beurteilte Verfügung anfechten und dann vor BGer ein **neues Rechtsbegehren** stellen und die (rechtskräftige) **Veranlagung des erstveranlagenden Kantons anfechten**⁹.

⁷ BBI 2001, S. 4326; Meier/Clavadetscher, S. 138; Beusch, S. 258.

⁸ BGE 133 I 300, E. 2.4, 2C_346/2007; Locher, ASA, S. 502. Zur Frage, ob es reicht, wenn der Steuerpflichtige gegen den erstveranlagenden Kanton vor Bundesgericht "implizit" Beschwerde miterhebt, vgl. BGer 27.8.2008, in: StR 2009, S. 303 und 307, 2C_230/2008.

⁹ Meier/Clavadetscher, S. 139; BGE 133 I 300 E. 2.4, 2C_346/2007; BGer 20.9.2007, 2C_502/2007. Locher, ASA, S. 502, schlägt für diese Konstellation einen anderen Lösungsansatz vor, der vorsieht, dass der Pflichtige im erstveranlagenden Kanton ein Revisionsgesuch einreicht, um dann in diesem Kanton einen letztinstanzlichen Entscheid zu erwirken, der mit der Einheitsbeschwerde anfechtbar wäre.

Beispiel:

- ⇒ Z ist Eigentümer eines Ferienhauses in der Gemeinde Arosa und damit im Kanton GR beschränkt steuerpflichtig (StG 7 I lit. c). Sein Hauptsteuerdomizil befindet sich in Wollerau im Kanton SZ. Z wird im Kanton GR gestützt auf eine Kopie seiner im Kanton SZ eingereichten Steuererklärung veranlagt. Die Veranlagungsverfügung erwächst unangefochten in Rechtskraft. Die Steuerverwaltung des Kantons SZ weicht im Rahmen ihrer Veranlagung von Z von den Ausscheidungsfaktoren des Kantons GR ab, woraus eine Doppelbesteuerung von Z resultiert. Z ist mit der Veranlagungsverfügung des Kantons SZ einverstanden.

Auch wenn Z mit der Veranlagungsverfügung des Kantons SZ einverstanden ist, bleibt ihm nichts anderes übrig, als dennoch diese Veranlagungsverfügung mittels Einsprache anzufechten und die Anpassung der Ausscheidungsfaktoren zu verlangen. Gegen einen ablehnenden Einspracheentscheid der Steuerverwaltung SZ muss Z Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons SZ ergreifen. Die Abweisung der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht SZ wiederum ist mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht anzufechten. Vor Bundesgericht muss Z nun aber sein Rechtsbegehren ändern und die Aufhebung bzw. Anpassung der (rechtskräftigen) Veranlagungsverfügung des Kantons GR verlangen¹⁰.

Die Rechtsmittelregelung von Art. 86 BGG führt somit insgesamt zu einer Erschwerung des Rechtsschutzes für den mehrfach Besteuererten¹¹.

2.4 Streitgegenstand (Novenverbot)

Nach Art. 99 Abs. 2 BGG sind **neue Begehren** vor Bundesgericht nicht zulässig. Damit ist der sog. Streitgegenstand angesprochen¹². Wenn erstmals vor Bundesgericht auch die Verfügung des erstveranlagenden Kantons angefochten wird, liegt an sich eine Erweiterung des Streitgegenstandes vor. Vor kantonalen Instanzen ist es nämlich nicht möglich zu rügen, eine Verfügung oder ein Entscheid eines anderen Kantons verstossen gegen das Doppelbesteuerungsverbot. Diese Rüge kann nur und erstmals vor Bundesgericht erhoben werden¹³.

Das OG sah eine Art. 99 Abs. 2 BGG entsprechende Einschränkung nicht vor. Es war deshalb zulässig, dass erstmals vor Bundesgericht das Haupt- oder Eventualbegehren gestellt wurde, die Verfügung des erstverfügenden Kantons sei aufzuheben. Dies muss weiterhin gelten, soweit mit der Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten die Veranlagung des ersten Kantons angefochten wird. Das in Art. 99 Abs. 2

¹⁰ Die Steuerverwaltung GR würde allerdings nach Vorliegen der Veranlagungsverfügung des Kantons SZ auf eine Einsprache gegen die rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons GR eintreten. Diese in Anbetracht von aOG 86 II entwickelte und vom Verwaltungsgericht in VGE 253/89 geschützte Praxis wird auch unter der Geltung des BGG beibehalten.

¹¹ Das Rechtsmittelverfahren verlängert sich und wird für den Pflichtigen teurer.

¹² Dieser umfasst das durch die ursprüngliche Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieses angefochten ist. Der Streitgegenstand bestimmt und begrenzt m.a.W. das Prozessthema.

¹³ Locher, ASA, S. 512; Meier/Clavadetscher, S. 140; Zimmermann, S. 4.

BGG enthaltene **Novenverbot** ist deshalb nach Ansicht von Lehre¹⁴ und Rechtsprechung¹⁵ in Doppelbesteuerungsverfahren zu **relativieren**.

2.5 Beschwerdelegitimation

Gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer

- vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat;
- durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und
- ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat;

Zur Einheitsbeschwerde legitimiert ist somit, wer durch den angefochtenen Hoheitsakt **formell und materiell beschwert** ist. Dies dürfte auf den Steuerpflichtigen, der eine interkantonale Doppelbesteuerung rügt, in aller Regel zutreffen¹⁶.

Aufgrund von Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG sind zur Einheitsbeschwerde aber auch Behörden berechtigt, denen ein anderes Bundesgesetz dieses Recht einräumt. Diese Bestimmung wird konkretisiert durch Art. 73 Abs. 2 StHG. Danach kann die nach kantonalen Recht zuständige Behörde gegen Urteile letzter kantonalen Instanzen Einheitsbeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten führen und eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots rügen¹⁷. Die **kantonalen Steuerverwaltungen** sind somit ebenfalls **beschwerdelegitimiert**, soweit sich die Beschwerde gegen den im eigenen Kanton ergangenen letztinstanzlichen Entscheid richtet. Zur Einheitsbeschwerde legitimiert ist auch die ESTV (vgl. Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 2 StHG).

2.6 Beschwerdefrist

Gemäss Art. 100 Abs. 1 BGG beträgt die Beschwerdefrist **30 Tage** nach Eröffnung der vollständigen Ausfertigung des vorinstanzlichen Entscheids.

Bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte (und damit in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen) beginnt die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG).

Diese Bestimmung würde bei einer streng wörtlichen Auslegung darauf hinauslaufen, dass in beiden Kantonen letztinstanzliche Entscheide vorliegen müssen, bevor (innert der 30-tägigen Beschwerdefrist) eine Anfechtung beim Bundesgericht möglich ist. Eine

¹⁴ Meier/Clavadetscher, S. 140; Locher, ASA, S. 512.

¹⁵ BGE 133 I 300 E. 2.3, 2C_346/2007.

¹⁶ Locher, ASA, S. 504, .

¹⁷ BGE 134 I 303 E. 1.2, 2C_537/2007.

solche Auslegung entspricht jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers. Dieser nimmt an, dass eine von einer interkantonalen Doppelbesteuerung betroffene Person die Sache ans Bundesgericht weiterziehen kann, **sobald ein Kanton einen letztinstanzlichen Entscheid gefällt hat**. Die letztinstanzlichen Entscheide der übrigen involvierten Kantone muss sie nicht abwarten¹⁸.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Aufgrund der mit dem BGG geschaffenen Neuordnung der Bundesrechtspflege ist auch in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG das massgebende Rechtsmittel ans Bundesgericht. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist nur zulässig gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen. In interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen muss der Pflichtige somit zumindest in einem der vom Doppelbesteuerungskonflikt betroffenen Kantone den Instanzenzug durchlaufen und einen letztinstanzlichen Entscheid, d.h. ein Urteil des Verwaltungsgerichts erwirken, bevor er mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gelangen kann. Dabei ist es auch zulässig, dass erstmals vor Bundesgericht die (bereits rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des erstveranlagenden Kantons angefochten wird.

4. LITERATUR

Beusch Michael, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2006/4, S. 249 ff.

Locher Peter, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, in: ASA 77, S. 497 ff. (zitiert: Locher, ASA)

Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2.A., Bern 2003 (zitiert: Locher, Einführung)

Meier Alfred / Clavadetscher Diego, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, in: IFF Forum für Steuerrecht 2007/4, S. 135 ff.

Zimmermann Markus, Der Rechtsschutz im Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung unter der Geltung des BGG, Jusletter vom 14.4.2008, S. 1 ff.

¹⁸ BBI 2001, S. 4326; Zimmermann, S. 5.