

Verletzung des Doppelbesteuerungsrechtes

1. Allgemeines

Entscheide über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit oder eine unzulässige Doppelbesteuerung (vgl. StP 2 Nr. 1) können einerseits mit den kantonalen Rechtsmitteln und andererseits mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Artikel 82ff. BGG beim Bundesgericht angefochten werden.

2. Kantonale Rechtsmittel

Entscheide über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit oder im Veranlagungsverfahren getroffene Entscheide können von den Steuerpflichtigen grundsätzlich mit den kantonalen Rechtsmitteln (vgl. StP 164 Nr. 1 ff.) wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsrecht angefochten werden. In solchen Fällen wird das im betreffenden Kanton geltende Verfahrensrecht angewendet.

3. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

3.1. Voraussetzungen

Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte beginnt die 30-tägige Beschwerdefrist von Artikel 100 Absatz 1 BGG 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).

Deshalb muss mindestens ein Entscheid einer letzten kantonalen Instanz im Sinn von Artikel 86 Absatz 1 Bst. d BGG vorliegen, was die Ausschöpfung mindestens eines kantonalen Instanzenzuges bedeutet (siehe auch BGE 2C 502/2007).

Danach kann der letztinstanzliche Entscheid dieses Kantons sowie die allenfalls bereits rechtskräftige Verfügung des anderen am Doppelbesteuerungskonflikt beteiligten Kantons mit Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.

„Die Rechtsmittelregelung des Bundesgerichtsgesetzes mag den Rechtsschutz für den mehrfach Besteuereten erschweren, so insbesondere dann, wenn er die Besteuerung durch den zuletzt tätig werdenden Kanton anerkennen will. Es wird ihm in diesem Fall nichts anderes übrig bleiben, als den Instanzenzug in diesem Kanton zu durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu können. Dieser Rechtsmittelweg muss dem doppelt Besteuereten trotz der Besonderheit der Konstellation (s. ALFRED MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2006, S. 139) offen stehen (BGE 2C_502/2007).“

Aufgrund des letztinstanzlichen Entscheids eines beteiligten Kantons kann eine bereits rechtskräftige, aber fehlerhafte Veranlagung eines anderen beteiligten Kantons nicht mit dem Verweis auf Doppelbesteuerung angefochten werden, sofern darin die interkantonalen Zuteilungsnormen nicht verletzt wurden (z.B. ungerechtfertigterweise gekürzter Berufskostenabzug, der keinen unmittelbaren Bezug zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht aufweist).

3.2. Rückerstattungspflicht

Wenn das Bundesgericht die Doppelbesteuerungsbeschwerde gutheisst, wird der Kanton, der das Doppelbesteuerungsrecht verletzt hat, zur Rückerstattung der zuviel erhobenen Steuern verpflichtet.

Das Bundesgericht kann die Rückerstattung jedoch nur anordnen, wenn bei Kenntnis des konkurrenzierenden Steueranspruchs die Steuer unfreiwillig oder unter ausdrücklichem Protest oder Vorbehalt bezahlt worden ist. In solchen Fällen entscheidet das geltende kantonale Recht darüber, ob eine Rückerstattung möglich ist.

3.3. Verwirkung des Beschwerderechts

In folgenden Fällen verwirkt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Beschwerderecht an das Bundesgericht:

- Anerkennung der Steuerpflicht in einem Kanton trotz Kenntnis des konkurrenzierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons. Dies erfolgt durch ausdrückliche oder stillschweigende Anerkennung der Veranlagung (z.B. Unterlassung einer Einsprache, vorbehaltlose Selbsttaxation);
- vorbehaltlose Zahlung einer Steuerschuld in Kenntnis des konkurrenzierenden Steueranspruches eines anderen Kantons;
- Ermessensveranlagung aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren.

Die Verwirkung wird nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern nur auf Antrag des betroffenen Kantons (BGE 2C_27/2009, Erw. 1.2. m.w.H.).

4. Verwirkung des kantonalen Steueranspruchs

Ein Kanton, dem die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen bekannt sind oder bekannt sein müssten, verwirkt unter folgenden zwei Voraussetzungen das Recht auf Besteuerung:

- wenn der Kanton mit der Geltendmachung des Steueranspruches ungebührlich lange zuwartet;
- wenn bei Gutheissung des nachträglich erhobenen Steueranspruches ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die dieser formell ordnungsgemäss in guten Treuen und in Unkenntnis des konkurrenzierenden Steueranspruches bezogen hat.

Die Unkenntnis des konkurrenzierenden Steueranspruches genügt als solches nicht. Die Verwirkung tritt nur ein, wenn der Kanton den konkurrenzierenden Anspruch bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt nicht hätte kennen müssen oder kennen können.

Eine übermässige Verzögerung des Steuerverfahrens liegt bei periodischen Steuern in der Regel vor, wenn der Anspruch nicht innerhalb von zwei Jahren gestellt wird. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung müssen die Kantone im System der jährlichen Postnumerando-Besteuerung ihre Ansprüche in demjenigen Jahr geltend machen, welches auf die Veranlagungsperiode folgt – und nicht mehr in demjenigen Jahr, welches auf die Steuerperiode folgt, ansonsten sie ihre Ansprüche verwirken (BGE 132 I 29).

Der Einwand, der Kanton habe seinen Steueranspruch wegen verspäteter Geltendmachung verwirkt, kann nach konstanter Praxis des Bundesgerichts nur von anderen Kantonen, nicht aber vom Steuerpflichtigen erhoben werden (BGE 123 I 267).