

## **BGE 151 II 657**

Bundesgericht (BGE), 2025-04-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_151 II 657](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151_II_657)

FR: ATF 151 II 657

IT: DTF 151 II 657

### **Regeste**

Regeste Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 92 f. BGG; Anfechtung von nicht letztinstanzlichen kantonalen Entscheiden in Doppelbesteuerungssachen; Wirkungen von formell rechtskräftigen Steuerdomizilentscheiden. Gegen nicht letztinstanzliche kantonale Veranlagungsentscheide kann die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur erhoben werden, wenn sie zusammen mit einem letztinstanzlichen Entscheid eines anderen Kantons angefochten werden, der sich wenigstens vorfrageweise zu den relevanten doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen äussert und tatsächliche Feststellungen dazu enthält, sodass das Bundesgericht die kantonalen Steueransprüche überprüfen kann (E. 1.3.2). Ein positiver Steuerdomizilentscheid, mit dem ein Kanton seine Steuerhoheit feststellt, ist ein Vor- oder Zwischenentscheid über die Zuständigkeit (Art. 92 BGG): Ficht die steuerpflichtige Person ihn nicht an, verwirkt sie die prozessuale Einrede der Unzuständigkeit (E. 2). Er entfaltet aber keine materielle Rechtskraft und bindet das Bundesgericht in der Beurteilung auf der materiell-rechtlichen Ebene nicht (Praxisänderung; E. 3 und 4).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

(...)

#### **E. 1.3.1**

Angefochten ist das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 12. Januar 2022. Damit liegt hinsichtlich des Kantons Zürich rein formell betrachtet ein Anfechtungsobjekt vor, das den Anforderungen von Art. 86 Abs. 1 lit. d ( BGE 143 III 290 E. 1.1; BGE 134 III 524 E. 1.3) und Art. 86 Abs. 2 BGG ( BGE 147 I 333 E. 1.7.2; BGE 147 II 300 E. 1) genügt.

#### **E. 1.3.2**

Zu beachten ist hier allerdings, dass das Steueramt des Kantons Zürich auf die Einsprache der Steuerpflichtigen nicht eingetreten war. Das Verwaltungsgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Streitgegenstand in der Folge auf die Eintretensfrage beschränkt war. Es hat wie vor ihm bereits das Steuerrekursgericht den Nichteintretensentscheid geschützt, auch wenn es dafür eine andere Begründung gegeben hat als das Steueramt. Es liegt dem Bundesgericht aktuell mithin kein kantonal letztinstanzlicher Entscheid vor, BGE 151 II 657 S. 662 der sich wenigstens vorfrageweise über die subjektive Steuerpflicht und das Steuerdomizil der Steuerpflichtigen ausspricht und tatsächliche Feststellungen dazu enthält. Unter diesen Umständen kann die inhaltliche Richtigkeit der Veranlagungen des Kantons Zürich vorerst nicht beurteilt werden ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 139 II 373 E. 1.7). Folglich ist es derzeit auch nicht angezeigt, in Bezug auf die Veranlagungsverfügungen des

Kantons Luzern auf das Erfordernis der kantonalen Letztinstanzlichkeit zu verzichten. Die Eventualanträge der Steuerpflichtigen gegen den Kanton Luzern erweisen sich deshalb als unzulässig. Darauf ist nicht einzutreten. Nicht einzugehen ist in diesem Verfahrensstadium damit auch auf die vom Kanton Luzern gegenüber dem Kanton Zürich erhobene Verwirkungseinrede. (...)

## **E. 2**

Das Steueramt des Kantons Zürich hat mit Verfügung vom 31. Januar 2020 die Steuerhoheit des Kantons Zürich festgestellt, weil die Steuerpflichtige ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Alleingeschafters gehabt habe. Es hat dies mit rechtskräftigem Einspracheentscheid vom 15. Mai 2020 bestätigt (Sachverhalt Bst. A.c). Die Vorinstanz hat aus diesem formell rechtskräftigen Entscheid geschlossen, dass das Steueramt zu Recht nicht auf die Einsprache der Steuerpflichtigen gegen die Veranlagungsverfügung eingetreten sei, weil eine abgeurteilte Sache ("res iudicata") vorliege. Das Steueramt des Kantons Zürich ist überdies der Ansicht, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung und die Steuerhoheit des Kantons Zürich auch für das Bundesgericht verbindlich beurteilt seien.

### **E. 2.1**

Die Steuerbehörde eines Kantons muss in einem Feststellungsentscheid über die Steuerhoheit des Kantons befinden (sog. Steuerdomizil- oder Steuerhoheitsentscheid), wenn die zur Veranlagung herangezogene Person geltend macht, sie unterliege nicht seiner, sondern der Steuerhoheit eines anderen Kantons. Das hat das Bundesgericht aus Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV ) und den daraus gewonnenen Doppelbesteuerungsgrundsätzen abgeleitet. Zusammen mit den (harmonisierten) Bestimmungen des kantonalen Steuerrechts über die subjektive Steuerpflicht ( Art. 3 ff. und 20 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] ) grenzen diese Grundsätze den territorialen Geltungsbereich der kantonalen Steuerrechte auch im Bereich des formellen Rechts untereinander ab. Sie untersagen den Kantonen deshalb nicht nur, BGE 151 II 657 S. 663 Personen, die nicht ihrer, sondern der Steuerhoheit eines anderen Kantons unterstehen, mit einer Steuer zu belegen, sondern auch, solche Personen in ein Veranlagungsverfahren einzubeziehen, in welchem diese Auskünfte über ihre Steuerfaktoren erteilen müssen (vgl. grundlegend BGE 62 I 74 E. 3 ; 60 I 342 E. 2; vgl. zuletzt BGE 150 II 244 E. 4.3.3; BGE 137 I 273 E. 3.3.2). Der verfahrensrechtliche Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid besteht unabhängig davon, ob der Kanton ein Steuerdomizilverfahren kennt oder nicht ( BGE 137 I 273 E. 3.3.2 ; 62 I 74 E. 3). Hingegen entfällt er nach der Rechtsprechung und darf der Kanton direkt zur Veranlagung schreiten, wenn das Bundesgericht bereits in einem früheren Verfahren bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Veranlagungskantons bejaht hat (vgl. BGE 123 I 289 E. 1a; BGE 115 Ia 73 E. 3 ; 62 I 74 E. 3). Keinen Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid haben steuerpflichtige Personen nach der Rechtsprechung ausserdem, wenn sie nicht den Bestand der Steuerpflicht, sondern nur ihren Umfang bestreiten, zumal sie bei beschränkter Steuerpflicht ebenfalls ein Veranlagungsverfahren erdulden und daran umfassend mitwirken müssen (vgl. Urteile 2C\_864/2021 vom 7. Juli 2022 E. 5.2; 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 1.3.1; 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 E. 4.1.5 und 9.1, in: StE 2019 B 11.3 Nr. 30, StR 74/2019 S. 53; 2C\_396/2011 vom 26. April 2012 E. 3.2.3, in: StE 2012 A 24.1 Nr. 7; vgl. auch MAYHALL-MANNHART/BEUSCH, in: Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 40 Rz. 17; MARTIN ZWEIFEL UND ANDERE, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 21 Rz. 9).

### **E. 2.2**

Zur Frage, welche Wirkungen ein (formell) rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid für das Veranlagungsverfahren entfaltet, besteht eine langjährige Rechtsprechung, die das Bundesgericht zuletzt in BGE 123 I 289 amtlich publiziert hat (vgl. auch BGE 115 Ia 73 E. 3 ; 73 I 220 S. 222 f.; Urteil 2P.123/1991 vom 29. Juni 1992 E. 2a, in: ASA 61 S. 678). Es erwog damals Folgendes: "Ist der Vorentscheid über den steuerrechtlichen Wohnsitz nach kantonalem Recht in Rechtskraft erwachsen, kann darauf im nachfolgenden Veranlagungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde im weiteren Veranlagungsverfahren können nur neue, noch nicht beurteilte Fragen des Doppelbesteuerungsrechts überprüft werden. Soweit die steuerpflichtige Person in der staatsrechtlichen Beschwerde gegen die Veranlagung die im Vorentscheid bzw. im Steuerdomizilverfahren bereits rechtskräftig BGE 151 II 657 S. 664 beurteilte Frage des Steuerwohnsitzes wieder aufgreift, kann darauf demnach nicht eingetreten werden" ( BGE 123 I 289 E. 1a). Diese Rechtsprechung behielt der steuerpflichtigen Person allerdings gestützt auf Art. 6 lit. c des Konkordats vom 28. Oktober 1971 über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlichrechtlicher Ansprüche (AS 1972 153; vgl. zuvor Art. 4 des Konkordats vom 18. Februar 1911 betreffend die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche [BS 3 80] i.V.m. aArt. 81 Abs. 2 SchKG) das Recht vor, die Unzuständigkeit - also die fehlende Steuerhoheit - im Rechtsöffnungsverfahren einredeweise geltend zu machen und auf diesem Weg schliesslich an das Bundesgericht zu gelangen, sofern sie an ihrem Betreuungsort (v.a. Wohnsitz- oder Sitzkanton; Art. 46 Abs. 1 und 2 SchKG ) von einem anderen Kanton betrieben wurde (vgl. BGE 73 I 220 S. 222 f. mit Hinweis auf BGE 59 I 24 E. 1 ; offengelassen in BGE 115 Ia 212 E. 2c; vgl. auch BGE 88 I 260 E. 1 ; 62 I 74 E. 3).

### **E. 2.3**

Wenn die Rechtsprechung zuliess, dass die Zuständigkeit des veranlagenden Kantons unter bestimmten Umständen im Rechtsöffnungsverfahren bestritten und schliesslich vom Bundesgericht überprüft werden konnte, lässt sich nicht sagen, dass formell rechtskräftigen - d.h. nicht fristgerecht angefochtenen - Steuerdomizilentscheiden kantonaler Instanzen materielle Rechtskraft zuerkannt wurde. Denn materielle Rechtskraft bedeutet nach der Rechtsprechung, dass der formell rechtskräftige Entscheid in jedem späteren Verfahren mit denselben Parteien verbindlich ist (vgl. BGE 149 V 169 E. 5.3.1; BGE 145 III 143 E. 5.1; BGE 139 III 126 E. 3.1). In positiver Hinsicht bindet die materielle Rechtskraft das Gericht in einem späteren Prozess an alles, was im Urteilsdispositiv des früheren Prozesses festgestellt wurde (sog. Bindungs- oder Präjudizialitätswirkung). In negativer Hinsicht verbietet die materielle Rechtskraft jedem späteren Gericht, auf eine Sache einzutreten, deren Streitgegenstand mit der rechtskräftig beurteilten Sache identisch ist ("res iudicata"; sog. Ausschlusswirkung; BGE 150 I 195 E. 6.3; BGE 142 III 210 E. 2 und 2.1). Materieller Rechtskraft sind nur Entscheide zugänglich, die das Verfahren in der Hauptsache aus prozessualen oder materiellen Gründen ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide; vgl. Art. 90 BGG ; BGE 149 II 170 E. 1.2; BGE 146 I 36 E. 2.2), wobei Entscheide in der Sache (Sachentscheide bzw. Urteile) zumindest im Vordergrund stehen (vgl. BGE 150 II 566 E. 2.6; vgl. zur Rechtskraft von Nichteintretensentscheiden BGE 149 V 169 E. 5.3.2; BGE 151 II 657 S. 665 BGE 138 III 471 E. 6; vgl. auch Art. 48 Abs. 1 OG

[BS 3 544], der für die Qualifikation als Endentscheid gerade die materielle Rechtskraft voraussetzte; vgl. dazu BGE 138 III 728 E. 2.3; BGE 132 III 785 E. 2; BGE 131 III 667 E. 1.1; BGE 127 III 474 E. 1a; BGE 120 II 352 E. 1b; vgl. ausserdem zur geringeren Rechtsbeständigkeit von Verfügungen im Vergleich zu Urteilen im übrigen öffentlichen Recht Urteil BGE 150 I 195 E. 6.3).

#### **E. 2.4**

Mit dem Steuerdomizilentscheid befindet die Steuerbehörde über die Steuerhoheit des Kantons und damit über ihre eigene Veranlagungszuständigkeit (vgl. BGE 150 II 244 E. 4.3.3 und 6.1). Für den Steuerdomizilentscheid ist im Bereich der kantonalen Steuern dieselbe Behörde zuständig wie für die Veranlagung (vgl. zur abweichenden Rechtslage bei der direkten Bundessteuer BGE 150 II 244 E. 4.1). Ein Steuerdomizilentscheid ergeht immer im Hinblick auf ein Veranlagungsverfahren für eine oder mehrere Steuerperioden. Wenn die Steuerbehörde gar nicht gedenkt, die steuerpflichtige Person zu veranlagern, hat sie keinen Anlass, über die Steuerhoheit des Kantons und ihre Veranlagungszuständigkeit zu entscheiden. Der Steuerdomizilentscheid eines Kantons hindert die Behörden anderer Kantone nicht daran, ebenfalls die Steuerhoheit zu beanspruchen (vgl. BGE 150 II 244 E. 4.3.3). Der Steuerdomizilentscheid schliesst das Verfahren nur ab, wenn die Steuerbehörde die Steuerhoheit verneint (negativer Steuerdomizilentscheid). Wenn die Steuerbehörde die kantonale Steuerhoheit dagegen bejaht (positiver Steuerdomizilentscheid), setzt sie anschliessend die Veranlagung fort. Der positive Steuerdomizilentscheid ist also akzessorisch, vorgelagert zum anschliessenden Veranlagungsverfahren.

#### **E. 2.5**

All dies spricht dafür, positive Steuerdomizilentscheide nicht als End-, sondern ebenso als Vor- oder Zwischenentscheide zu charakterisieren wie alle anderen selbständig eröffneten Entscheide von Gerichten, Verwaltungsbehörden und Schiedsgerichten, mit denen diese ihre eigene Zuständigkeit feststellen (vgl. Art. 92 BGG ; Art. 45 VwVG [SR 172.021]; Art. 359 Abs. 1 ZPO ; Art. 186 Abs. 3 IPRG [SR 291]; § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes des Kantons Zürich vom 24. Mai 1959 [VRG/ZH; LS 175.2]; BGE 143 III 462 E. 3.1; BGE 141 II 262 E. 1; BGE 138 III 558 E. 1.3). Die Terminologie, die das Bundesgericht bislang in seiner amtlich publizierten Rechtsprechung ganz überwiegend verwendet hat, um den Steuerdomizilentscheid zu beschreiben, bestätigt dieses Ergebnis (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.3.2 ["Vorentscheid [...] über die Steuerpflicht"]; BGE 151 II 657 S. 666 BGE 125 I 54 E. 1a ["Vorentscheid über die Steuerhoheit"]; BGE 123 I 289 E. 1a ["Vorentscheid über die Steuerpflicht"; "Vorentscheid über die Steuerhoheit"; "Vorentscheid über den steuerrechtlichen Wohnsitz"]; BGE 115 Ia 212 E. 2c ["Vorentscheid der Steuerbehörde über die subjektive Steuerpflicht"] ; 73 I 220 S. 222 ["Vorausbeurteilung der bestrittenen Steuerhoheit"] ; 62 I 74 E. 3 ["Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage"]; vgl. anders aber BGE 134 I 303 E. 1.1 ["verfahrensabschliessender Endentscheid" i.S.v. Art. 90 BGG ] sowie einige nicht publizierte Urteile; zuletzt hat das Bundesgericht die Frage wiederholt offengelassen; vgl. Urteile 9C\_591/2023 vom 2. April 2024 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 150 II 321 , aber in: StE 2024 A 24.22 Nr. 11; 9C\_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 150 II 244 , aber in: StE 2024 B 91.3 Nr. 6; 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 148 II 285 , aber in: StE 2022 A 24.21 Nr. 43; 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.1).

## **E. 2.6**

Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit entfalten nach dem Gesagten zwar keine materielle Rechtskraft. Sie müssen aber umgehend angefochten werden, andernfalls die Unzuständigkeit im Hauptverfahren nicht mehr geltend gemacht werden kann (vgl. Art. 92 Abs. 2 BGG ; vgl. zuvor Art. 87 Abs. 1 OG in der Fassung vom 8. Oktober 1999 [AS 2000 416]; vgl. auch Art. 45 Abs. 2 VwVG ; Art. 237 Abs. 2 und Art. 373 Abs. 6 ZPO ; § 19a Abs. 2 VRG/ZH). Das folgt aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, den auch Private im Verkehr mit Behörden zu beachten haben ( Art. 5 Abs. 3 BV ). Denn danach verwirkt in der Regel den Anspruch auf spätere Anrufung einer vermeintlich verletzten Verfahrensvorschrift, wer sich auf das Verfahren einlässt, ohne den Verfahrensmangel bei erster Gelegenheit vorzubringen ( BGE 143 V 66 E. 4.3; BGE 135 III 334 E. 2.2; BGE 134 I 20 E. 4.3.1; vgl. GRÉGORY BOVEY, in: Commentaire de la LTF, 3. Aufl. 2022, N. 22 zu Art. 92 BGG ).

## **E. 2.7**

Diese formell-rechtliche Bindungswirkung für das laufende (Veranlagungs-)Verfahren entfalten auch Steuerdomizilentscheide: Liegt ein formell rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid vor, kann die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren nicht mehr erfolgreich geltend machen, der Kanton habe über sie keine Steuerhoheit, sei also für die Veranlagung nicht zuständig und dürfe sie nicht in ein Veranlagungsverfahren einbeziehen. Sie muss das Veranlagungsverfahren über sich ergehen lassen und daran umfassend mitwirken, also namentlich Auskünfte über ihre Steuerfaktoren BGE 151 II 657 S. 667 erteilen ( Art. 42 Abs. 1 StHG ; vgl. Urteil 9C\_675/2021 vom 21. August 2023 E. 4.2, in: StE 2024 A 24.22 Nr. 10, StR 79/2024 S. 44). Sie trägt überdies die beweisrechtlichen Konsequenzen unterlassener Mitwirkung (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2).

## **E. 3**

Dagegen wäre es aus mehreren Gründen nicht länger sachgerecht und mit dem heutigen Prozessrecht unvereinbar, wenn der Steuerdomizilentscheid auch in materieller Hinsicht übergeordnete Instanzen binden würde (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 149 II 354 E. 2.3; BGE 148 V 174 E. 7; BGE 147 V 342 E. 5.5.1).

### **E. 3.1**

Die streitbetroffene Rechtsprechung stand in engem Zusammenhang mit einer anderen Praxis des Bundesgerichts, wonach das Recht auf die Beschwerdeführung vor Bundesgericht verwirkte, wer die Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkannte, namentlich indem er sich der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt, oder wer sich in anderer Weise rechtsmissbräuchlich oder treuwidrig verhielt (sog. Verwirkungspraxis; vgl. BGE 147 I 325 E. 4.2.1). Das Bundesgericht hat diese Verwirkungspraxis kürzlich aufgegeben, weil sich die Verwirkung des Beschwerderechts aus mehreren Gründen nicht länger als verhältnismässige Massnahme erweist, um treuwidrigem Verhalten einer steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis zu begegnen ( BGE 149 II 354 E. 2.5). Die Entscheide des erstveranlagenden Kantons vermögen das Bundesgericht in der Frage der Steuerhoheit also nicht zu binden, und dies unabhängig davon, ob der erstveranlagende Kanton die Steuerhoheit zuerst separat festgestellt oder darüber in der Veranlagungsverfügung

vorfrageweise entschieden hat, weil sich die steuerpflichtige Person vorbehaltlos auf die Veranlagung eingelassen hatte. Es ist nicht ersichtlich, weshalb der zweitveranlagende Kanton mit seinem Steuerdomizilentscheid das Bundesgericht binden können sollte, wenn die Steuerhoheit des erstveranlagenden Kantons in jedem Fall frei überprüft werden kann.

### **E. 3.2**

Zudem liefe es auch den heutigen Vorschriften über die Bundesrechtspflege und der Steuerharmonisierung zuwider, wenn Steuerdomizilentscheide der Steuerbehörde übergeordnete Instanzen und insbesondere das Bundesgericht auf materiell-rechtlicher Ebene binden könnten. BGE 151 II 657 S. 668

#### **E. 3.2.1**

Als das Bundesgericht die streitbetroffene Rechtsprechung entwickelte, war für die staatsrechtliche Beschwerde nicht gesetzlich geregelt, welche Wirkungen Vor- und Zwischenentscheide für das Hauptverfahren entfalten (vgl. Art. 87 OG in der Fassung vom 16. Dezember 1943 [AS 60 271]). Erst mit dem Bundesgesetz vom 8. Oktober 1999 über prozessuale Anpassungen an die neue Bundesverfassung (AS 2000 416) änderte der Gesetzgeber die Vorschriften über die staatsrechtliche Beschwerde dahingehend, dass nur Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und Ausstandsbegehren voraussetzungslos beim Bundesgericht angefochten werden konnten und nur sie der bundesgerichtlichen Überprüfung bei Anfechtung des Endentscheids entzogen waren (vgl. Art. 87 OG in der Fassung vom 8. Oktober 1999, in Kraft ab 1. März 2000; vgl. Botschaft vom 11. August 1999 über die Inkraftsetzung der neuen Bundesverfassung und die notwendige Anpassung der Gesetzgebung, BBl 1999 7937 f.). Dasselbe gilt heute für die Beschwerde nach BGG (vgl. Art. 92 f. BGG). Beanstandungen, die nicht die Zuständigkeit (oder ein Ausstandsbegehren) betreffen, können heute also von Gesetzes wegen dem Bundesgericht auch erst mit der Beschwerde gegen den Endentscheid vorgetragen werden, soweit sie das Bundesgericht nicht schon bereits auf die Beschwerde gegen den Vor- oder Zwischenentscheid hin beurteilt hat ( Art. 93 Abs. 3 BGG ; vgl. Urteil 4A\_66/2024 vom 13. Juni 2024 E. 4.1 und 4.2). Der Steuerdomizilentscheid einer kantonalen Instanz kann für das Bundesgericht nach Art. 92 Abs. 2 BGG folglich nur verbindlich werden, soweit er sich auf die Frage der Zuständigkeit beschränkt. Trifft die kantonale Instanz im formell-rechtskräftigen Steuerdomizilentscheid auch Feststellungen über materiell-rechtliche Vorfragen der Zuständigkeit (z.B. über den Ort der tatsächlichen Verwaltung), die sich auf den Veranlagungsentscheid auswirken, können diese Fragen mit den Rechtsmitteln gegen den Endentscheid aufgeworfen werden. Das gilt nicht nur für das bundesgerichtliche Verfahren, sondern kraft Art. 111 Abs. 3 BGG auch für das Verfahren vor seinen Vorinstanzen.

#### **E. 3.2.2**

Daneben gab es auch wichtige Änderungen beim Rechtsmittelweg und bei der Überprüfungsbefugnis des Bundesgerichts, die hier einschlägig sind. Früher konnten die steuerpflichtigen Personen sowohl gegen den Steuerdomizil- als auch gegen den Veranlagungsentscheid unmittelbar beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde führen ( Art. 86 Abs. 2 OG ; vgl. BGE 125 I 54 E. 1a; BGE 123 I 289 E. 1a), BGE 151 II 657 S. 669 wobei die Prüfbefugnis des Bundesgerichts auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte (v.a. Art. 46 Abs. 2 aBV ) und die Verletzung bundesrechtlicher Vorschriften über die Abgrenzung der sachlichen oder örtlichen

Zuständigkeit der Behörden beschränkt war ( Art. 84 Abs. 1 lit. a und d OG ). Heute ist dem Bundesgericht dagegen auf materiell-rechtlicher Ebene neben der Durchsetzung von Art. 127 Abs. 3 BV auch aufgetragen, die einheitliche Auslegung und Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts zu gewährleisten (vgl. Art. 73 Abs. 1 StHG ; vgl. auch Art. 95 lit. a BGG ). Die steuerpflichtige Person profitiert von diesem erweiterten Rechtsschutz allerdings erst und kann seit dem 1. Januar 2007 auch wegen einer Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV nur noch an das Bundesgericht gelangen, wenn sie den Instanzenzug in einem Kanton ausgeschöpft hat (vgl. Art. 86 Abs. 2 BGG ; BGE 139 II 373 E. 1.4; BGE 133 I 300 E. 2.3, BGE 133 I 308 E. 2.3; vgl. anders noch die Rechtslage vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2006 in BGE 131 I 145 E. 2.1). Die Prüfbefugnis des Bundesgerichts geht heute also inhaltlich weiter, doch besteht dafür kein unmittelbarer Zugang zum Bundesgericht mehr. Auch im Rechtsöffnungsverfahren kann die steuerpflichtige Person die Unzuständigkeit des betreibenden Kantons - unter Vorbehalt der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung - sodann spätestens seit dem Inkrafttreten der ZPO und der Änderung von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG am 1. Januar 2011 nicht mehr geltend machen (vgl. Art. 81 Abs. 1 SchKG e contrario; Botschaft vom 28. Juni 2006 zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, BBl 2006 7384). Angesichts dieser Änderungen würde es den Rechtsschutz für die steuerpflichtigen Personen zu stark behindern, wenn das Bundesgericht auch auf materiell-rechtlicher Ebene an den Steuerdomizilentscheid des zweitveranlagenden Kantons gebunden wäre. Wenn man dem Steuerdomizilentscheid im Sinne der streitbetroffenen Praxis auch auf materiell-rechtlicher Ebene weiterhin Bindungswirkung attestieren würde, müsste diese Bindung heute konsequenterweise über die doppelbesteuerungsrechtliche Frage hinaus auch jene der subjektiven Steuerpflicht nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht (vgl. Art. 3 ff. und 20 ff. StHG ) erfassen. Die subjektive Steuerpflicht nach kantonalem Steuerrecht ist den Doppelbesteuerungsgrundsätzen vorgelagert (vgl. BGE 148 I 65 E. 3.2) und für die kantonale Steuerhoheit ebenso eine direkte Vorfrage, sodass die kantonale Steuerbehörde auch darüber im Steuerdomizilentscheid BGE 151 II 657 S. 670 vorfrageweise entscheiden muss und das Bundesgericht Steuerdomizilentscheide im Lichte von Art. 73 Abs. 1 StHG in Verbindung mit Art. 95 lit. a BGG auch in dieser Hinsicht zu überprüfen hat (vgl. etwa BGE 150 II 321 E. 3.1; BGE 148 II 285 E. 3.2.1; vgl. zur Rechtslage zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2006 BGE 131 I 145 E. 2.1). Für die steuerpflichtigen Personen hätte die weitergehende Bindung des Bundesgerichts an kantonale Steuerdomizilentscheide mithin zur Folge, dass sie von der gesetzlich vorgesehenen umfassenden Rechtskontrolle kantonalen Veranlagungen im harmonisierten Bereich nur noch profitieren könnten, wenn sie entweder den gesamten Instanzenzug bis zum Bundesgericht gegen den Steuerdomizil- und den Veranlagungsentscheid zweimal durchlaufen oder sich auf die Veranlagung durch den potenziell unzuständigen zweitveranlagenden Kanton einlassen, mithin auf ihren verfassungsmässigen Anspruch auf den Vor- bzw. Zwischenentscheid über die Veranlagungszuständigkeit verzichten.

### **E. 3.3**

Der streitbetroffenen Rechtsprechung widersprechen schliesslich auch gewisse Urteile, die das Bundesgericht seit Inkrafttreten des BGG bereits gefällt hat.

#### **E. 3.3.1**

Im Urteil 2C\_934/2013 vom 18. Juni 2014 hob das Bundesgericht einen formell rechtskräftigen Steuerdomizilentscheid des Kantons Bern auf, nachdem die zuvor im

Kanton Wallis unbeschränkte steuerpflichtige Person einen neuerlichen Steuerdomizilentscheid des Kantons Wallis beim Bundesgericht angefochten und das Bundesgericht erkannt hatte, dass sich der Wohnsitz der steuerpflichtigen Person im Kanton Wallis befunden hatte (vgl. Urteil 2C\_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 6). Es erkannte dem Steuerdomizilentscheid des Kantons Bern keinerlei Bindungswirkung zu.

### **E. 3.3.2**

Im Urteil 9C\_675/2021 vom 21. August 2023 hat das Bundesgericht trotz eines formell rechtskräftigen Steuerdomizilentscheids des Kantons Solothurn im Rahmen der Beschwerde gegen den Veranlagungsentscheid - wie die Vorinstanz - umfassend geprüft, ob die steuerpflichtige Person im Kanton Solothurn subjektiv steuerpflichtig war (Urteil 9C\_675/2021 vom 21. August 2023 E. 4.3 und 5.2, in: StE 2024 A 24.22 Nr. 10, StR 79/2024 S. 44).

### **E. 4.1**

Aus dem Gesagten folgt, dass das Steueramt des Kantons Zürich im Veranlagungsverfahren insoweit zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist, als die Steuerpflichtige damit eine BGE 151 II 657 S. 671 Feststellung über die Veranlagungszuständigkeit anstrebte. Denn die Steuerpflichtige hatte ihren Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid aus Art. 127 Abs. 3 BV bereits erschöpft und folglich kein schutzwürdiges Interesse mehr an einer solchen Feststellung. In diesem Punkt ist das angefochtene Urteil folglich nicht zu beanstanden.

### **E. 4.2**

Hingegen ist das Steueramt auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen zu Unrecht nicht eingetreten, soweit die Steuerpflichtige sinngemäss geltend gemacht hatte, nicht im Kanton Zürich, sondern in ihrem Sitzkanton Luzern steuerpflichtig zu sein (vgl. zur Auslegung der Rechtsbegehren nach Treu und Glauben, insbesondere im Lichte der Begründung: BGE 149 V 57 E. 10.3; BGE 147 V 369 E. 4.2.1). Falls diese Behauptung zutrifft, würde die Steuerpflichtige im Kanton Zürich keine Steuern schulden und wären die angefochtenen Veranlagungsverfügungen betragsmässig offensichtlich übersetzt. Die Argumentation der Steuerpflichtigen entbehrt jedenfalls nicht schon auf den ersten Blick jeder Grundlage, hatte sie doch ihren Sitz im Kanton Luzern und war sie dort effektiv veranlagt worden, sodass eine interkantonale Doppelbesteuerung im Raum stand. Selbst wenn das Steueramt die streitbetroffenen Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen haben sollte, was die Vorinstanz offengelassen hat, hätte die Steuerpflichtige mit diesem Vorbringen in formell genügender Weise geltend gemacht, dass die Veranlagungen offensichtlich übersetzt seien (§ 140 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; vgl. Art. 48 Abs. 2 StHG), auch wenn die Voraussetzungen für eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren möglicherweise nicht erfüllt gewesen wären (vgl. dazu Urteil 2C\_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.1, 4.1.2 und 4.3, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; vgl. auch Urteile 9C\_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.1; 2C\_992/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2.2). Folglich hätte das Steueramt im Einspracheentscheid wenigstens die Rüge der Verletzung der kantonalrechtlichen Vorschriften über die subjektive Steuerpflicht (§ 55 StG /ZH) und der Doppelbesteuerungsgrundsätze behandeln und in diesem Umfang auf die Einsprache eintreten müssen. In der inhaltlichen Prüfung der Rüge wäre das Steueramt an den Standpunkt gebunden gewesen, den es in Bezug auf diese materiell-rechtlichen Vorfragen

im Steuerdomizilentscheid eingenommen hatte (vgl. zu dieser Bindung an eigene Vor- und Zwischenentscheide BGE 141 III 229 E. 3.2.1; BGE 140 III 278 E. 3.2). Es hätte sich also darauf beschränken können, auf das BGE 151 II 657 S. 672 im Steuerhoheitsentscheid bereits Ausgeführte zu verweisen. Demgegenüber wäre zumindest das Verwaltungsgericht als Vorinstanz des Bundesgerichts ( Art. 111 Abs. 3 BGG ) gehalten gewesen, auf das Rechtsmittel der Steuerpflichtigen nicht nur einzutreten, sondern die materiell-rechtlichen Rügen der Steuerpflichtigen auch inhaltlich zu prüfen.

#### **E. 4.3**

Entgegen der Vorinstanz und dem Steueramt des Kantons Zürich ändert daran nichts, dass das Steueramt mit dem formell rechtskräftigen Einspracheentscheid über die Steuerhoheit wenigstens vorfrageweise zugleich über die materiellen Besteuerungsbefugnisse des Kantons Zürich entschieden hatte. Als Vor- oder Zwischenentscheide können solche Entscheide nämlich keine materielle Rechtskraft und demnach auch keine Ausschlusswirkung entfalten (vgl. vorn E. 2.3-2.5). Ohnehin wäre ein Nichteintreten wegen abgeurteilter Sache nur dann in Betracht gekommen, wenn die Streitgegenstände der beiden Verfahren völlig identisch gewesen wären (vgl. vorn E. 2.3). Das ist im Verhältnis zwischen Steuerdomizil- und Veranlagungsentscheid praktisch ausgeschlossen, weil die steuerpflichtige Person mit ihren Rechtsmitteln im Veranlagungsverfahren in der Praxis stets zugleich die Aufhebung oder Änderung des Veranlagungsentscheids und nicht bloss die formelle Feststellung der Steuerhoheit anstrebt. So verhielt es sich auch im vorliegenden Fall. Der Einspracheantrag der Steuerpflichtigen konnte jedenfalls im Lichte der Begründung nicht so verstanden werden, dass die Steuerpflichtige lediglich eine Feststellung über die Veranlagungszuständigkeit erwirken und nicht (auch) die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen erreichen wollte (vgl. zur Bedeutung der Anträge für den Streitgegenstand BGE 125 V 413 E. 2a).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.