

# **BGer 9C\_489/2024 vom 1. Mai 2025**

Bundesgericht, 2025-05-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_489\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_489_2024)

FR: TF 9C\_489/2024 du 1 mai 2025

IT: TF 9C\_489/2024 del 1 maggio 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) eingereicht. Sie richtet sich hauptsächlich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit, der das Revisionsverfahren abschliesst ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG ). Es liegt grundsätzlich ein taugliches Anfechtungsobjekt vor.

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin stellt mehrere unzulässige Anträge.

#### **E. 1.2.1**

Die Beschwerdeführerin verlangt neben der Aufhebung des Urteils der Vorinstanz auch die Aufhebung des Entscheids der Kantonalen Steuerverwaltung Zug. Dieser Entscheid ist jedoch im Urteil der Vorinstanz aufgegangen; nur dieses kann beim Bundesgericht angefochten werden (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 150 II 244 E. 4.4).

#### **E. 1.2.2**

Die Beschwerdeführerin beantragt weiter die Feststellung, dass sie die Revisionsfrist gewahrt habe. Feststellungsanträge sind nur zulässig, wenn an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht (vgl. Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ). Daran fehlt es, wenn die Interessen des Antragstellers ebenso gut durch einen auf Leistung oder Gestaltung lautenden Entscheid gewahrt werden können. In diesem Sinne sind Feststellungsanträge subsidiär zu Leistungs- und Gestaltungsbegehren (vgl. Urteile 2C\_172/2024 vom 24. Mai 2024 E. 6.4, zur Publikation vorgesehen, mit Hinweisen; 9C\_158/2024 vom 25. Juli 2024 E. 1.2). Es ist nicht ersichtlich, welches Interesse die Beschwerdeführerin an der beantragten Feststellung haben könnte, das über die Rückweisung zur materiellen Behandlung ihres Revisionsgesuchs hinausginge. Der Feststellungsantrag erweist sich dementsprechend als unzulässig; darauf ist nicht einzutreten.

#### **E. 1.2.3**

Die Beschwerdeführerin beantragt neben der Rückweisung, dass die Vorinstanz anzuweisen sei, die Besteuerung durch den Kanton Zug auf das ihm zustehende Steuersubstrat zu begrenzen. Dieser Antrag ist unzulässig. Er setzt eine inhaltliche Überprüfung der Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug voraus, die in diesem Verfahrensstadium nicht stattfinden kann. Nachdem die Kantonale Steuerverwaltung Zug auf das Revisionsgesuch gar nicht erst eingetreten war, beschränkte sich der Streitgegenstand des Verfahrens vor der Vorinstanz auf die Frage, ob auf das Revisionsgesuch hätte eingetreten werden müssen (vgl. Urteil 9C\_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2; vgl. zum Begriff des Streitgegenstands BGE 144 II 359 E. 2). Wenn schon die Vorinstanz die Veranlagungsverfügungen nicht inhaltlich

überprüfen und gegebenenfalls anpassen konnte, gilt dies erst recht für das Bundesgericht. Dementsprechend stünde es dem Bundesgericht im vorliegenden Verfahren von vornherein nicht zu, die Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug inhaltlich zu überprüfen und alsdann im Zusammenhang mit der Rückweisung der Vorinstanz respektive der Kantonalen Steuerverwaltung insoweit konkrete Vorgaben zu machen.

### **E. 1.3**

Einzutreten ist auf die Beschwerde somit nur insoweit, als die Beschwerdeführerin die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Rückweisung beantragt.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt ( Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 BGG ) und das Novenverbot ( Art. 99 Abs. 1 BGG ) gelten grundsätzlich auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ausgenommen davon sind jedoch Tatsachen und Beweismittel, die der Kanton vorbringt, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist, oder die durch solche Vorbringen veranlasst werden. Insoweit kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren ( BGE 139 II 373 E. 1.7 mit Hinweisen; Urteile 9C\_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 2.2; 2C\_615/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2).

### **E. 2.3**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33 ). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I

73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## II. Direkte Bundessteuer

### E. 3

Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, dass die interkantonale Doppelbesteuerung für die direkte Bundessteuer ein Revisionsgrund sei. Die Frist von 90 Tagen gemäss Art. 148 DBG (SR 642.11) beginne erst mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung zu laufen und nicht bereits mit der Eröffnung der Steuerdomizilverfügung, oder allenfalls mit der rechtsmittelweisen Bestätigung der Steuerdomizilverfügung, wenn diese den Steueranspruch des anderen Kantons quantifizierbar mache. Zur Unterstützung ihres Standpunkts verweist sie auf das Urteil 2C\_673/2021 vom 10. Juni 2022 ( in: StE 2022 B 97.12 Nr. 3).

#### E. 3.1

Die Beschwerdeführerin scheint im verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ( Art. 127 Abs. 3 BV ) nicht nur für die Kantons- und Gemeindesteuern, sondern auch für die direkte Bundessteuer einen Revisionsgrund zu sehen. Inwiefern dieses verfassungsmässige Recht (vgl. BGE 149 II 354 E. 2.3.1) der doppelten Erhebung der direkten Bundessteuer entgegen stehen soll, erklärt die Beschwerdeführerin allerdings weder in ihrer Beschwerde an das Bundesgericht noch in ihren Eingaben vor den kantonalen Instanzen. Andere Revisionsgründe nennt die Beschwerdeführerin nicht.

#### E. 3.2

Die Vorschriften des DBG über das Revisionsverfahren scheinen auf den ersten Blick zwar keine bestimmte Begründungsdichte des Revisionsgesuchs vorzuschreiben. Ob die Frist gemäss Art. 148 DBG eingehalten ist, kann eine Revisionsinstanz indessen nur überprüfen, wenn im Revisionsgesuch überhaupt ein zulässiger Revisionsgrund geltend gemacht wird. Die Bundesverfahrensgesetze schreiben denn auch regelmässig ausdrücklich vor, dass Revisionsgesuche begründet werden müssen, wozu namentlich substantiierte Ausführungen zum Revisionsgrund und der Rechtzeitigkeit des Revisionsgesuchs gehören (vgl. insbesondere Art. 67 Abs. 3 i.V.m. Art. 52 Abs. 2 VwVG [SR 172.021] sowie Art. 55 Abs. 1 ATSG ; ferner Art. 329 Abs. 1 ZPO ; Art. 411 Abs. 1 StPO ; vgl. aus der Literatur RAPHAËL GANI, in: Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, N. 21 zu Art. 67 VwVG ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 198; HEER/COVACI, in: Basler Kommentar, StPO/JStPO, 3. Aufl. 2023, N. 6 zu Art. 411 StPO ; NICOLAS HERZOG, in: Basler Kommentar, ZPO, 4. Aufl. 2024, N. 12 f. zu Art. 329 ZPO ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 1345; KARIN SCHERRER REBER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, N. 9 zu Art. 67 VwVG ; WIEDERKEHR/PLÜSS, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, 2020, Rz. 3946; vgl. zur analogen Rechtslage nach Art. 121 ff. BGG Urteil 5F\_6/2012 vom 14. Mai 2012). Für Revisionsgesuche betreffend Verfügungen und Entscheide im Bereich der direkten Bundessteuer kann nichts anderes gelten. Während die substantiierte Behauptung eines Revisionsgrunds also eine Voraussetzung der Zulässigkeit des Revisionsgesuchs darstellt, ist es eine Frage der Begründetheit, ob der behauptete Revisionsgrund effektiv vorliegt (vgl. BGE 150 I 99 E. 1.2 ; 144 I 214 E. 1.2).

#### E. 3.3

Art. 147 Abs. 1 DBG nennt die interkantonale Doppelbesteuerung nicht als Revisionsgrund. Abgesehen von hier offensichtlich nicht einschlägigen Konstellationen, in denen Art. 127 Abs. 3 BV erst vor der aktuellen Doppelbesteuerung schützt und Veranlagungen anderer Kantone deshalb möglicherweise auch für die direkte Bundessteuer - z.B. mit Blick auf Steuerrückstellungen - neue Tatsachen im Sinne von Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG darstellen könnten (vgl. dazu BGE 115 Ia 157 E. 3g; Urteile 2C\_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.2; 2C\_153/2021 vom 25. August 2021 E. 1.4.1, in: StE 2022 A 24.5 Nr. 11), kommt die interkantonale Doppelbesteuerung für die direkte Bundessteuer grundsätzlich nicht als Revisionsgrund infrage. Dass die direkte Bundessteuer doppelt erhoben worden wäre (vgl. dazu Urteil 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 E. 3.4 und 3.5, zur Publikation vorgesehen), bringt die Beschwerdeführerin nicht vor und ist auch nicht ersichtlich.

### **E. 3.4**

Die Beschwerdeführerin machte in ihrem Revisionsgesuch betreffend die direkte Bundessteuer keinen zulässigen Revisionsgrund geltend. Schon aus diesem Grund ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Kantonale Steuerverwaltung Zug auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten ist.

## **III. Kantons- und Gemeindesteuern**

### **E. 4**

Auch für die Kantons- und Gemeindesteuern beruft sich die Beschwerdeführerin auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung als Revisionsgrund. Einen anderen Revisionsgrund macht sie für diese Steuern ebenfalls nicht geltend. Das Bundesgericht hat wiederholt offengelassen, ob eine kantonale Steuerbehörde auf ihren Veranlagungsentscheid (Verfügung oder Einspracheentscheid) zurückkommen kann oder muss, wenn er gegen die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung verstösst und eine aktuelle Doppelbesteuerung auftritt (vgl. BGE 139 II 373 E. 1.5; Urteile 9C\_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.2; 2C\_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.3; 2C\_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; 2C\_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3). Die Frage ist hier zu klären.

#### **E. 4.1**

Verfügungen werden nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist formell rechtskräftig und grundsätzlich unabänderlich. Ob eine formell rechtskräftige Verfügung nachträglich geändert werden kann, ergibt sich in erster Linie aus dem Gesetz. Fehlen positivrechtliche Bestimmungen über die Möglichkeit der Änderung einer Verfügung, so ist über diese anhand einer Interessenabwägung zu befinden, bei welcher das Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts dem Interesse an der Rechtssicherheit und gegebenenfalls Vertrauensschutzinteressen gegenüberzustellen ist (vgl. BGE 127 II 306 E. 7a; vgl. auch BGE 144 III 285 E. 3.5 ; 137 I 69 E. 2.3; 121 II 273 E. 1a/aa).

#### **E. 4.2**

Das Harmonisierungsrecht sieht mit der Revision ( Art. 51 StHG ), der Berichtigung ( Art. 52 StHG ) und der Nachsteuer ( Art. 53 StHG ) drei Instrumente vor, mittels derer auf formell rechtskräftige Veranlagungen zurückgekommen werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung gibt es im harmonisierten Steuerrecht keine weiteren ausserordentlichen Rechtsmittel gegen rechtskräftige Veranlagungsentscheide ("Numerus clausus"; vgl. Urteil 9C\_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 2.2.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 150 II 73

E. 5.2.3). In einigen Urteilen hat das Bundesgericht zudem nicht nur die Rückkommensgründe (Revision, Berichtigung und Nachsteuer), sondern auch die gesetzlichen Revisionsgründe in Art. 51 StHG als abschliessend bezeichnet (vgl. Urteile 2C\_961/2014 vom 8. Juli 2015 E. 3.2; 2A.710/2006 vom 23. Mai 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 97.11 Nr. 23). Ausdrücklich ausgeschlossen hat das Bundesgericht wiederholt den Widerruf und die Wiedererwägung (im engeren Sinn) von formell rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheiden (vgl. Urteile 9C\_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 3.3.3.3, zur Publikation vorgesehen; 2C\_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1, in: StE 2020 B 97.3 Nr. 13; 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367; vgl. auch Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.6, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368, ZBGR 97/2016 S. 40).

#### **E. 4.3**

Diese Rechtsprechung über die eingeschränkte Abänderbarkeit von rechtskräftigen Veranlagungsentscheiden steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zur eingangs erwähnten Rechtsprechung, die eine nachträgliche Änderung von Veranlagungsentscheiden wegen aktueller interkantonalen Doppelbesteuerung bislang nicht ausgeschlossen hat (vgl. oben E. 4 Ingress). Das gilt ganz besonders für ein aktuelles Leiturteil zur Mehrwertsteuer, in dem sich das Bundesgericht auch zur Rechtslage bei den harmonisierten kantonalen Steuern geäussert und ausser- und übergesetzliche Revisionsgründe im Abgaberecht generell ausgeschlossen hat (Urteil 9C\_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 2.2.1 und 3.3.3.5, zur Publikation vorgesehen).

#### **E. 4.4**

Es ist angezeigt, diese beiden Rechtsprechungslinien miteinander in Einklang zu bringen. Zu diesem Zweck ist vorab das soeben erwähnte mehrwertsteuerrechtliche Urteil insoweit zu präzisieren, als es den Numerus clausus der Rückkommensgründe im harmonisierten kantonalen Steuerrecht mit der besonders strengen Ausprägung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht begründet. Weil das gesamte Verwaltungshandeln an das Gesetz gebunden ist ( Art. 5 Abs. 1 BV ; vgl. BGE 149 I 329 E. 6.1 ; 147 I 1 E. 4.3.1), ist eine gesetzliche Regelung des Verfahrens für die Aufhebung oder Änderung von Verfügungen zwar wünschenswert. Gleichwohl spricht das öffentliche Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts - mit anderen Worten das Legalitätsprinzip (vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, Rz. 840) - grundsätzlich nicht etwa dagegen, sondern im Gegenteil gerade dafür, dass die Verwaltung rechtswidrige Verfügungen aufheben oder ändern und so den gesetzeskonformen Zustand (wieder-) herstellen kann. Aus der besonderen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht, die in seiner Schutzfunktion für die Bürgerinnen und Bürger besteht (vgl. BGE 150 I 1 E. 4.4.2 und 4.4.3), ergibt sich nichts anderes. Die Argumente gegen die Aufhebung und Änderung rechtswidriger Veranlagungsentscheide nach unbenutztem Ablauf der Einsprache- oder Rekursfrist sind vielmehr - ähnlich wie im übrigen Verwaltungsrecht (vgl. oben E. 4.1) - das Gebot der Rechtssicherheit, sodann private Vertrauensschutzinteressen, soweit Änderungen zulasten der steuerpflichtigen Person betroffen sind, und schliesslich, dass diese Entscheide aufgrund eines Veranlagungs- oder Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a/bb; 98 Ia 568 E. 3; Urteile 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367;

2A.710/2006 vom 23. Mai 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 97.11 Nr. 23; MARTIN LOOSER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 4 f. zu Vorb. zu Art. 51-53 StHG ). Indem der Gesetzgeber die Aufhebung und Änderung formell rechtskräftiger Veranlagungsentscheide an die eher strengen Voraussetzungen in Art. 51 ff. StHG knüpft, gibt er tendenziell diesen letztgenannten Argumenten den Vorzug. Es widerspräche dieser gesetzgeberischen Wertung, wenn die Behörden und Gerichte rechtskräftige Veranlagungsentscheide aus anderen, ausser- oder übergesetzlichen Gründen aufheben oder ändern würden.

#### **E. 4.5**

Vor diesem Hintergrund bleibt kein Raum für die Annahme eines bundesrechtlichen Anspruchs auf Revision aus Art. 127 Abs. 3 BV , zumal die Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts bereits auf andere Weise verfassungskonform gewährleistet ist.

##### **E. 4.5.1**

Die Diskussion in der Literatur, ob Art. 127 Abs. 3 BV einen Anspruch auf ein ausserordentliches Rechtsmittel - in der Form eines übergesetzlichen Revisionsgrunds - verschafft, kam auf, als im Zuge der Bundesrechtspflegereform der direkte Zugang an das Bundesgericht gegen Veranlagungsverfügungen wegen Verletzungen von Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. Art. 86 Abs. 2 OG ) beschlossen wurde. Der Vorschlag war als Alternative zum "Scheinprozess" gedacht, den die steuerpflichtige Person zwecks Beseitigung der aktuellen Doppelbesteuerung andernfalls im zweitveranlagenden Kanton führen müsse, dessen Steueranspruch sie eigentlich anerkenne (vgl. PETER LOCHER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV , ASA 77 S. 502 f.; zustimmend OLIVIER MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147-149 DBG , StR 69/2014 S. 80; DERS., Interkantonales Verfahrensrecht der direkten Steuern, 2023, S. 241; vgl. ähnlich auch DANIEL DE VRIES REILINGH, Le recours au Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, IFF Forum für Steuerrecht 2013 S. 200, der jedoch die Wiedererwägung - auch unter neuem Recht - für den adäquateren Weg hält; kritisch dagegen BETSCHAT/HILDEBRAND, Die vorgezogene Revision wegen interkantonaler oder internationaler Doppelbesteuerung, ASA 88 S. 215; BRUNNER/SEILER, in: Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 46 Rz. 10; RAPHAËL GANI, Jurisprudence en matière de double imposition intercantonale durant le premier semestre 2021, ASA 90 S. 368).

##### **E. 4.5.2**

Das Bundesgericht ist dieser Auffassung in seiner bisherigen Rechtsprechung insoweit nicht gefolgt, als es das Durchlaufen des Instanzenzugs im zweitveranlagenden Kanton nicht als "Scheinprozess" charakterisiert. Denn die steuerpflichtige Person hat zumindest ein schutzwürdiges Interesse an der Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung. Dass die kantonalen Instanzen dieses schutzwürdige Interesse nur befriedigen können, wenn sie zur Einsicht gelangen, dass der Steueranspruch ihres eigenen Kantons nicht bestehe oder zurückzutreten habe, ändert nichts an der Rechtsmittellegitimation der steuerpflichtigen Person (vgl. zum Ganzen BGE 150 II 346 E. 1.4.2, mit Hinweisen; Urteil 2C\_514/2021 vom 5. August 2021 E. 3.3.2, in: StE 2021 A 24.1 Nr. 8).

### **E. 4.5.3**

Den Befürwortern eines übergesetzlichen Revisionsgrunds ist auch im Übrigen nicht zu folgen. Das Bundesgericht liess zwar früher die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbots (damals: Art. 46 Abs. 2 aBV ) auch gegen materielle Wiedererwägungsentscheide zu, mit denen kantonale Behörden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung auf ihre Veranlagungsentscheide zurückgekommen waren und sie inhaltlich überprüft hatten (vgl. BGE 111 Ia 220 E. 1a ; 92 I 361 E. 2 ; 86 I 97 E. 1; WALTER STUDER, Der Doppelbesteuerungsprozess, ZBl 47/1946 S. 468 lit. c; vgl. auch PETER LOCHER, Die Staatsrechtliche Beschwerde gegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV , ZBl 91/1990 S. 105). Einen Anspruch auf Wiedererwägung bzw. Revision kantonaler Veranlagungsentscheide wegen aktueller Doppelbesteuerung leitete das Bundesgericht aber weder aus Art. 46 Abs. 2 aBV noch aus anderen Vorschriften des Bundesrechts ab (vgl. auch STUDER, a.a.O., laut dem sich der Steuerpflichtige nicht darauf verlassen durfte, dass der Kanton auf sein Wiedererwägungsgesuch eintreten werde). Im Vergleich zur Rechtslage unter dem OG ist der Rechtsweg in Doppelbesteuersachen heute zwar insofern erschwert, als die steuerpflichtigen Personen nicht mehr direkt an das Bundesgericht gelangen können und den Instanzenzug in einem Kanton ausschöpfen müssen (vgl. Art 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ; BGE 133 I 308 E. 2.3 und 2.4 ; 133 I 300 E. 2.3 und 2.4). Dennoch ist dieser Rechtsweg den steuerpflichtigen Personen zumutbar und mit der Verfassung vereinbar (vgl. zu den Anforderungen von Art. 29a BV

BGE 149 I 146 E. 3.3.1, mit Hinweisen). In diesem Punkt unterscheidet sich die vorliegende interkantonale überdies ganz wesentlich von der internationalen Situation nach einer Verständigungsvereinbarung, mit der sie in der Literatur verglichen worden ist (vgl. LOCHER, a.a.O., ASA 77 S. 503). Anders als für das interkantonale Verhältnis sah das Gesetz bis vor kurzem nämlich überhaupt keinen Rechtsweg vor, um auf eine bereits in Rechtskraft erwachsene kantonale Veranlagung zurückzukommen und die völkerrechtliche Verpflichtung zu erfüllen (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich vom 4. November 2020 [Botschaft StADG], BBl 2020 9244 f.). Heute ist der Analogie jeder Boden entzogen, weil das Gesetz für die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen nunmehr ein besonderes Verfahren vorsieht, das keine formelle Aufhebung oder Änderung des Veranlagungsentscheids mehr beinhaltet (vgl. Art. 18 ff. des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2021 über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich [StADG; SR 672.2] ; Botschaft StADG, BBl 2020 9245).

### **E. 4.6**

Aus dem Bundesrecht ergibt sich zwar kein Anspruch darauf, dass ein Kanton einen Veranlagungsentscheid nachträglich, d.h. nach unbenutztem Ablauf der Einsprache- oder Beschwerdefrist, zugunsten der steuerpflichtigen Person aufhebt oder ändert. Das Bundesrecht verbietet einer kantonalen Steuerbehörde aber nicht, dies zu tun, sofern ihrem Veranlagungsentscheid droht, andernfalls vom Bundesgericht aufgehoben oder geändert zu werden.

#### **E. 4.6.1**

Wie sich bereits aus der Gesetzesmarginalie ergibt, begrenzen Art. 51 ff. StHG die Aufhebung oder Änderung von Veranlagungsentscheiden nur, soweit diese rechtskräftig

sind. Die Wiedererwägung von kantonalen Veranlagungsentscheiden vor Eintritt der Rechtskraft ("Wiedererwägung pendente lite") schliesst das Harmonisierungsrecht dagegen nicht aus (vgl. Urteile 9C\_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 3.3.3.2, zur Publikation vorgesehen; 2C\_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1, in: StE 2020 B 97.3 Nr. 13; 2C\_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.1 und 6, in: ASA 81 S. 379, StE 2011 B 26.13 Nr. 27, StR 66/2011 S. 856, SVR 2012 BVG Nr. 6 S. 23; vgl. grundlegend für die direkte Bundessteuer BGE 121 II 273 E. 1a/bb).

#### **E. 4.6.2**

Gewöhnlich werden die Veranlagungsentscheide kantonalen Steuerbehörden unter Vorbehalt der Rückkommensgründe gemäss Art. 51 ff. StHG unabänderlich, sobald die Fristen gemäss Art. 48 Abs. 1 StHG (Einsprache) bzw. Art. 50 Abs. 1 StHG (Rekurs) unbenutzt abgelaufen sind. Bei Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung droht ihnen aber auch noch nach unbenutztem Ablauf dieser Fristen die Aufhebung oder Änderung, ohne dass dafür einer der Rückkommensgründe gemäss Art. 51 ff. StHG erfüllt sein muss. Sie können nämlich unter gewissen Voraussetzungen gemeinsam mit dem Entscheid einer letzten Instanz eines anderen Kantons unmittelbar mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. dazu näher Urteil 9C\_607/2022 vom 1. April 2025 E. 1.2 und 1.3, zur Publikation vorgesehen). Dieses kann den Veranlagungsentscheid aufheben und die Sache an die kantonale Steuerbehörde zurückweisen oder selbst in der Sache entscheiden ( Art. 107 Abs. 2 BGG ).

#### **E. 4.6.3**

Die ständige Rechtsprechung charakterisiert die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als ordentliches Rechtsmittel (vgl. BGE 144 I 208 E. 3.1; 138 II 169 E. 3.3 ; 138 I 143 E. 1.1.2 ; 133 I 300 E. 1.1). Als solches hemmt sie die formelle Rechtskraft der ihr unterliegenden Entscheide (vgl. BGE 140 II 298 E. 5.4; 138 II 169 E. 3.3). Im Kontext der interkantonalen Doppelbesteuerung ist allerdings zu beachten, dass das Bundesgericht bei ihm angefochtene Veranlagungsentscheide kantonalen Steuerbehörden keiner umfassenden Rechtskontrolle unterziehen kann, sondern seine Kognition insoweit auf die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung beschränkt sein muss. Denn die unmittelbare Anfechtbarkeit von Veranlagungsentscheiden kantonalen Steuerbehörden beim Bundesgericht ist eine Ausnahme vom Grundsatz der kantonalen Letztinstanzlichkeit ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ; vgl. BGE 133 I 308 E. 2.4 ; 133 I 300 E. 2.4), die sich nur bezogen auf die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung rechtfertigt (vgl. zur analogen Situation nach Art. 86 Abs. 2 OG

BGE 131 I 145 E. 2.1). Eine dergestalt beschränkte Kognition der Rechtsmittelinstanz ist eher untypisch für ein Rechtsmittel, das die Rechtskraft hemmt (vgl. ANNE SABINE ZOLLER, Vorläufige Vollstreckbarkeit im Schweizer Zivilprozessrecht, 2008, S. 6; vgl. aber auch KÖLZ/HÄNER/ BERTSCHI, a.a.O., Rz. 680; STAEHELIN/MOSIMANN, in: Zivilprozessrecht - Unter Einbezug des Anwaltsrechts und des internationalen Zivilprozessrechts, 4. Aufl. 2024, § 25 Rz. 4, nach denen Kognitionsbeschränkungen die Hemmung der Rechtskraft nicht ausschliessen), ebenso der Umstand, dass der Veranlagungsentscheid der kantonalen Steuerbehörde beim Bundesgericht nicht innert einer bestimmten Frist nach seiner Eröffnung angefochten werden muss und mithin das kantonale Verfahren fortsetzt, sondern erst das Urteil der letzten Instanz eines anderen Kantons die

Beschwerdefrist auslöst ( Art. 100 Abs. 5 BGG ; BGE 133 I 308 E. 2.3 und 3.2 ; 133 I 300 E. 2.1 und 2.2.2; vgl. GRÉGORY BOVEY, in: Commentaire de la LTF, 3. Aufl. 2023, N. 13 zu Art. 103 BGG ; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 135; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O.; ZOLLER, a.a.O.).

#### **E. 4.6.4**

Diese Besonderheiten vermögen indessen nichts daran zu ändern, dass die Rechtsbeständigkeit von Veranlagungsentscheiden kantonaler Steuerbehörden herabgesetzt ist, solange ihnen wegen interkantonaler Doppelbesteuerung die Aufhebung oder Änderung durch das Bundesgericht droht. Mit anderen Worten lassen sich solche Veranlagungsentscheide unter dem Blickwinkel des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht als vollständig rechtskräftig bezeichnen. Folglich kann es kantonalen Steuerbehörden bundesrechtlich nicht absolut verboten sein, ihre Veranlagungsentscheide nach unbenutztem Ablauf der Einsprache- oder Rekursfrist in Wiedererwägung zu ziehen, solange sie sich dabei darauf beschränken, eine interkantonale Doppelbesteuerung zu beseitigen.

#### **E. 4.6.5**

Für dieses Ergebnis spricht auch die Prozessökonomie (vgl. auch BETSCHART/HILDEBRAND, a.a.O., ASA 88 S. 217) : Solange gegen den Entscheid einer Verwaltungsbehörde ein devolutives Rechtsmittel ergriffen werden kann, ist es regelmässig effizienter, wenn sie selbst auf ihren Entscheid zurückkommen kann, statt die Aufhebung oder Änderung der Rechtsmittelinstanz überlassen zu müssen. Die Verwaltungsverfahrensgesetze lassen die Wiedererwägung pendente lite aus dieser Überlegung regelmässig sogar dann noch zu, wenn das Rechtsmittel bereits ergriffen worden ist (vgl. Art. 58 Abs. 1 VwVG ; Art. 53 Abs. 3 ATSG ; Art. 17 Abs. 4 SchKG ; vgl. BGE 127 V 228 E. 2b/bb; 126 III 85 E. 3; vgl. zur direkten Bundessteuer auch Urteil 2C\_653/2012 vom 28. August 2012 E. 4.2.3 und 4.2.4). Ob das BGG der kantonalen Steuerbehörde ebenfalls gestattet, ihren Veranlagungsentscheid sogar nach Anhebung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten dagegen noch einmal selbst zu überprüfen, braucht an dieser Stelle nicht entschieden zu werden. Es genügt die Erkenntnis, dass das Argument der Prozessökonomie grundsätzlich auch im Kontext der Anfechtung kantonalen Entscheide wegen interkantonaler Doppelbesteuerung überzeugt, war es doch eines der wichtigsten Ziele der Bundesrechtspflegereform, das Bundesgericht zu entlasten und es nicht als erste richterliche Behörde tätig werden zu lassen ( BGE 133 I 300 E. 2.3; vgl. jüngst auch Urteil 9E\_1/2023 vom 12. August 2024 E. 1.5.6, zur Publikation vorgesehen).

#### **E. 4.7**

Soweit es das Bundesrecht zulässt, dass kantonale Veranlagungsbehörden ihre Entscheide in Wiedererwägung ziehen, eröffnet es den Kantonen einen Gestaltungsspielraum. Jedenfalls bis zur Anhebung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist es mit anderen Worten dem autonomen kantonalen Recht überlassen, ob eine kantonale Steuerbehörde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung nachträglich auf einen Veranlagungsentscheid zurückkommen und ob sie auf entsprechende Gesuche der steuerpflichtigen Person eintreten kann oder muss. Das Bundesgericht hat die kantonale Rechtssetzung und -anwendung insoweit nur unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots ( Art. 9 BV ) zu überprüfen (vgl. oben E. 2.3). Dieser Überprüfung hält das angefochtene

Urteil stand.

#### **E. 4.7.1**

Im Unterschied zu anderen Kantonen (vgl. die Hinweise in BGE 139 II 373 E. 1.5) hat der Kanton Zug darauf verzichtet, die nachträgliche Aufhebung oder Änderung von Veranlagungsentscheiden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung gesetzlich zu regeln. Daraus folgt aber nicht, dass das Zuger Recht der Kantonalen Steuerverwaltung verbietet, ihre Veranlagungsentscheide nachträglich in Einklang mit Art. 127 Abs. 3 BV zu bringen. So hat denn auch die Vorinstanz diese Option nicht von vornherein ausgeschlossen. Sie hat dafür aber die Einhaltung der Frist von 90 Tagen gemäss § 140 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) vorausgesetzt. Wie das Bundesgericht schon wiederholt festgehalten hat, ist es bundesrechtlich nicht zu beanstanden, wenn Kantone die nachträgliche Aufhebung oder Änderung von Veranlagungsentscheiden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung bei Gesuchen ausserhalb dieser Frist nicht in Betracht ziehen (vgl. Urteile 2C\_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 5.2, in: StE 2022 B 97.12 Nr. 3; 2C\_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2). Daran ändert selbstredend nichts, wenn das Bundesrecht gemäss den vorstehenden Erwägungen von vornherein keinen Anspruch auf die nachträgliche Aufhebung oder Änderung verschafft, was das Bundesgericht in den soeben zitierten Urteilen noch offengelassen hatte.

#### **E. 4.7.2**

Für den Beginn der Frist von 90 Tagen hat die Vorinstanz auf die Eröffnung des Steuerdomizilentscheids des Kantons Zürich abgestellt. In Rechtsprechung und Literatur ist bislang zumindest hauptsächlich die aktuelle Doppelbesteuerung als Grund für eine nachträgliche Aufhebung oder Änderung eines Veranlagungsentscheids in Betracht gezogen worden (vgl. Hinweise oben E. 4.5.1; BGE 139 II 373 E. 1.5), vermutlich weil die steuerpflichtige Person eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung (vgl. dazu BGE 150 I 31 E. 4.1 ; 148 I 65 E. 3.2 ; 140 I 114 E. 2.3.1) bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend machen kann. Mit dem Steuerdomizilentscheid erhob der Kanton Zürich zwar noch keine Steuer, sodass insoweit noch nicht von einer aktuellen Doppelbesteuerung gesprochen werden kann. Die Beschwerdeführerin hätte aber gegen diesen Entscheid schliesslich an das Bundesgericht gelangen und dabei auch die Veranlagungsentscheide des Kantons Zug anfechten können. Vor diesem Hintergrund ist es jedenfalls nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz bereits diesen Entscheid für fristauslösend gehalten und die nachträgliche Änderung der Veranlagungsentscheide ausgeschlossen hat, weil die Beschwerdeführerin die so berechnete Frist verpasst hatte. Ihr Urteil ist demnach auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern bundesrechtlich nicht zu beanstanden.

#### **IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigungen**

#### **E. 5**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als unbegründet; sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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