Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.212/2004 /sza

Urteil vom 23. November 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____ GmbH,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Herrn Urs Härter,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Abteilung juristische Personen, Schlossmühlestrasse 15, 8510 Frauenfeld Kantonale Verwaltung,
Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich.

Gegenstand
Doppelbesteuerung
(Staats- und Gemeindesteuern 2001),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vom 10. August 2004 und die Einschätzungsmitteilung der Gemeinde Dielsdorf vom 27. Februar 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ GmbH verlegte ihren Sitz am 28. August 2001 von der Gemeinde Kreuzlingen (TG) nach Dielsdorf (ZH). Sie schliesst ihre Geschäftsjahre jeweils per 31. Dezember ab. Gemäss der von ihr am 18. Februar 2003 im Kanton Zürich eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2001 belief sich der Reingewinn auf Fr._____. Das Eigenkapital wurde mit Fr._____ deklariert.

Am 27. Februar 2004 (oder 29. April 2004) wurde ihr durch die Gemeinde Dielsdorf die zürcherische Einschätzung für die Steuerperiode 2001 eröffnet und die Schlussrechnung zugestellt. Das steuerbare Kapital wurde auf Fr._____ und der steuerbare Reingewinn auf Fr._____ festgesetzt. Die Steuer belief sich auf Fr._____. Eine Steuerausscheidung für die Kantone Thurgau und Zürich wurde nicht vorgenommen.

Am 23. März 2004 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2001. Als Veranlagungsgrundlage dienten die zürcherischen Gesamtfaktoren, wobei der Kanton Thurgau diese pro rata temporis (für 265 Tage) in Anspruch nahm. Am 14. Mai 2004 erliess das Steueramt Kreuzlingen die Schlussrechnung mit einem Steuerbetrag von Fr._____.

Am 27. Mai 2004 reichte die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Steuerrechnung des Steueramtes Kreuzlingen ein, und am 3. Juni 2004 erhob sie Einsprache gegen die Schlussrechnung der Gemeinde Dielsdorf. Sie verlangte, dass eine Steuerausscheidung vorgenommen werde.

Mit "Einschätzungsvorschlag" vom 15. Juni 2004 teilte das Kantonale Steueramt Zürich der Steuerpflichti-

gen mit, die Einsprache sei sowohl gegenüber der Schlussrechnung der Gemeinde Dielsdorf vom 27. Februar 2004 wie auch der Veranlagung des Kantons Thurgau vom 23. März 2004 verspätet. Somit könne eine Verletzung des Verbots der Doppelbesteuerung nicht mehr geltend gemacht werden. Gestützt auf diese Auskunft zog die Steuerpflichtige die Einsprache zurück.

Mit Schreiben vom 10. August 2004 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau mit Bezug auf die Einsprache der Steuerpflichtigen mit, dass "die Fristen auf der ganzen Linie verpasst wurden, so dass nun tatsächlich eine Doppelbesteuerung eintritt".

B.

Mit Eingabe vom 31. August 2004 führt die X._____ GmbH staatsrechtliche Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung. Sie beantragt, der Kanton Zürich sei anzuweisen, in seiner Steuerberechnung die Steuer lediglich für die Zeit vom 29. August bis 31. Dezember 2001 (125 Tage) zu erheben. Eventualiter sei die Steuerrechnung des Kantons Thurgau aufzuheben und der Kanton Zürich anzuweisen, mit dem Kanton Thurgau direkt auf der Basis von 65,75% (Thurgau) und 34.25 % (Zürich) abzurechnen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau verzichtete auf eine Stellungnahme. Das Steueramt des Kantons Zürich macht geltend, dass die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung verspätet sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des zweiten der einander ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten ist. Der Steuerpflichtige ist berechtigt, zunächst die kantonalen Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. Art. 86 Abs. 2 OG), hat aber in diesem Fall die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Entscheid derjenigen kantonalen Instanz zu richten, die sich zuletzt mit der Sache befasst hat (Art. 89 Abs. 3 OG; BGE 123 I 289 E. 1a).

2.

2.1 Die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung richtet sich gegen die Kantone Zürich und Thurgau. Sie wurde im Anschluss an das Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vom 10. August 2004 rechtzeitig erhoben. Dieses Schreiben ist zwar nicht ausdrücklich als Entscheid (Verfügung) bezeichnet, und es enthält auch keine Rechtsmittelbelehrung. Der Sache nach handelt es sich indessen um den Einspracheentscheid. Der Beschwerdeführerin wurde darin mitgeteilt, dass die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuerveranlagung 2001 bereits am 23. März 2004 ergangen sei und die im Anschluss an die Schlussrechnung des Gemeindesteueramtes vom 14. Mai 2004 eingereichte Einsprache verspätet sei. Aus dem Schreiben der Steuerverwaltung geht auch unmissverständlich der Wille der Behörde hervor, auf die Einsprache vom 27. Mai 2004 nicht eintreten zu wollen. Alle notwendigen Elemente einer Verfügung sind vorhanden, auch wenn der Einspracheentscheid nicht formrichtig eröffnet worden ist.

Die Frist von 30 Tagen für die staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung ist somit gegenüber dem Einspracheentscheid des Kantons Thurgau vom 10. August 2004 eingehalten worden. Es stellt sich einzig die Frage, ob die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Einspracheentscheid deshalb unzulässig ist, weil die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau über die Einsprache nicht materiell entschied, sondern einen Nichteintretensentscheid fällte.

2.2 Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau nahm die Steuerveranlagung für das Jahr 2001 bereits am 23. März 2004 vor, womit die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 27. Mai 2004 in der Tat verspätet und darauf nicht einzutreten gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch, von der Steuerveranlagung Kenntnis erhalten zu haben. Davon ist auszugehen. Es finden sich in den Akten keine Hinweise, dass der Beschwerdeführerin die Veranlagung zugekommen wäre. Veranlagungen werden in der Regel, d.h. wenn nicht besondere Umstände eine andere Zustellung nahe legen, nicht mit eingeschriebener Post eröffnet. Auch im Falle der Beschwerdeführerin erfolgte die Zustellung nicht mit eingeschriebener Post. Es ist zudem glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin von der Veranlagungsverfügung vom 23. März 2004 keine Kenntnis hatte, weil sie in der Einsprache ausführen liess, sie sei "lediglich für die Zeit vom 1.1.2001 bis 28.8.2001" in der Ge-

meinde steuerpflichtig. Hätte die Beschwerdeführerin von der Veranlagungsverfügung Kenntnis gehabt, wäre ihr aufgefallen, dass der Kanton Thurgau die Sitzverlegung vom 28. August 2001 berücksichtigt hatte.

Die Beschwerdeführerin war somit gezwungen, Einsprache zu führen. Das Bundesgericht hat in älteren Entscheiden festgehalten, dass die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots auch an den Nichteintretensentscheid einer kantonalen Behörde angeschlossen werden könne, wenn ein anderer Weg, auf dem über den streitigen Punkt ein materieller Entscheid hätte erwirkt werden können, nicht gangbar sei (BGE 72 I 75 E.1 S. 80, 48 I 349 E. 1 S. 360; vgl. Locher/Locher, Doppelbesteuerung, § 12, III A, 2 Nr. 3). Genau dieser Fall liegt hier vor. In einem Entscheid vom 15. Oktober 1982 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung bestätigt (ASA 53 292 E. 1a, vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 12, III A, 2 Nr. 28). Die staatsrechtliche Beschwerde im Anschluss an den Einspracheentscheid des Kantons Thurgau ist daher rechtzeitig eingereicht worden und zulässig.
2.3 In die rechtzeitig an den Einspracheentscheid des Kantons Thurgau erhobene staatsrechtliche Beschwerde konnte die Beschwerdeführerin auch die im Kanton Zürich ergangene frühere Veranlagung (Einschätzungsmitteilung der Gemeinde Dielsdorf) vom 27. Februar 2004 mit einbeziehen, obschon die Frist für die selbständige Anfechtung dieser Veranlagung mit staatsrechtlicher Beschwerde abgelaufen war (Art. 89 Abs. 3 OG). Die Beschwerdeführerin hat zwar gegen die zürcherische Veranlagung vom 27. Februar 2004 mit Schreiben vom 3. Juni 2004 ebenfalls Einsprache erhoben, diese jedoch zurückgezogen, nachdem ihr vom kantonalen Steueramt mitgeteilt worden war, dass die Einsprache verspätet sei. Die Einschätzungsmitteilung vom 27. Februar 2004 wurde somit durch keinen Einspracheentscheid ersetzt, weshalb sich die staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung gegen diese Verfügung richten muss.
3.
3.1 Eine aktuelle (effektive) Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu gleichartigen Steuern herangezogen wird (BGE 125 I 54 E. 1b, 458 E. 2a S. 466). Es ist offensichtlich, dass für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 28. August 2001 die Beschwerdeführerin in beiden Kantonen Steuern bezahlen muss, obschon sie am 28. August 2001 ihren Sitz von Kreuzlingen (TG) nach Dielsdorf (ZH) verlegte. Es handelt sich um eine aktuelle Doppelbesteuerung, welche für die Wiederherstellung des verfassungsmässigen Zustandes beseitigt werden muss. Anwendbar sind die Regeln, welche die Rechtsprechung in Anwendung des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbots entwickelt hat, soweit nicht nunmehr das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG; SR 642.14) Vorschriften enthält.
3.2 Der mit Wirkung ab 1. Januar 2001 neu gefasste Art. 22 Abs. 1 StHG regelt in Verbindung mit Art. 39 Abs. 2 StHG sowohl die Steuerbefugnis wie auch die Koordination der Veranlagung, wenn eine juristische Person während der Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen verlegt. Danach ist die juristische Person in beiden Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig, wobei die Veranlagungsbehörde desjenigen Kantons, wo sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung am Ende der Steuerperiode befindet, die Veranlagung vornimmt und der Steuerbehörde des anderen Kantons von der Steuererklärung und der Veranlagung Kenntnis gibt. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (Art. 31 Abs. 2 StHG). Gewinn und Kapital sind sodann in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung zwischen den Kantonen auszuscheiden (Art. 22 Abs. 3 StHG).

Das bedeutet, dass die juristische Person, die im Laufe der Steuerperiode ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in einen anderen Kanton verlegt, ihre Deklarationspflicht mit der Einreichung einer einzigen Steuererklärung für die gesamte (ungeteilte) Steuerperiode im Zuzugskanton erfüllt (Grundsatz der Einheit der Bemessungs- und der Steuerperiode). Doch erfolgt zwischen den Kantonen auf der Grundlage der Gesamtfaktoren und der in Anwendung des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbots geltenden Ausscheidungsregeln eine Steuerausscheidung. Diese ist im Allgemeinen, d.h. wenn nicht beispielsweise ausserordentliche Gewinne eine andere Zuteilung nahe legen, pro rata temporis vorzunehmen (zum Ganzen, vgl. Athanas/Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 22 N 1 ff., 19 ff., 28 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, Zürich 2001, § 10 N 8 ff., § 59 N 18 ff.).
3.3 Im Falle der Beschwerdeführerin dauert das Geschäftsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember. Sie hatte ihren Sitz am Ende der Steuerperiode 2001, die mit dem Geschäftsjahr zusammenfällt (Art. 31 Abs. 2 StHG), im

Kanton Zürich. Veranlagungsbehörde im Sinne von Art. 22 Abs.1 StHG ist somit das Kantonale Steueramt Zürich. Dieses nahm aufgrund der von der Beschwerdeführerin ordnungsgemäss im Kanton Zürich eingereichten Steuererklärung die Veranlagung für die gesamte Periode vor. Der Kanton Zürich unterliess es indes, in der Folge auch eine Steuerausscheidung vorzunehmen. Er erhob vielmehr die Steuer auf den Gesamtfaktoren für die gesamte Periode und überschritt damit seine Besteuerungsbefugnis. Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher gegenüber dem Kanton Zürich gutzuheissen und dessen Veranlagung gemäss Einschätzungsmitteilung der Gemeinde Dielsdorf vom 27. Februar 2004 aufzuheben.
3.4 Der Kanton Thurgau hat die Beschwerdeführerin entsprechend ihrer Anwesenheit bis zum Wegzug pro rata temporis besteuert. Von den beteiligten Kantonen wird nicht geltend gemacht, die Steuerausscheidung könne aufgrund ausserordentlicher Faktoren nicht pro rata temporis vorgenommen werden. Die thurgauische Veranlagung hat keine unzulässige Doppelbesteuerung zur Folge.
4.
Die staatsrechtliche Beschwerde ist somit gegenüber dem Kanton Zürich gutzuheissen und die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 gemäss Einschätzungsmitteilung der Gemeinde Dielsdorf vom 27. Februar 2004 aufzuheben. Es wird Sache der zürcherischen Steuerbehörden sein, die Veranlagung entsprechend den hiervor aufgestellten Grundsätzen neu vorzunehmen. Gegenüber dem Kanton Thurgau ist die Beschwerde abzuweisen.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der unterliegt (Art. 156 Abs. 1 OG). Dieser hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Zürich gutgeheissen und dessen Veranlagung gemäss Einschätzungsmitteilung der Gemeinde Dielsdorf vom 27. Februar 2004 aufgehoben.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Thurgau abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Kanton Zürich auferlegt.
4.
Der Kanton Zürich hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 1'000.– zu entschädigen.
5.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und dem Kantonalen Steueramt Zürich schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. November 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: