



Direkte Bundessteuer Verrechnungssteuer

Bern, 24. März 2004
DB-145 CAE/Gra/BUG

An die kantonalen
Steuerverwaltungen

Rundschreiben

Parallelität des kantonalen Instanzenzuges in Staats- und in Bundessteuersachen, soweit es um durch das StHG geregelte Streitgegenstände geht; BGE vom 19. Dezember 2003 (2A.355/2003)

In einer Entscheidung vom 10. Juni 2002 (interne Sammlung Nr. 882; BGE 128 II 311), hielt das Bundesgericht fest, dass diejenigen Kantone, die eine „weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz“ (Art. 50 StHG) für die Staatssteuer vorsehen, auch für Bundessteuersachen die Überprüfung durch eine zweite Gerichtsinstanz (Art. 145 DBG) zulassen müssen (siehe unser Rundschreiben vom 14. Februar 2003).

Am 19. Dezember 2003 kam unser oberstes Gericht auf die Frage zurück und beschloss Nichteintreten auf eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde, welche die Steuerverwaltung des Kantons Jura gegen einen Entscheid der kantonalen Rekurskommission beim Bundesgericht erhoben hatte. Das Bundesgericht befand, dass sowohl für die Staatssteuer als auch für die direkte Bundessteuer derselbe Instanzenzug offenzustehen habe, soweit es sich um die in Art. 73 Abs. 1 StHG genannten Gegenstände handelt, und soweit es um Steuern aus Jahren nach Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG geht, welche mit Inkrafttreten des StHG am 1. Januar 1993 zu laufen begann.

Auszug aus der Begründung:

Das Bundesgericht legt Art. 145 DBG (in Verbindung mit Art. 50 StHG) dahingehend aus, dass ein Kanton, der für Streitigkeiten bezüglich der Staatssteuer eine zweite Gerichtsinstanz vorsieht, auch bezüglich der direkten Bundessteuer eine doppelte gerichtliche Überprüfung ermöglichen muss, damit die Ziele der Steuerharmonisierung durchgesetzt werden können. Diese Auslegung, die auf den Willen des Bundesgesetzgebers zurückgeht, bedeutet keine Verletzung der kantonalen Verfahrensautonomie. Den Kantonen bleibt es weiterhin unbenommen, für den Bereich des harmonisierten Rechts in beiden Fällen lediglich eine einzige Gerichtsinstanz vorzusehen, sei dies eine Rekurskommission oder ein Verwaltungs- oder Kantonsgericht.

Das Bundesgericht hebt hervor, dass es nicht ihm sondern dem Kanton zustehe, die zuständige Instanz zu bestimmen. Diesbezüglich sei die kantonale Verfahrensautonomie zu beachten, da die bundesrechtlichen Vorschriften (Art. 145 DBG und Art. 50 StHG) sich darauf beschränken, eine Parallelität des Rechtsweges vorzuschreiben, es den Kantonen jedoch anheim stellen, ob sie nur einen einfachen oder einen doppelten Instanzenzug zur Verfügung stellen wollen.

Das Bundesgericht weist auch darauf hin, dass die Beibehaltung von verschiedenen Beschwerdeverfahren auf kantonaler Ebene das Risiko beinhalte, dass die kantonalen Behörden bezüglich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern unterschiedlich urteilen. Ein ebensolches Risiko besteht - unter dem Vorbehalt, dass nicht das Ergebnis eines Verfahrens aufgehoben und demjenigen des zweiten Verfahrens angepasst wird – dort, wo das Bundesgericht die gleiche Streitfrage zweimal zu beurteilen hat, zuerst als Beschwerde gegen den Entscheid bezüglich der direkten Bundessteuer und sodann eventuell gegen den Entscheid der zweiten kantonalen Instanz bezüglich der kantonalen Steuern. Es besteht auch die Gefahr von Widersprüchen zwischen dem Entscheid der einen oder andern kantonalen Instanz und dem Bundesgericht. Dieser Widerspruch kann dadurch hervorgerufen werden, dass diese Behörden eine unterschiedliche Beurteilungskompetenz bezüglich Sachverhaltsfeststellung sowie eine grössere oder kleinere Prüfungsbefugnis im rechtlichen Bereich haben können. Es ist somit möglich, dass das kantonale Gericht und das Bundesgericht die gleiche rechtliche Frage aufgrund von verschiedenen Sachverhaltsfeststellungen zu prüfen hätten.

Art. 98a Abs. 3 OG bestimmt, dass vor einer letzten kantonalen Instanz die Beschwerdelegitimation und die Beschwerdegründe mindestens im gleichen Umfang wie für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu gewährleisten sind. Diese Bestimmung untersagt es dem kantonalen Gesetzgeber jedoch nicht, Verfahrensregeln und gerichtliche Prüfungsbefugnis in einem Umfang festzulegen, der über die Minimalbestimmungen des Art. 98a OG hinausgeht.

Auch andere Inkongruenzen können sich ergeben. So ist zum Beispiel die Frage der *reformatio in peius vel melius* für die Staatssteuern nicht immer geregelt. Im Bereich der direkten Bundessteuer ist die *reformatio in peius* hingegen aufgrund ausdrücklicher Gesetzesvorschrift zulässig (gemäss Art. 143 DBG für das Verfahren vor der Rekurskommission und gemäss dem Verweis in Art. 145 Abs. 2 DBG auch für die weitere kantonale Instanz, gemäss Art. 114 OG auch im Verwaltungsgerichtsverfahren vor Bundesgericht).

Das Bundesgericht zweifelt auch daran, ob es in den Fällen des doppelten Instanzenzugs zulässig sei, Streitigkeiten über die Staats- und die direkten Bundessteuern verschiedenen erstinstanzlichen Gerichten zuzuweisen, insbesondere wenn diese ihre Rechtsprechung untereinander nicht koordinieren. Wie dem auch sei, die zweite Instanz muss jedenfalls für beide Steuern dieselbe sein. In den Fällen eines einfachen Instanzenzugs muss hingegen dieselbe Gerichtsbehörde sowohl Streitigkeiten bezüglich Staatssteuer als auch bezüglich der direkten Bundessteuer behandeln.

Der erwähnte Entscheid dürfte deshalb einen direkten Einfluss auf verschiedene hängige Fälle (aus den Kantonen Bern, Wallis, Thurgau, St. Gallen, Obwalden, Basel-Stadt, Basel-Land, Jura und Zürich) sowie auf künftige Fälle haben.

In bezug auf die direkte Bundessteuer sind folgende Schlüsse aus dem Entscheid zu ziehen:

- a) Dort wo die Kantone nur eine einzige Rekursinstanz kennen, muss diese sowohl zuständig sein für Rekurse betreffend die kantonalen Steuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer.
- b) In den Kantonen, die eine zweite Gerichtsinstanz kennen, muss diese auch Streitigkeiten betreffend die direkte Bundessteuer entscheiden, wenn sie zuständig ist für Streitigkeiten betreffend die kantonalen Steuern. Überdies muss die obere Gerichtsinstanz für beide Steuern dieselbe sein.
- c) In den Kantonen mit doppeltem Instanzenzug ist es dringend empfohlen, dass dieselbe erste Instanz sowohl Streitigkeiten betreffend die kantonalen Steuern als auch Streitigkeiten betreffend die direkte Bundessteuer entscheidet.

Es ist daher wichtig, dass die betroffenen Kantone so bald als möglich die notwendigen Massnahmen treffen und gegebenenfalls ihre Vollzugsverordnungen zum DBG anpassen. Die Verfahrensanpassungen müssen sofort in Kraft treten und sollten in allen Bundessteuerfällen wirksam werden, die nach dem genannten Entscheid noch hängig sind, unabhängig von der Steuerperiode, die betroffen ist.

Was die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die Kantone betrifft, bleibt es bei der bisherigen Ordnung, nach welcher der Entscheid der kantonalen Rekurskommission in allen Kantonen direkt ans Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 54 und 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer).

ABTEILUNG RECHT

Der Chef



Marc Bugnon

Beilage:

Kopie des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Dezember 2003 (franz. Fassung)