

indem er die Verfügung des Steueramtes über die Steuerhoheit unangefochten lasse oder ein gegen sie eingeleitetes Verfahren nicht fortführe. Der Beschwerdeführer, der in Luzern betrieben werden müsse, könnte die Einrede der Doppelbesteuerung auch noch im Rechtsöffnungsverfahren erheben. Umso mehr sei sie auch gegen den Taxationsentscheid zulässig.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Die 30-tägige Frist für die staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung beginnt nach Art. 89 Abs. 3 OG zu laufen, wenn ein zweiter Kanton endgültig die Steuerhoheit in Anspruch genommen hat. Das geschah im vorliegenden Fall durch die Verfügung des kantonalen Steueramtes Zürich vom 1. November 1946, die kantonale rechtlich gesehen rechtskräftig wurde. Die mehr als ein halbes Jahr nach Zustellung dieses Entscheides erhobene Doppelbesteuerungsbeschwerde ist infolgedessen nicht fristgemäss eingereicht worden, sodass nicht auf sie eingetreten werden kann.

Die Einwendungen, mit denen der Beschwerdeführer die Rechtzeitigkeit seiner Beschwerde darzutun versucht, sind unbegründet. Der dem Bürger zuerkannte Anspruch auf rechtskräftige Vorausbeurteilung der bestrittenen Steuerhoheit (BGE 62 I 75 f.) liegt zwar im Interesse des Steuerpflichtigen, bezweckt aber allgemein die sachgemässe Ordnung des Verfahrens bei Streitigkeiten über die Steuerhoheit. Damit ist unvereinbar, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren auf den nach kantonalem Recht endgültig gewordenen Entscheid über die Steuerhoheit zurückkommen kann. Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung steht ihm nur noch zu, soweit die Veranlagung weitere, noch nicht beurteilte Fragen des Doppelbesteuerungsrechtes entstehen lässt. Sollte der Beschwerdeführer für die zürcherische Steuer in einem andern Kanton betrieben werden müssen, so wäre er allerdings nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts

(BGE 59 I 26) unter Umständen befugt, im Rechtsöffnungsverfahren die Einrede der Doppelbesteuerung zu erheben und gegen den zu seinen Ungunsten ausfallenden Entscheid das Bundesgericht anzurufen. Er könnte aber in diesem Falle lediglich noch den zürcherischen Steueranspruch bestreiten, nicht eventuell auch den luzernischen, so dass es bei der Doppelbesteuerung bliebe, wenn die Steuerhoheit dem Kanton Zürich zustünde. Aus dieser Möglichkeit, den Doppelbesteuersstreit unter Umständen in einem gewissen Umfange doch noch dem Bundesgericht vorlegen zu können, darf aber nicht abgeleitet werden, dass die vorliegende Beschwerde zulässig sei.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

29. Auszug aus dem Urteil vom 16. Oktober 1947 i. S. Klarfilm-Aktiengesellschaft gegen Kantone Zürich und Luzern.

Art. 46 Abs. 2 BV. Der Steuerpflichtige, der den von ihm geforderten Steuerbetrag vorbehaltlos bezahlt, verwirkt das Recht zur staatsrechtlichen Beschwerde nur, wenn er bei der Zahlung Kenntnis vom kollidierenden Steueranspruch des andern Kantons hatte, nicht auch, wenn er lediglich mit ihm rechnen musste (Änderung der Rechtsprechung).

Art. 46 al. 2 Cst. Le contribuable qui paie sans réserve l'impôt qui lui est réclamé par l'un des cantons est déchu de son droit d'interjeter un recours de droit public si, au moment du paiement, il avait connaissance de la prétention formulée par l'autre canton, mais non pas en revanche s'il devait seulement s'attendre à cette prétention (changement de jurisprudence).

Art. 46, cp. 2 CF. Il contribuente che paga senza riserva l'imposta domandatagli da uno dei cantoni non può più interporre un ricorso di diritto pubblico se, all'atto del pagamento, conosceva la pretesa formulata dall'altro cantone; conserva invece il diritto di ricorso se doveva semplicemente contare su questa pretesa (cambiamento di giurisprudenza).

A. — Die Beschwerdeführerin befasst sich mit dem Erwerb und der Verwertung von Patenten betreffend das Klarfilmverfahren. Sie hat ihren Sitz in Luzern. Die Generalversammlungen und die Verwaltungsratssitzungen

finden zum Teil in Luzern und zum Teil in Zürich statt. Im übrigen werden die Geschäfte der Gesellschaft von Zürich aus geführt. Dort besitzt das Unternehmen ein Bureau, in dem ein kaufmännischer Angestellter tätig ist.

B. — In Luzern wurde die Beschwerdeführerin in den Jahren 1945 und 1946 gemäss ihrer Selbsttaxation für ihr ganzes Aktienkapital von Fr. 50,000.— steuerpflichtig erklärt. Die Steuer für das Jahr 1946 wurde am 1. August 1946 bezahlt.

C. — In Zürich sandte die Beschwerdeführerin am 20. November 1945 die ihr für das Jahr 1945 zugestellte Steuererklärung unausgefüllt zurück mit der Bemerkung, dass sie in Luzern im Handelsregister eingetragen sei und dort ihren Sitz habe. In der am 21. Januar 1946 dem Steueramt Zürich abgegebenen Steuererklärung für das Jahr 1946 deklarierte die Beschwerdeführerin wiederum keinen Ertrag und kein im Kanton Zürich steuerpflichtiges Kapital. Mit Schreiben vom 12. Februar 1946 forderte sie das Steueramt Zürich auf, bis 22. Februar 1946 die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung pro 1945 sowie nähere Angaben über die Tätigkeit der in Zürich befindlichen Verwaltung und die Zahl der Angestellten einzureichen. Die Beschwerdeführerin meldete am 20. Februar 1946, sie beschäftige in Zürich einen einzigen Angestellten; die Bilanz für das Jahr 1945 sei noch nicht abgeschlossen. Als das Steueramt am 20. Oktober 1946 das im Februar gestellte Begehren wiederholte, legte die Beschwerdeführerin die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung pro 1945 vor. Sie fügte bei, sie habe in Zürich ein Bureau, von wo aus ihre Angestellte Alice Krebsler, die den früheren Angestellten Jean Isler ersetzt habe, mit Interessenten des Klarfilmverfahrens verhandle. Mit Beschluss vom 29. November 1946 schätzte hierauf die Steuerkommission der Stadt Zürich die A.-G. für die Jahre 1945 und 1946 mit je Fr. 25,000.— Kapital (halbes Aktienkapital) ein.

In einem von der Beschwerdeführerin gegen diesen Entscheid eingeleiteten Rekursverfahren verzichtete der Steu-

erkommissär auf die Besteuerung für das Jahr 1945. Für das Jahr 1946 wies die Finanzdirektion den Rekurs mit Verfügung vom 6. Mai 1947 ab.

D. — Mit staatsrechtlicher Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin festzustellen, in welchem Kanton sie für das Jahr 1946 steuerpflichtig sei.

E. — Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern verlangt, dass die gegen Luzern angehobene Beschwerde abgewiesen oder eventuell als verwirkt erklärt werde. Sie macht geltend, die A.-G. habe ihr Steuerdomizil in Luzern. Übrigens sei die Doppelbesteuerungseinrede gegenüber dem Kanton Luzern verwirkt. Die Beschwerdeführerin habe, als sie vom zürcherischen Steueranspruch bereits Kenntnis gehabt habe oder doch mit ihm habe rechnen müssen, vorbehaltlos die luzernischen Steuern bezahlt.

F. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich ersucht um Abweisung der gegen ihn gerichteten Beschwerde.

G. — In der Replik erklärt die Beschwerdeführerin, sie habe das Beschwerderecht gegenüber Luzern nicht verwirkt. Wohl habe sie dort am 1. August 1946 die Steuern entrichtet, doch habe sie damals nicht damit rechnen müssen, dass in Zürich ein kollidierender Steueranspruch entstehen könnte.

Aus den Erwägungen:

3. — Da die Beschwerdeführerin (wie in Erwägung 2 ausgeführt wird) pro 1946 in Zürich ein Steuerdomizil besitzt, so verstösst deren gleichzeitige ausschliessliche Besteuerung durch den Kanton Luzern gegen das Verbot der Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV). Gleichwohl müsste die gegen den Kanton Luzern gerichtete Beschwerde abgewiesen werden, wenn die Beschwerdeführerin ihm gegenüber durch die am 1. August 1946 vorgenommene Bezahlung der Steuern das Beschwerderecht verwirkt hätte. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes verwirkt ein Steuerpflichtiger das Recht zur staatsrechtlichen Be-

schwerde, wenn er den von ihm geforderten Steuerbetrag vorbehaltlos bezahlt, obgleich er in diesem Zeitpunkt vom kollidierenden Steueranspruch eines andern Kantons Kenntnis hat (vgl. z. B. 53 I 449; 54 I 240). Das Bundesgericht hat dem Wissen um den kollidierenden Steueranspruch anfänglich den Fall gleichgesetzt, wo der Steuerpflichtige lediglich mit ihm rechnen musste (vgl. z. B. Urteile des Bundesgerichtes vom 13. Oktober 1922 i. S. Burger-Kehl & Co. S. 17 und vom 8. März 1929 i. S. Müller). Seit etwa Mitte 1929 stellt es strengere Anforderungen an den Eintritt der Verwirkung und lässt diese im allgemeinen, wenn dem Steuerpflichtigen der kollidierende Anspruch nicht bekannt war, nur noch zu, wenn er « bestimmt » oder « notwendig » mit ihm rechnen musste (vgl. z. B. Urteile des Bundesgerichts vom 12. Juli 1929 i. S. Chocolat Tobler Holding Co. S. 27, vom 11. Oktober 1929 i. S. Meyer S. 28, vom 4. Juli 1930 i. S. Glaser S. 10 ff., vom 22. Dezember 1933 i. S. Immobiliengesellschaft Schaffhausen S. 18, vom 26. Januar 1942 i. S. Zeier S. 11, vom 30. März 1942 i. S. Borsani S. 8 und vom 9. September 1943 i. S. Gysin S. 9). Diese Praxisänderung wurde (im Urteil i. S. Glaser S. 12) damit begründet, dass die Zahlung einer Steuer auf Grund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung, die einen Titel für die definitive Rechtsöffnung in der Betreibung bilde, nicht freiwillig, sondern stets unter einem gewissen Zwange erfolge; dem Steuerpflichtigen könne daher ein Vorbehalt für den Fall der künftigen Erhebung eines kollidierenden Steueranspruchs seitens eines andern Kantons nur zugemutet werden, wenn sich ein solcher klar ergebe; nur in diesem Falle werde eine Steuerforderung durch die vorbehaltlose Zahlung anerkannt und damit das Beschwerderecht verwirkt. Die neue Rechtsprechung wurde, wenn auch gelegentlich in einem Urteil die Worte « notwendig » oder « bestimmt » weggelassen oder durch « ernsthaft » (*sérieusement*) ersetzt wurden (vgl. z. B. Urteile des Bundesgerichts vom 10. Juli 1931 i. S. Ofenfabrik Sursee S. 21, vom 30. Oktober 1944 i. S. Marcoli S. 4 und vom 15. Januar 1945 i. S. Pelikan-

Stiftung S. 6), bis heute beibehalten. Eine erneute Prüfung zeigt, dass es sich rechtfertigt, die Anforderungen an den Eintritt der Verwirkung noch mehr zu verschärfen und dem Steuerpflichtigen das Beschwerderecht nur abzuerkennen, wenn er bei der Zahlung Kenntnis vom kollidierenden Steueranspruch des andern Kantons hatte.

Für die neue Ordnung sprechen die gleichen Erwägungen, die schon im Jahre 1929 dazu führten, die Verwirkung an strengere Voraussetzungen zu knüpfen. Sie ist auch leichter zu handhaben als die bisherige Regelung, denn sie entbindet die Behörden von der Entscheidung der oft schwer zu beantwortenden Frage, ob der Steuerpflichtige « notwendig » oder « bestimmt » mit dem kollidierenden Anspruch rechnen musste oder nicht. Schliesslich ist sie umso eher angebracht, als es für die Kantone heute mit weniger Unzukömmlichkeiten verbunden ist als früher, wenn ein Steuerpflichtiger, der seine Steuern vorbehaltlos entrichtete, wegen eines nachträglich geltend gemachten kollidierenden Steueranspruchs eine Doppelbesteuerungsbeschwerde erhebt. Nach der neuern Rechtsprechung des Bundesgerichtes kommen sie nämlich weniger in den Fall, nach Jahren bereits bezogene Steuern zurückzuerstatten, weil ein Kanton bei ungebührlicher Verzögerung des Veranlagungs- oder Rekursverfahrens sein Steuerrecht verwirkt, wenn der andere Kanton zufolge der Säumnis unangefochten von seiner Steuerbefugnis Gebrauch gemacht und der Pflchtige die Steuer vorbehaltlos bezahlt hat (BGE 63 I 236 ff.; 68 I 138).

Im vorliegenden Fall hatte die Beschwerdeführerin, als sie am 1. August 1946 im Kanton Luzern die Steuer für das Jahr 1946 bezahlte, keine Kenntnis vom kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich, denn die zürcherische Einschätzung wurde erst am 29. November 1946 vorgenommen. Sie hat daher ihr Beschwerderecht nicht verloren.