



**9C 710/2022**

**Urteil vom 17. August 2023**

### **III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte  
A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_,  
vertreten durch Urs Aegerter, Aegerter + Brändle AG für Steuer- und Wirtschaftsberatung,  
Zürcherstrasse 82, 8640 Rapperswil,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Bahnhofstrasse 15, 6430 Schwyz.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode  
2018,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 16.  
Oktober 2022 (B 2022/106).

#### **Sachverhalt:**

##### **A.**

**A.a.** Das Ehepaar A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ (geb. 1964 und 1968) wohnte seit dem Jahr 2010 zusammen mit den beiden Töchtern (geb. 2004 und 2007) in einem damals neu erstellten Eigenheim in U.\_\_\_\_\_/SG. A.A.\_\_\_\_\_ praktiziert seit Juni 2011 als selbständig erwerbender Arzt in V.\_\_\_\_\_/SZ. B.A.\_\_\_\_\_ arbeitete im Jahr 2018 in W.\_\_\_\_\_. Die ältere Tochter besuchte seit 2018 die Kantonsschule C.\_\_\_\_\_ in X.\_\_\_\_\_; die jüngere Tochter besuchte im Jahr 2018 eine Privatschule in X.\_\_\_\_\_. Bis zur Steuerperiode 2017 war das Ehepaar A.\_\_\_\_\_ durch den Kanton St. Gallen veranlagt worden, wobei das Betriebsvermögen und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit an den Kanton Schwyz ausgeschieden wurde. Per 11. April 2018 meldete sich das Ehepaar A.\_\_\_\_\_ von U.\_\_\_\_\_ in den Kanton Schwyz an die Praxisadresse von A.A.\_\_\_\_\_ ab und teilte der Steuerverwaltung U.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 30. April 2018

mit, dass sich ihr zivilrechtlicher Wohnsitz in der Gemeinde Y. \_\_\_\_\_/SZ befinde. Am 13. Juni 2019 erfolgte die Gründung der Dr. med. A.A. \_\_\_\_\_ AG in X. \_\_\_\_\_.

**A.b.** Mit Verfügung vom 20. Juli 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz das Ehepaar A. \_\_\_\_\_ für die kantonalen Steuern 2018 und die direkte Bundessteuer 2018; bezüglich der Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_ wurde eine Steuerauscheidung an den Kanton St. Gallen vorgenommen. Diese Verfügung erwuchs in Rechtskraft.

**A.c.** Nachdem das Kantonale Steueramt St. Gallen der Vertreterin des Ehepaars mit Schreiben vom 20. Januar 2020 mitgeteilt hatte, dass der steuerliche Wohnsitz ab 2018 abgeklärt werde und um verschiedene Auskünfte und Unterlagen ersucht hatte, fand am 24. August 2020 ein Gespräch zwischen dem Ehepaar A. \_\_\_\_\_, ihrer Vertreterin und dem zuständigen Steuerkommissär statt. Letzterer hielt in einer E-Mail an die Vertreterin vom 31. August 2020 unter anderem fest, der Wohnsitz der Familie A. \_\_\_\_\_ habe sich im Jahr 2018 in U. \_\_\_\_\_ befunden. Im Kanton Schwyz habe nicht einmal eine offizielle Wohngelegenheit bestanden. Die zivilrechtliche Anmeldung sei lediglich aus Gründen der Beschulung der Kinder vorgenommen worden.

## **B.**

**B.a.** Am 8. September 2020 erliess die Steuerverwaltung der Stadt U. \_\_\_\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 die definitive Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung. Die Ehegatten A. \_\_\_\_\_ reichten in der Folge im Kanton St. Gallen verschiedene Rechtsmittel ein, wobei sie die primäre Steuerpflicht im Kanton St. Gallen nicht bestritten. Die Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 2. März 2021; Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 25. April 2022; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 16. Oktober 2022).

**B.b.** Parallel zum Verfahren im Kanton St. Gallen hatten die Ehegatten A. \_\_\_\_\_ im Kanton Schwyz ein Gesuch um Revision der Steuerveranlagung 2018 gestellt. Mit Verfügung vom 7. Dezember 2021 trat die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz auf dieses Gesuch nicht ein.

## **C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. November 2022 beantragen A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen des Kantons Schwyz vom 20. Juli 2020 betreffend die Kantons-, Gemeinde-, Bezirks- und Kultussteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018. Eventualiter beantragen sie die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen des Kantons St. Gallen vom 8. September 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018.

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt des Kantons St. Gallen beantragt die Abweisung des Eventualantrags. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz beantragt die Abweisung des Antrags der Beschwerdeführer auf Aufhebung der Veranlagungen des Kantons Schwyz. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt, dass auf die Anträge betreffend die direkte Bundessteuer nicht einzutreten sei.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1.** Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

**1.2.** Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen hat nur die Kantons- und Gemeindesteuern zum Gegenstand. Dennoch stellen die Beschwerdeführer auch Anträge auf Aufhebung der Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer. Sie weisen in ihrer Beschwerde jedoch darauf hin, dass sich der Kanton Schwyz im Rahmen eines Verfahrens vor der ESTV nach Art.

108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bereit erklärt habe, "auf die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2018 zu verzichten" und die ESTV das Verfahren in der Folge als gegenstandslos beschrieben habe. In der materiellen Begründung ihrer Beschwerde äussern sich die Beschwerdeführer denn auch nicht zur direkten Bundessteuer, sondern nur zu den kantonalen Steuern. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Anträge betreffend die direkte Bundessteuer auf einem Versehen beruhen. Auf jeden Fall könnten diese Anträge im vorliegenden Verfahren nicht behandelt werden, da sie den Streitgegenstand überschreiten, worauf die ESTV zu Recht hinweist.

**1.3.** Der Hauptantrag der Beschwerdeführer richtet sich nicht gegen den Kanton St. Gallen und dessen vom Verwaltungsgericht bestätigte Veranlagung, sondern gegen die Veranlagung des Kantons Schwyz. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 139 II 373 E. 1.4; 133 I 308 E. 2.4; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2). Für die Ausnahme von Art. 86 BGG ist aber immerhin vorauszusetzen, dass die Veranlagung im anderen Kanton nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann (vgl. Urteil 2C\_403/2015 vom 1. April 2016 E. 5, in: StE 2016 A 24.21 Nr. 36). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, sodass auf den Hauptantrag gegen den Kanton Schwyz grundsätzlich einzutreten ist (vgl. aber unten E. 2). Dass die Beschwerdeführer bei der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz erfolglos um Revision ersucht haben, ist für das bundesgerichtliche Verfahren ohne Belang. Da die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz keine neue Entscheidung in der Sache getroffen hat, mithin auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten ist, bleibt die ursprüngliche Veranlagungsverfügung vom 20. Juli 2020 Anfechtungsobjekt der Beschwerde beim Bundesgericht. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführer gegen den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung nach eigenen Angaben Einsprache erhoben haben.

**1.4.** Der Eventualantrag der Beschwerdeführer richtet sich gegen die Veranlagungsverfügung des Kantons St. Gallen vom 8. September 2020. Diese Verfügung ist jedoch im Urteil des Verwaltungsgerichts aufgegangen (Devolutiveffekt; BGE 134 II 142 E. 1.4). Aus der Beschwerdebegründung, die zur Interpretation beigezogen werden kann (BGE 136 V 131 E. 1.2), ergibt sich klar, dass die Beschwerdeführer (eventualiter) das Urteil des Verwaltungsgerichts anfechten möchten. Der Eventualantrag ist demnach als Antrag auf Aufhebung des Entscheids des Verwaltungsgerichts zu verstehen.

## **2.**

Der Kanton Schwyz macht geltend, die Beschwerdeführer hätten ihr Beschwerderecht verwirkt. Die Beschwerdeführer bestreiten dies, weil sie sich nicht geradezu rechtsmissbräuchlich oder treuwidrig verhalten hätten.

**2.1.** Nach der bisherigen Rechtsprechung verwirkt der Steuerpflichtige das Beschwerderecht bzw. das Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung, wenn er seine Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt. Von einer vorbehaltlosen Anerkennung geht die Praxis insbesondere aus, wenn sich der Steuerpflichtige der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt (BGE 147 I 325 E. 4.2.1; 137 I 273 E. 3.3.3; je mit Hinweisen). Eine solche Verwirkung wird indessen nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern muss von den betroffenen Behörden bzw. Kantonen geltend gemacht werden (BGE 147 I 325 E. 4.2.1; 137 I 273 E. 3.3.3).

In einem Leiturteil aus dem Jahr 2020 hat das Bundesgericht klargestellt, dass ausserhalb der vorbehaltlosen Anerkennung des Steueranspruchs eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen ist, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt (BGE 147 I 325 E. 4.2.1). Die steuerpflichtige Person verhält sich gegenüber dem ersten Kanton insbesondere dann treuwidrig, wenn sie diesem gegenüber bewusst falsche Angaben gemacht hat (Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 6.4 und 6.6). Hingegen verhält sich eine steuerpflichtige Person noch nicht treuwidrig, wenn sie beim Kanton, gegen dessen Besteuerung sie sich schliesslich wehrt, zuvor eine unvollständige Anfrage für

ein Steuerruling gestellt hat oder wenn sie den erstveranlagenden Kanton lediglich nicht über den kollidierenden Steueranspruch des anderen Kantons informiert, solange sie von diesem Steueranspruch keine gesicherte Kenntnis hat, sondern lediglich damit rechnen muss (**BGE 147 I 325 E. 4.4.2 und 4.4.3**).

**2.2.** Die Lehre steht der Verwirkung des Beschwerderechts spätestens seit Inkrafttreten des BGG skeptisch gegenüber (vgl. bereits unter altem Recht kritisch PETER LOCHER, Die Staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBI 91/1990 S. 109; vgl. zur Rechtslage nach BGG BRUNNER/BEUSCH, in: Interkantonaies Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 42 N. 6 und 14; RAPHAËL GANI, Analyse de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale dans le deuxième semestre 2019, ASA 88 S. 883; PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 153; OLIVIER MARGRAF, Interkantonaies Verfahrensrecht der direkten Steuern, 2023, S. 217 und 291; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. 2021, § 23 N. 91; DANIEL DE VRIES-REILINGH, Doppelbesteuerung als mögliche Sanktion im interkantonalen Verhältnis - Besprechung des BGE 17.7.2017, 2C\_655/2016, FStR 2019 S. 46 f.). Im Einklang mit dieser Skepsis hat auch das zitierte Leiturteil **BGE 147 I 325** in der Literatur nur ein gemischtes Echo gefunden. Einhellig begrüsst wurde zwar, dass das Bundesgericht die Verwirkung des Beschwerderechts aufgrund treuwidrigen Verhaltens nur mit Zurückhaltung angenommen und damit gegenläufigen Tendenzen in seiner jüngeren Rechtsprechung Einhalt geboten habe (vgl. ANDREA PEDROLI, Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario, RtiD 2021 II S. 566; FELIX RICHNER, Kommentar zu 2C\_552/2019, ZStP 2020 S. 315; BASTIAN THURNEISEN, Steuerhoheit bei fehlender Geschäftstätigkeit und Verwirkung des Beschwerderechts, iusNet StR 1. Dezember 2020). Verschiedene Autoren bedauerten aber, dass sich das Bundesgericht in diesem Urteil nicht gänzlich vom Institut der Verwirkung des Beschwerderechts verabschiedet hat. Missbräuchlichem Verhalten sei auf materiell-rechtlicher Ebene zu begegnen (vgl. BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 N. 17; DANIEL DE VRIES-REILINGH, Vom Hauptsteuerdomizil juristischer Personen und vom "Wandel" der Verwirkungseinrede zum Missbrauchsverbot im interkantonalen Steuerrecht, FStR 2021 S. 362).

**2.3.** Die Kritik der Lehre am von der Praxis geschaffenen prozessrechtlichen Institut der Verwirkung des Beschwerderechts ist bedenkenswert. Das Bundesgericht hat sich damit weder in **BGE 147 I 325** noch in seiner früheren Rechtsprechung vertieft auseinandergesetzt. Eine Änderung der Rechtsprechung müsste sich indessen auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die - vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit - umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht (Urteil 8C\_661/2022 vom 26. Juni 2023 E. 4.5, zur Publikation vorgesehen; **BGE 147 V 342 E. 5.5.1**; **146 I 105 E. 5.2.2**; **145 I 227 E. 4**). Es ist zu prüfen, ob diese Voraussetzungen hier erfüllt sind.

**2.3.1.** Dazu ist zunächst ein Blick auf die Ursprünge der Verwirkungspraxis zu werfen: Bereits 1876 - also nur zwei Jahre nachdem der Verfassungsgeber von 1874 das Bundesgericht mit der Lösung der interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikte betraut hatte - hatte das Bundesgericht zum ersten Mal festgehalten, dass das Beschwerderecht verwirkt, wenn gegen eine Veranlagung nicht rechtzeitig Rechtsmittel ergriffen wird (vgl. **BGE 2 I 184 E. 2**; vgl. auch **BGE 28 I 119 E. 3**; **5 I 141 E. 1**). In der damaligen Zeit verstand das Bundesgericht die interkantonale Doppelbesteuerung zumindest primär als Souveränitätskonflikt zwischen zwei Kantonen. Es beschränkte sich vorerst darauf, die zuvor von der Bundesversammlung entwickelte Doppelbesteuerungspraxis fortzuführen. Erst später ging es dazu über, aus Art. 46 Abs. 2 aBV ein verfassungsmässiges Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung abzuleiten, das neben dem berechtigten Kanton auch den Einzelnen vor interkantonaler Doppelbesteuerung schützte (vgl. **BGE 37 I 37 E. 2**; vgl. auch **BGE 41 I 68 E. 1**; **38 I 478 E. 1**; zum Ganzen ANDREAS THIER, Traditionselemente des Finanzföderalismus in der Schweiz: Zur Geschichte des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 18 ff.; MORITZ SEILER, Finanzföderalistische Friktionen, in: νόμοις πειθου - gehorche den Gesetzen, Liber Amicorum für Hansjörg Seiler, 2022, S. 212 f.). Gleich wie die Verwirkung des Besteuerungsrechts des zweitveranlagenden Kantons (vgl. dazu **BGE 147 I 325 E. 4.2.2**; **137 I 273 E. 3.3.4**) sollte das Institut der Verwirkung des Beschwerderechts den erstveranlagenden Kanton davor schützen, aufgrund einer rechtskräftigen

Veranlagung bezogene Steuern Jahre später noch zurückerstatten zu müssen (vgl. **BGE 73 I 223 E. 3**).

Wie das Bundesgericht bereits in **BGE 147 I 325 E. 4.2.1** angedeutet hat, geht dieser Schutz der Kantone auf Kosten des Doppelbesteuerungsverbots und des darin enthaltenen verfassungsmässigen Rechts der steuerpflichtigen Person. Im Geltungsbereich von Art. 46 Abs. 2 aBV liess sich ein solcher Eingriff zum Schutz der steuererhebenden Kantone eher noch rechtfertigen, zumal das Doppelbesteuerungsverbot und das Individualrecht der steuerpflichtigen Person nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Verfassung, sondern erst aus der über die Jahre zu Art. 46 Abs. 2 aBV entwickelten Praxis folgten. Ausserdem war für die Kantone gerade in der Anfangszeit der Rechtsprechung auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung regelmässig nicht absehbar, welchem Kanton das Bundesgericht das Besteuerungsrecht zuweisen würde. Mit Art. 127 Abs. 3 BV verbietet das geschriebene Verfassungsrecht die interkantonale Doppelbesteuerung nunmehr jedoch ausdrücklich. Aus den Materialien ergibt sich, dass damit das verfassungsmässige Recht der steuerpflichtigen Person kodifiziert werden sollte (vgl. Botschaft vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBl 1996 I 346 [zu Art. 118 E-BV]). Zudem besteht heute dank der jahrzehntelangen Rechtsprechung im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung kaum mehr Rechtsunsicherheit, wenn es um die Frage geht, welchem Kanton das Besteuerungsrecht zukommt.

**2.3.2.** Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht hat sich die Ausgangslage im Lauf der Jahre stark gewandelt: Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG sieht, anders als das Bundesrechtspflegegesetz (Art. 86 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; AS 60 271]), keine Ausnahme von der Regel der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs vor. Daraus hat das Bundesgericht geschlossen, dass im Geltungsbereich des BGG keine direkte Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bundesgericht mehr möglich ist und der Instanzenzug zwingend in mindestens einem Kanton durchlaufen werden muss (vgl. **BGE 139 II 373 E. 1.4**; **133 I 308 E. 2.3**; **133 I 300 E. 2.3** und 2.4). Nach einigen Autoren wäre diese verfahrensrechtliche Änderung alleine schon Grund genug, um von der Verwirkung des Beschwerderechts Abstand zu nehmen, weil die Verwirkung des Beschwerderechts eng mit der Möglichkeit der direkten ("Sprung"-) Beschwerde beim Bundesgericht verbunden gewesen sei; dem Verhalten der steuerpflichtigen Person könne nunmehr im kantonalen Verfahren Rechnung getragen werden (vgl. LOCHER, Einführung, a.a.O., S. 153; vgl. auch BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 N. 6 und 14, die auf die Möglichkeit der Kostenaufgabe hinweisen). Aus Art. 100 Abs. 5 BGG, wonach die Beschwerdefrist bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte spätestens zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen beim Bundesgericht anfechtbare Entscheide getroffen worden sind, leiten andere Autoren ab, der Gesetzgeber habe gerade vermeiden wollen, dass die steuerpflichtige Person ihre Veranlagung in allen Kantonen anfechten müsse. Dieses Anliegen werde konterkariert, wenn die steuerpflichtige Person ihr Beschwerderecht gegen den erstveranlagenden Kanton verwirke, bloss weil sie dort kein Rechtsmittel erhoben habe (GANI, a.a.O., S. 883; MARTIN KOCHER, in: Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 44 N. 546; vgl. auch OBERSON, a.a.O., § 23 N. 91).

**2.3.3.** In praktischer Hinsicht fällt schliesslich ins Gewicht, dass die kantonale Steuerlast vor allem auf hohen Einkommen heute wesentlich schwerer wiegen dürfte als am Ende des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts. Damals erhoben viele Kantone nämlich nur Vermögens- und noch keine allgemeinen, progressiven Einkommenssteuern (vgl. KATHRIN KLETT, Progressive Einkommenssteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz - 100 Jahre nach Georg Schanz, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 602 ff.). Die Verwirkung des Beschwerderechts und die daraus resultierende interkantonale Doppelbesteuerung treffen die steuerpflichtigen Personen demnach im Schnitt heute deutlich härter als zu Beginn dieser Rechtsprechung. Umgekehrt sind die Veranlagung und die Rückerstattung von zu Unrecht bezogenen Steuern für die Kantone heute dank der Automatisierung der administrativen Prozesse mit bedeutend weniger Umtrieben verbunden, als dies früher der Fall war. Die Steuern, welche die Kantone im Fall der Verwirkung des Beschwerderechts einbehalten dürfen, obschon sie eigentlich kein Besteuerungsrecht hätten, werden deshalb den Veranlagungs- und Rückerstattungsaufwand, den die steuerpflichtige Person verursacht hat, in aller Regel bei weitem übersteigen.

**2.4.** Wie die vorstehenden Erwägungen zeigen, hat sich die verfassungs- und die prozessrechtliche Situation seit der ursprünglichen Entwicklung der Verwirkungspraxis stark verändert. Zudem trifft die interkantonale Doppelbesteuerung die betroffenen Personen heute deutlich stärker als Ende des 19.

und zu Beginn des 20. Jahrhunderts, während das Schutzbedürfnis der Kantone abgenommen hat. Dass das Bundesgericht in **BGE 147 I 325** das prozessrechtliche Institut der Verwirkung des Beschwerderechts noch nicht grundsätzlich infrage gestellt hat, steht einer Praxisänderung im vorliegenden Fall ebenfalls nicht entgegen. Dort hatte das Bundesgericht nur eine spezifische Verhaltensweise zu beurteilen, die es schliesslich für nicht (hinreichend) treuwidrig hielt und demgemäss keine Verwirkung annahm (**BGE 147 I 325** E. 4.4.3). Demgegenüber steht hier nunmehr die klassische Verwirkungskonstellation (Anerkennung des Steueranspruchs eines Kantons in Kenntnis des kollidierenden Anspruchs eines anderen Kantons; vgl. **BGE 147 I 325** E. 4.2.1) zur Diskussion, weshalb sich eine grundsätzliche Überprüfung der Verwirkungspraxis aufdrängt.

**2.5.** Aufgrund der nachfolgenden Überlegungen sowie der in der Literatur (vgl. oben E. 2.2 und 2.3.2) vorgetragenen Argumente erweist sich die Verwirkung des Beschwerderechts nicht länger als verhältnismässige Massnahme, um treuwidrigem Verhalten einer steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis zu begegnen (anders noch Urteil 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.2).

**2.5.1.** Die Verwirkung des Beschwerderechts bezweckt in erster Linie den Schutz des erstveranlagenden Kantons. Dieser hat zwar ein legitimes Interesse daran, keinen unnötigen Veranlagungs- oder sonstigen Aufwand betreiben zu müssen. Dieses Interesse rechtfertigt es aber nicht, diesen Kanton durch Annahme der Verwirkung des Beschwerderechts bezogene Steuern behalten zu lassen, zu deren Erhebung er nach harmonisiertem kantonalen Recht oder doppelbesteuerungsrechtlich nicht berechtigt ist, insbesondere wenn diese Steuern in keiner vernünftigen Relation zum verursachten Aufwand stehen. Stattdessen kann diesem Interesse Rechnung getragen werden, indem die steuerpflichtige Person im bundesgerichtlichen Verfahren ausnahmsweise verpflichtet wird, den erstveranlagenden Kanton für den verursachten Verfahrensaufwand zu entschädigen (Art. 68 Abs. 3 und 5 BGG; BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 N. 14).

**2.5.2.** Wesentlich schwerer als das Interesse des erstveranlagenden Kantons wiegt ohnehin das Interesse des zweitveranlagenden, zur Besteuerung effektiv berechtigten Kantons daran, dass sich steuerpflichtige Personen ihrer kantonalen Steuerpflicht nicht entziehen, indem sie eine Steuerpflicht in einem anderen Kanton vorspiegeln. In einigen jüngeren Urteilen hat das Bundesgericht gerade mit Blick auf dieses Interesse des berechtigten Kantons die Verwirkung des Beschwerderechts angenommen respektive die Beseitigung der Doppelbesteuerung verweigert (vgl. vor allem Urteil 2C\_655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 2.4.2; ausserdem Urteile 2C\_663/2019 vom 26. März 2020 E. 2.3.1, in: StE 2020 A 24.5 Nr. 8; 2C\_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.3.1, in: StE 2020 A 24.5 Nr. 7).

Um der Besteuerung durch den berechtigten Kanton zu entgehen, wird sich die steuerpflichtige Person allerdings selten damit begnügen können, die Besteuerung durch einen unberechtigten Kanton vorbehaltlos zu akzeptieren. Vielmehr wird sie typischerweise zusätzliche Vorkehrungen treffen müssen, etwa indem sie den Behörden falsche oder unvollständige Auskünfte erteilt. Gesamthaft betrachtet besteht das missbräuchliche Verhalten also regelmässig darin, dass die steuerpflichtige Person versucht, den einen Kanton gegen den anderen auszuspielen. Damit beeinträchtigt sie typischerweise in erster Linie nicht die Interessen des erstveranlagenden Kantons, sondern jene desjenigen Kantons, dessen berechtigter, gesetzmässiger Besteuerung sie sich entziehen will. Der legitime Steueranspruch dieses Kantons lässt sich nun aber nicht sachgerecht und wirksam schützen, indem der steuerpflichtigen Person das Recht zur Beschwerde gegen den unberechtigten Kanton respektive das verfassungsmässige Recht auf Beseitigung der Doppelbesteuerung entzogen wird. Denn davon profitiert in erster Linie der andere Kanton, der gerade keinen legitimen Steueranspruch hat.

**2.5.3.** Der zur Besteuerung berechtigte Kanton ist dem Fehlverhalten von steuerpflichtigen Personen aber auch im interkantonalen Verhältnis nicht hilflos ausgeliefert. Denn solches Fehlverhalten - vor allem die fehlerhafte Deklaration oder die Erteilung falscher oder unvollständiger Auskünfte - wird regelmässig den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllen (vgl. Art. 56 Abs. 2 StHG). Darauf wurde in der Literatur bereits zutreffend hingewiesen (PEDROLI, a.a.O., S. 567).

**2.6.** Da die Praxis zur Verwirkung des Beschwerderechts nach dem Gesagten aufzugeben ist, erweist sich die Verwirkungseinrede des Kantons Schwyz von vornherein als unbegründet. Ob sich das angebliche treuwidrige Verhalten der Beschwerdeführer auf die vorbehaltlose Anerkennung des

Steueranspruchs beschränkt hat oder ihnen darüber hinaus weiteres treuwidriges Verhalten vorzuwerfen ist, stellt folglich jedenfalls keine Frage der Zulässigkeit der Beschwerde dar. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### 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). 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 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 (Urteil 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 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

### 4.

**4.1.** Bereits im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen war nicht streitig, dass die Beschwerdeführer ihren Wohnsitz am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode im Kanton St. Gallen hatten und folglich nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht dort und nicht im Kanton Schwyz unbeschränkt steuerpflichtig waren (vgl. Art. 13 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; § 4 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]; Art. 3 Abs. 1 und Art. 4b Abs. 1 StHG). Auch vor Bundesgericht stellen die Beschwerdeführer den Steueranspruch des Kantons St. Gallen respektive den angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen nur eventualiter infrage.

**4.2.** Der Kanton Schwyz anerkennt vor Bundesgericht ausdrücklich, dass die Beschwerdeführer am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode Wohnsitz im Kanton St. Gallen und nicht im Kanton Schwyz hatten. Daraus folgt notwendigerweise, dass die Veranlagung des Kantons Schwyz gegen harmonisiertes kantonales Steuerrecht verstösst. Ausserdem bedeutet diese doppelte Veranlagung der Beschwerdeführer eine interkantonale Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. zum Begriff BGE 148 I 65 E. 3.1 mit Hinweisen).

**4.3.** Der Antrag der Beschwerdeführer auf Aufhebung der Veranlagung des Kantons Schwyz ist demnach grundsätzlich begründet. Fragen kann sich nur noch, ob diesem Antrag ein Rechtsmissbrauch entgegen steht.

**4.4.** Dies ist zu verneinen.

**4.4.1.** Abzulehnen ist in diesem Zusammenhang vorab eine in der Literatur vertretene Position, wonach bestimmte Verhaltensweisen über eine teleologische Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV vom Schutzbereich des Doppelbesteuerungsverbots auszunehmen sind (MARCEL R. JUNG, Treu und Glauben als Schranke des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, StR 75/2020 S. 799 und 805 mit Hinweis auf THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauchsverbot im öffentlichen Recht, 2005, S. 304 ff. und 441 ff.). Wie bereits erwähnt, bezweckt das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV einerseits den Schutz der steuerpflichtigen Person, andererseits den Schutz der Steuerhoheit des berechtigten Kantons (vgl. oben E. 2.5.1). Es überzeugt nicht, diesen Zweck um Verhaltensgebote zugunsten des unberechtigten Kantons anzureichern und das Doppelbesteuerungsverbot einschliesslich des verfassungsmässigen Rechts der steuerpflichtigen Person auf diese Weise teleologisch einzuschränken (so aber JUNG, a.a.O., S. 799 ff.). Hinzu kommt, dass dieser Ansatz ins Leere greift, wenn die Veranlagung des unberechtigten Kantons wie im vorliegenden Fall bereits gegen das harmonisierte kantonale Steuerrecht verstösst, sodass sich die steuerpflichtige Person auf materiell-rechtlicher Ebene gar nicht erst auf Art. 127 Abs. 3 BV zu berufen braucht (vgl. zur Rangfolge zwischen dem harmonisierten kantonalen Steuerrecht und dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht BGE 148 I 65 E. 3.2).

**4.4.2.** Andere Autoren erwägen, dass steuerpflichtige Personen ihren Anspruch auf Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung aus Art. 127 Abs. 3 BV materiell-rechtlich verlören, wenn sie sich widersprüchlich oder anderweitig missbräuchlich verhielten (vgl. BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 N. 17; DE VRIES-REILINGH, a.a.O., FStR 2021 S. 362). Eine solche materiell-rechtliche "Verwirkung des Schutzes des Doppelbesteuerungsverbots" (BRUNNER/BEUSCH, a.a.O., § 42 N. 17) erscheint zwar nicht von vornherein als ausgeschlossen. Bei der Berufung auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens ist jedoch praxisgemäss - insbesondere bei passivem Verhalten - Zurückhaltung angebracht, da dies stets auf eine Verkürzung der gesetzlichen Rechtspositionen der Bürgerinnen und Bürger hinausläuft (**BGE 143 V 66** E. 4.3 mit Hinweis auf GÄCHTER, a.a.O., S. 194 ff., S. 197). Vor diesem Hintergrund könnte die Beseitigung einer grundsätzlich verfassungswidrigen interkantonalen Doppelbesteuerung nur dann verweigert werden, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person als qualifiziert missbräuchlich erweist und der betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten, obschon er nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat (vgl. allgemein zur erforderlichen Interessenabwägung bei widersprüchlichem Verhalten Privater GÄCHTER, a.a.O., S. 203 ff.).

Eine solche Ausnahmekonstellation ist hier klarerweise nicht gegeben. Weder wiegt das Fehlverhalten der Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton Schwyz - aus steuerlicher Sicht - besonders schwer, noch erscheinen die Interessen des Kantons Schwyz als besonders beeinträchtigt, wenn er zur Rückerstattung der bezogenen Steuern verpflichtet wird. Inwieweit das Fehlverhalten der Beschwerdeführer dazu führt, dass ihnen Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (vgl. oben E. 2.5.1), ist unter dem Titel der Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen zu erörtern (vgl. unten E. 5.2).

## 5.

**5.1.** Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Schwyz richtet. Der Eventualantrag gegen den Kanton St. Gallen wird dadurch gegenstandslos (Urteile 2C\_615/2021 vom 23. September **2022** E. 4; 2C\_830/2021 vom 14. Juni **2022** E. 6.2).

**5.2.** Bei diesem Verfahrensausgang wäre der unterliegende Kanton grundsätzlich zur Bezahlung der Gerichtskosten und einer Parteientschädigung zu verpflichten (vgl. Urteil 2C\_615/2021 vom 23. September **2022** E. 4). Es ist jedoch zu prüfen, ob es sich angesichts des Verhaltens der Beschwerdeführer rechtfertigt, die Kosten- und Entschädigungsfolgen - auch des kantonalen Verfahrens (Art. 68 Abs. 5 BGG) - anders zu verlegen (vgl. auch oben E. 2.5.1 und 4.4.2).

**5.2.1.** Der Kanton Schwyz macht geltend, dass sich die Beschwerdeführer am 12. April 2018 in der Gemeinde Y.\_\_\_\_\_/SZ angemeldet hätten. Diese Anmeldung sei vermutlich erfolgt, damit die Beschwerdeführer respektive ihre Kinder zu günstigeren Konditionen vom Bildungsangebot an zwei Schulen im Kanton Schwyz (Kantonsschule C.\_\_\_\_\_/SZ und Musikschule Y.\_\_\_\_\_/SZ) profitieren konnten. Hingegen behauptet der Kanton Schwyz nicht, dass die Beschwerdeführer versucht hätten, sich der Besteuerung durch den Kanton St. Gallen zu entziehen. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen (vgl. angefochtenes Urteil Ziff. A.a), die Beschwerdeführer und der Kanton Schwyz weisen auf ein Schreiben vom 30. April 2018 an die Steuerverwaltung der Stadt U.\_\_\_\_\_/SZ hin. In diesem Schreiben machten die Beschwerdeführer darauf aufmerksam, dass sie ihren zivilrechtlichen Wohnsitz in den Kanton Schwyz verlegt hätten, dies aber auf die steuerliche Situation keinen Einfluss habe, weil sich der Lebensmittelpunkt der Familie weiterhin in U.\_\_\_\_\_/SZ befinde. Am 3. Juli 2018 teilte die Leiterin der Steuerverwaltung der Stadt U.\_\_\_\_\_/SZ der Steuervertreterin der Beschwerdeführer mit, dass sie nun endlich - nach Wochen - das Steueramt V.\_\_\_\_\_/SZ telefonisch erreicht habe. Dieses habe auf der primären Steuerpflicht im Kanton Schwyz bestanden, weil der Wohnsitz massgebend sei. Sie habe die Steuerpflicht im st. gallischen Register auf eine sekundäre Steuerpflicht angepasst, sodass nun keine Zahlungen mehr zu leisten seien. Nach dieser Auskunft reichten die Beschwerdeführer im Kanton Schwyz eine Steuererklärung ein, die sie am 26. Juni 2019 in Kopie der Steuerverwaltung der Stadt U.\_\_\_\_\_/SZ zustellten (vgl. Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts St. Gallen vom 2. März 2021 S. 2; Art. 105 Abs. 2 BGG).

**5.2.2.** Durch ihre Anmeldung in der Gemeinde Y.\_\_\_\_\_/SZ haben die Beschwerdeführer eine Ursache dafür gesetzt, dass sie schliesslich für die Steuerperiode 2018 vom Kanton Schwyz veranlagt wurden. Im Zeitpunkt der Veranlagung durch den Kanton Schwyz wussten sie zudem, dass der Kanton St.



Gallen ihren Wohnsitz abklärte. Nach Treu und Glauben hätte von ihnen erwartet werden dürfen, dass sie die Schwyzer Veranlagungsbehörde hierüber informieren.

Diesem Fehlverhalten der Beschwerdeführer stehen Versäumnisse seitens der Behörden des Kantons Schwyz gegenüber. Gemäss dem Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts St. Gallen hatte dieses im Januar 2020 "direkt beim Kanton Schwyz oder möglicherweise in Y. \_\_\_\_\_ nachgefragt [...], ob die Veranlagung 2018 bereits vorgenommen" worden sei (vgl. Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts St. Gallen vom 2. März 2021 S. 4 f.). Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz stellt dies nicht in Abrede. Das Gemeindesteueramt V. \_\_\_\_\_/SZ war derweil laut der Leiterin der Steuerverwaltung der Stadt U. \_\_\_\_\_ sogar bereits 2018 über die Situation der Beschwerdeführer informiert worden. In Anbetracht dessen, dass die Beschwerdeführer für das streitbetreffene Jahr in der Arztpraxis des Beschwerdeführers angemeldet waren, hätte dies Anlass genug sein müssen, um weitere Abklärungen zu treffen.

**5.2.3.** Ob die Anmeldung der Beschwerdeführer im Kanton Schwyz dazu diene, von günstigeren Schulgebühren zu profitieren, ist entgegen dem Kanton Schwyz für das steuerrechtliche Verfahren ohne Belang. Welche Konsequenzen eine solche Anmeldung auf schul- bzw. schulgebührenrechtlicher Ebene nach sich zieht, ist demnach an dieser Stelle nicht zu beurteilen.

**5.3.** Das Verhalten der Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton Schwyz ist mit Treu und Glauben nicht zu vereinbaren. Allerdings haben sich auch die Behörden des Kantons Schwyz nicht einwandfrei verhalten. Vor diesem Hintergrund erscheint es als angemessen, die Gerichtskosten - trotz Obsiegens der Beschwerdeführer - zu drei Vierteln den Beschwerdeführern und zu einem Viertel dem Kanton Schwyz aufzuerlegen und keine Parteientschädigungen zuzusprechen (Art. 66 Abs. 1 und Art. 68 Abs. 1 BGG). Für das kantonale Verfahren rechtfertigt sich keine abweichende Verteilung der Kosten- und Entschädigungsfolgen.

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde gegen den Kanton Schwyz wird gutgeheissen. Die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz vom 20. Juli 2020 wird aufgehoben.

**2.**

Die Beschwerde gegen den Kanton St. Gallen wird als gegenstandslos abgeschrieben.

**3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden zu Fr. 1'500.- unter solidarischer Haftung und zu gleichen Teilen den Beschwerdeführern und zu Fr. 500.- dem Kanton Schwyz auferlegt.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Luzern, 17. August 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler