

BGer 2C 655/2016 vom 17. Juli 2017

Bundesgericht, 2017-07-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_655_2016

FR: TF 2C 655/2016 du 17 juillet 2017

IT: TF 2C 655/2016 del 17 luglio 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern der Kantone Zug und Luzern für die Steuerperiode 1.7.2009 - 30.6.2010 (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist - mit nachfolgender Einschränkung (E. 1.2) - einzutreten.

E. 1.2

Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte kann auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307; 133 I 308 E. 2.4 S. 313). Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde gegen ein Urteil des Kantonsgerichts Luzern. Die Beschwerdeführerin stellt zudem den Antrag, es sei die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Zug für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 vom 30. Januar 2012 aufzuheben (Rechtsbegehren 2) und der im Kanton Zug steuerbare Reingewinn nach den Grundsätzen des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung festzulegen (Rechtsbegehren 3). Ausserdem sei der Kanton Zug anzuweisen, die für die fragliche Steuerperiode zu viel bezogenen Steuern unter Ausrichtung eines Vergütungszinses zurückzuerstatten (Rechtsbegehren 4). Damit gilt die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug als mitangefochten und richtet sich die vorliegende Beschwerde materiell auch gegen den Kanton Zug, welcher aus diesem Grund zur Vernehmlassung eingeladen wurde. Allerdings folgt aus dem Doppelbesteuerungsverbot nicht auch die Verpflichtung zur Leistung eines Vergütungszinses. Ein entsprechender Anspruch müsste sich aus dem massgebenden kantonalen Recht ergeben. Dass dies für den Kanton Zug zutrifft, wird in der Beschwerde nicht dargetan, weshalb auf dieses Begehren nicht eingetreten werden kann (Urteile 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 1.2, in: StR 72/2017 S. 232, ASA 85 S. 502; 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 1.2, in: RDAF 2006 II S. 518; vgl. auch Urteil 2C_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2; je mit Hinweisen).

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht hingegen nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen grundsätzlich gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG). In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 2.2).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 2.1

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerdeführerin mit der Verlegung ihres statutarischen Sitzes am 2. Juli 2009 im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. Art. 20 Abs. 1 StHG ; § 51 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 632.1]). Da sie die Betriebsstätte in U. _____ behielt, blieb sie im Kanton Luzern weiterhin, neu aber beschränkt, steuerpflichtig (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG ; § 65 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 [StG/LU; SRL Nr. 620]). Damit waren sowohl der Kanton Luzern als auch der Kanton Zug befugt, in der Steuerperiode vom 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2010 von der Beschwerdeführerin Staats- und Gemeindesteuern zu erheben. Während die Steuerverwaltung des Kantons Zug die interkantonalen Verhältnisse nur insofern berücksichtigte, als sie infolge des Zeitpunktes der Sitzverlegung (1 Tag nach Beginn der Steuerperiode) eine Ausscheidung pro rata temporis vornahm, erfolgte die Ausscheidung des Kantons Luzern anhand der

Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit und unter Zuweisung eines Präzipuums an den Kanton Zug. Entsprechend weichen die Steuerausscheidungen stark voneinander ab: Gemäss vorinstanzlichem Urteil beansprucht der Kanton Zug rund 99.7% der Aktiven für sich, der Kanton Luzern, unter Zuweisung eines Präzipuums von 20% des Gewinns an den Kanton Zug, rund 70% des Gewinns und 0% des Kapitals. Damit liegt - unbestrittenermassen - eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.

E. 2.2

Der Kanton Zug macht geltend, die Beschwerdeführerin habe ihr Beschwerderecht verwirkt, indem sie die Zuger Steuererklärung 2009/2010 vom 6. September 2011 vorbehaltlos eingereicht, keine Steuerausscheidung vorgenommen oder auf andere Weise zum Ausdruck gebracht habe, dass im Kanton Luzern eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund der Betriebsstätte verbleibe. Eventualiter bringt der Kanton Zug vor, der Kanton Luzern habe sein Besteuerungsrecht verwirkt, indem er die Einforderungshandlung erst mit Schreiben vom 19. August 2014, und damit verspätet, vorgenommen habe, obwohl ihm die interkantonale pro rata temporis Steuerausscheidung des Kantons Zug bereits unmittelbar nach der definitiven Veranlagung vom 30. Januar 2012 zugesandt worden war. Die Verwirkungseinrede ist vorweg zu klären; stellt sie sich als begründet dar, ist die Beschwerde abzuweisen. Andernfalls ist der Frage nachzugehen, ob die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug vom 30. Januar 2012 aufzuheben und der steuerbare Reingewinn neu festzulegen ist und der Beschwerdeführerin die zu viel bezogenen Steuern zurückzuerstatten sind.

E. 2.3.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, keines der gemäss Rechtsprechung verlangten Kriterien sei erfüllt, weshalb die Verwirkung ihres Beschwerderechts nicht eingetreten sei. Im Übrigen werde in der Lehre gar die Meinung geäussert, dass die Verwirkungsfolge unter dem neuen Verfahrensrecht nicht mehr anwendbar sei.

E. 2.3.2

Gemäss der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwirkte die steuerpflichtige Person das Recht zur Anfechtung der Veranlagung eines Kantons, wenn sie ihre dortige Steuerpflicht in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines andern Kantons vorbehaltlos anerkannte, indem sie sich etwa ausdrücklich oder stillschweigend der Veranlagung unterwarf, die Steuererklärung abgab, auf eine Einsprache oder weitere Rechtsmittel verzichtete und den veranlagten Steuerbetrag bezahlte. Die Verwirkung konnte sich auch daraus ergeben, dass der Pflichtige im Veranlagungsverfahren seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkam, z.B. wenn er die verlangte Steuererklärung, die Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die Belege seiner Buchhaltung nicht einreichte oder andere für die Bemessung und die Ausscheidung der Steuerfaktoren notwendige Angaben verweigerte, so dass zur Ermessensveranlagung geschritten werden musste (BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278 ; 123 I 264 E. 2d S. 267).

E. 2.3.3

In der Lehre wird dagegen vorgebracht, eines Verwirkungsgrundes betroffener Personen bedürfe es unter der Herrschaft des BGG nicht mehr. Diese Verwirkung sei in engstem Zusammenhang mit der Spezialität gestanden, dass im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden brauchte. Den geschilderten Verhaltensweisen könne ohne Weiteres in den - nun zwingend

durchzuführenden - vorinstanzlichen Verfahren gebührend Rechnung getragen werden (PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 153; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 42 Rz. 10). Art. 100 Abs. 5 BGG lasse dem Beschwerdeführer die Wahl, den ersten Entscheid anzufechten oder den zweiten kantonalen Entscheid abzuwarten (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 23 Rz. 82). Es wird aber auch die Auffassung vertreten, dass es sich um eine Besonderheit des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts handle, die auch unter dem BGG weiterhin Anwendung finde (DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, Rz. 1382).

E. 2.3.4

Das Bundesgericht hatte diese Frage bisher nicht zu klären. Sie kann allerdings auch im vorliegenden Verfahren offenbleiben, da sich das Vorgehen der Beschwerdeführerin, wie sogleich zu sehen ist, als treuwidrig erweist und ihr Verhalten damit schon deswegen keinen Rechtsschutz verdient.

E. 2.4.1

Der Kanton Zug macht geltend, die Beschwerdeführerin habe sich dem Veranlagungsverfahren vorbehaltlos unterworfen und sämtliche Steuerfaktoren unter die Steuerhoheit des Kantons Zug gestellt. Ein solches Verhalten stelle eine Anerkennung des zuerst erhobenen Steueranspruchs auf die Gefahr doppelter Besteuerung dar. Dabei verweist er insbesondere darauf, dass die Beschwerdeführerin die Steuererklärung des Kantons Zug vorbehaltlos eingereicht und dabei keine Steuerauscheidung vorgenommen habe. Die Steuerrechnungen habe sie nach einer ersten Mahnung ebenfalls vorbehaltlos bezahlt. Obwohl sie sich stets darüber bewusst gewesen sei, dass im Kanton Luzern auch nach dem Sitzwechsel eine Betriebsstätte verbleibe, habe sie es somit unterlassen, im Kanton Zug eine Steuerauscheidung einzureichen oder zumindest auf das Bestehen einer Betriebsstätte hinzuweisen. Der Kanton Zug weist zudem auf die Organisation und die Vertretungsverhältnisse der Beschwerdeführerin hin: Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin sei ab 2004 B._____, Rechtsanwalt und diplomierter Steuerexperte, gewesen. Der Sitz der Beschwerdeführerin habe sich an derselben Adresse wie die Anwaltskanzlei von B._____ befunden. Zumindest seit dem Zuzug in den Kanton Zug sei diese zudem durch die B&P tax and legal AG, vertreten. Die zuständige Person, C._____, sei ebenfalls Rechtsanwalt und Steuerexperte. Auch die B&P tax and legal AG verfüge über eine Niederlassung im Kanton Zug und zwar an derselben Adresse wie die Anwaltskanzlei von B._____. Die Beschwerdeführerin verfüge somit nicht nur über eine steuerrechtlich bestens versierte Vertreterin, sondern in der Person ihres Verwaltungsratspräsidenten auch über ein steuerrechtlich bestens versiertes Organ. Angesichts der gegenseitigen Verknüpfungen dürfe unterstellt werden, dass die Definition der Betriebsstätte sowie die Ausscheidungsregeln des interkantonalen Steuerrechts umfassend bekannt gewesen seien. Dasselbe gelte für die operativen Verhältnisse der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Fragen, welches Personal an welchen Orten in welchen Räumlichkeiten Tätigkeiten für sie verrichtet habe und wo die entsprechenden Lohn- und Mietaufwendungen angefallen seien. Das gelte umso mehr, als das Firmendomizil an die Geschäftsadresse des Verwaltungsratspräsidenten verlegt worden sei.

E. 2.4.2

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen zwar vor, der Kanton Luzern habe die Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2010 erst am 14. Mai 2015 erlassen, weshalb sie erst zu diesem Zeitpunkt, und damit lange nachdem die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug in Rechtskraft erwachsen sei, von einem kollidierenden Steueranspruch des Kantons Luzern gesicherte Kenntnis erlangt habe. Angesichts der soeben dargelegten Verhältnisse vermögen ihre Ausführungen allerdings nicht zu überzeugen. Vielmehr kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführerin - unbestrittenermassen ein Fabrikationsunternehmen - das Bestehen der Betriebsstätte im Kanton Luzern entgangen ist, dies umso weniger, als die Betriebsstätte gemäss Jahresrechnung in der fraglichen Steuerperiode die gesamten Lohnkosten von über 1.9 Mio. Franken ausschliesslich im Kanton Luzern aufwies sowie - gemäss Beschwerdeführerin - ein Mietaufwand an der Betriebsstätte in der Höhe von Fr. 60'000.-- hinzukam. Nachdem im Kanton Zug einzig der Sitz der Gesellschaft an der Adresse des Verwaltungsratspräsidenten bestand, die Produktion dagegen an der Betriebsstätte im Kanton Luzern erfolgte, ist es angesichts dieses Umsatzes nicht glaubwürdig, dass es der Beschwerdeführerin, deren Verwaltungsratspräsident wie auch Rechtsvertreter Anwälte und diplomierte Steuerexperten sind, entgangen sein soll, die Betriebsstätte in der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils zu deklarieren. Im Gegenteil entsteht der Eindruck, sie habe versucht, sich zumindest teilweise der Steuerpflicht zu entziehen. Aus der Bilanz per 30. Juni 2010 ist ersichtlich, dass keine Sachanlagen mehr vorlagen, weshalb der Kanton Zug annehmen durfte, dass es im Zusammenhang mit dem Sitzwechsel zu einer Umstrukturierung bzw. Reduktion der Geschäftstätigkeit gekommen war. Hinweise auf eine verbleibende substantielle Aktivität im Kanton Luzern liessen sich der Jahresrechnung nicht entnehmen. Es ist somit davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin sehr wohl wissen musste, dass nicht der gesamte Reingewinn allein im Kanton Zug steuerbar sein kann und sie somit die Betriebsstätte ganz bewusst nicht im Kanton Zug deklariert hat. Ihr Verhalten ist daher nicht zu schützen. Dahingestellt bleiben kann, ob sie damit auch eine Besteuerung im Kanton Luzern zu vermeiden versuchte.

E. 2.5

Ebenfalls offengelassen werden kann, ob der Kanton Luzern sein Besteuerungsrecht verwirkt hat. Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen kennt oder kennen kann, verwirkt sein Recht auf Besteuerung, wenn er trotzdem mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhobenen Anspruchs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat. Diese Regelung bezweckt, den die Einrede erhebenden Kanton davor zu bewahren, schon bezogene Steuern aufgrund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches des anderen Kantons zurückerstatten zu müssen (BGE 139 I 64 E. 3.2 S. 67 ; 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279 f.). Die Beschwerdeführerin bestreitet die Veranlagung des Kantons Luzern nicht. Zwar beantragt sie in Rechtsbegehren 1 die Aufhebung des angefochtenen Urteils (des Kantons Luzern), doch geht aus Rechtsbegehren 5, mit dem sie um Bestätigung der Veranlagung des Kantons Luzern ersucht, und der Beschwerdebegründung klar hervor, dass sie diese Veranlagung anerkennt. Auf die Frage, ob der Kanton Luzern sein Besteuerungsrecht verwirkt hat, wie der Kanton Zug mit seinem Eventualbegehren einwendet, braucht somit nicht weiter eingegangen zu werden.

E. 2.6

Das treuwidrige Verhalten der Beschwerdeführerin verdient nach dem Gesagten keinen Schutz; vielmehr hat diese die Konsequenzen der Doppelbesteuerung hinzunehmen. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.2).

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

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