

BGer 2C 857/2019 vom 11. November 2020

Bundesgericht, 2020-11-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_857_2019

FR: TF 2C 857/2019 du 11 novembre 2020

IT: TF 2C 857/2019 del 11 novembre 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerperiode 2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind unter Vorbehalt des Nachfolgenden gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]).

E. 1.2.1

Es darf allgemein als notorisch gelten, dass die Steuersätze für natürliche Personen im Kanton Zug tendenziell niedriger ausfallen dürften als jene im Kanton Luzern. Mit Blick darauf hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein schutzwürdiges Interesse daran, die persönliche Zugehörigkeit zum Kanton Zug feststellen zu lassen und in der Folge die rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Luzern zur Steuerperiode 2010 anzufechten (Art. 100 Abs. 5 BGG). Insofern ist der Steuerpflichtige zur Beschwerde gegen die Kantone Zug und Luzern legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG), gehen die beiden Kantone doch übereinstimmend davon aus, dass das Hauptsteuerdomizil in der streitbetroffenen Steuerperiode 2010 im Kanton Luzern gelegen habe (Sachverhalt, lit. C.c [Luzern] und lit. D.b [Zug]).

E. 1.2.2

Anders verhielte es sich, wenn die Beschwerde gegenüber dem Kanton Luzern abzuweisen oder darauf nicht einzutreten wäre. Dies hätte zur Folge, dass der dortige Einspracheentscheid vom 30. November 2017 (Sachverhalt, lit. C.c) unangetastet bliebe. Aus diesem Grund könnte die Beschwerde gegen den hier angefochtenen Entscheid A 2019 7 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 27. August 2019 nur zu einer Verschlechterung führen, indem das Hauptsteuerdomizil dem Kanton Zug zuzuweisen wäre, obwohl der Kanton Luzern dieses rechtskräftig für sich beansprucht. Damit würde der Steuerpflichtige in beiden Kantonen besteuert, wenn seine Beschwerde gegen den Kanton Zug gutgeheissen würde. Auch wenn der Steuerpflichtige an diese Konstellation nicht gedacht haben mag und keinen entsprechenden Antrag stellt, ist zu seinen Gunsten davon auszugehen, dass unter diesen Vorzeichen kein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des Zuger Entscheids bestünde.

E. 1.2.3

Wie es sich mit der Legitimation verhält, kann daher erst nach Klärung der Beschwerde gegen den Kanton Luzern abschliessend beurteilt werden.

E. 1.3.1

Der Steuerpflichtige stellt eine Anzahl von Anträgen (Sachverhalt, lit. E). Streitgegenstand vor der Vorinstanz war einzig, ob die Unterinstanz die Veranlagung bundesrechtskonform und verfassungsrechtlich haltbar vorgenommen habe. Mit Blick darauf sind die Anträge 1, 2 und 4 zulässig. Auf die Anträge 3 und 8 bis 15 ist nicht einzutreten; diese Anträge würden voraussetzen, dass bereits eine - in den Augen des Steuerpflichtigen - korrekte Veranlagungsverfügung des Kantons Zug zur Steuerperiode 2010 vorliegt, was nicht der Fall ist. Die Feststellungsanträge sind aufgrund der Subsidiarität von Feststellungsgegenüber Leistungsbegehren unzulässig (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteil 2C_240/2020 vom 21. August 2020 E. 1.3 mit Hinweisen).

E. 1.3.2

Was den Antrag 11 betrifft, ist dem Steuerpflichtigen entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz zwar die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug behandelte, nicht jedoch die direkte Bundessteuer. Folglich liegt diese ausserhalb des Streitgegenstandes (BGE 143 V 19 E. 1.1 S. 22). Auf die direkte Bundessteuer ist nicht weiter einzugehen.

E. 1.3.3

Unter diesen verschiedenen Vorbehalten kann auf die Beschwerde grundsätzlich eingetreten werden, wobei die Frage der Legitimation noch ungeklärt ist (vorne E. 1.2.3).

E. 1.4

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.5

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte), wozu namentlich auch das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zählt (Art. 127 Abs. 3 BV ; Urteile 2C_663/2019 vom 26. März 2020 E. 1.4.2; 2C_319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114 ; BGE 131 I 409 E. 3.1 S. 412), und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 146 I 62 E. 3 S. 65).

E. 1.6

Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118).

E. 2.1

Die Beschwerde zielt auf die "Richtigstellung" der in den Augen des Steuerpflichtigen unzutreffenden Veranlagungsverfügungen der Kantone Zug und Luzern ab, die übereinstimmend darauf beruhen, dass der Steuerpflichtige in der streitbetroffenen Steuerperiode 2010 im Kanton Luzern persönlich zugehörig gewesen sei (Sachverhalt, lit. E). Im Kern macht der Steuerpflichtige geltend, dass der Kanton Zug zur materiellen

Prüfung des Sachverhalts zu verpflichten sei. Dazu ist er legitimiert (vorne E. 2.1).

E. 2.2.1

Für die Kantone Luzern und Zug scheint übereinstimmend festzustehen, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Steuerpflichtigen seit der Steuerperiode 2003 (Sachverhalt, lit. B) im Kanton Luzern liegt. Der Kanton Luzern weist in seiner Vernehmlassung darauf hin, dass er auch hinsichtlich der noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden ab 2016 an der persönlichen Zugehörigkeit festhalte und die Anschrift in V. _____/ZG bloss als postalische Zustelladresse betrachte (Sachverhalt, lit. F). Die beiden Kantone scheinen heute ebenso übereinstimmend der Auffassung zu sein, dass die s elbständige Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen ebenfalls dem Kanton Luzern zuzuweisen sei. Der Kanton Zug hatte ursprünglich den gegenteiligen Standpunkt vertreten, worauf der Steuerpflichtige Einsprache erhob (lit. D.a). Das Einspracheverfahren kam mit Einspracheentscheid vom 15. März 2019 zum Abschluss (auch dazu Sachverhalt, lit. D.a), mithin erst nach dem Urteil 2C_1059/2018 vom 18. Januar 2019, das die Veranlagungsverfügungen des Kantons Luzern zu den Steuerperioden 2010-2015 betroffen hatte (Sachverhalt, lit. C.c). Vor diesem Hintergrund unterzog die KSTV/ZG ihre bisherige Sichtweise einer Neubeurteilung und wies sie die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das Geschäftsvermögen nunmehr dem Kanton Luzern zu.

E. 2.2.2

Die Steuersätze für natürliche Personen dürften im Kanton Zug niedriger ausfallen als im Kanton Luzern. Mit Blick darauf hat der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Interesse daran, die persönliche Zugehörigkeit zum Kanton Zug feststellen zu lassen und daraufhin die rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Luzern zur Steuerperiode 2010 anzufechten (Art. 100 Abs. 5 BGG). Die Vorinstanz wirft sinngemäss die Frage auf und verneint sie, ob eine Beschwerde im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV in Verbindung mit Art. 100 Abs. 5 BGG auch dann zulässig sei, wenn im erstveranlagenden Kanton auf die Einsprache bzw. die Beschwerde der steuerpflichtigen Person gegen die Veranlagungsverfügung aus formalen Gründen nicht eingetreten worden sei.

E. 2.2.3

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz schliesst ein rechtskräftiger Entscheid die spätere Doppelbesteuerungsbeschwerde nicht aus: Das auf Art. 127 Abs. 3 BV gestützte verfassungsmässige Individualrecht der steuerpflichtigen Personen (Urteile 2C_663/2019 vom 26. März 2020 E. 1.4.2; 2C_319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.6, nicht publ. in: BGE 140 I 114) dient der Behebung aller denkbaren Doppelbesteuerungen, handle es sich um eine aktuelle Doppelbesteuerung (BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.), eine virtuelle Doppelbesteuerung (BGE 140 II 353 E. 7.1 S. 352), einen Verstoß gegen das doppelbesteuerungsrechtliche Schlechterstellungsverbot oder eine andersartige interkantonale Doppelbesteuerung (auch dazu BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.). Allein aufgrund des Umstandes, dass der erstveranlagende (oder ein später veranlagender) Kanton auf die dort erhobene Einsprache oder Beschwerde nicht eingetreten ist, kann das auf Art. 100 Abs. 5 BGG gestützte Beschwerderecht nicht untergehen. Vielmehr setzt Art. 100 Abs. 5 BGG nur, aber immerhin, voraus, dass "in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind". Beim Entscheid in diesem Sinne kann es sich der Form um eine Veranlagungsverfügung, einen Einspracheentscheid oder einen Beschwerdeentscheid handeln. Dem Inhalt nach kann ein Prozessurteil oder ein Sachurteil vorliegen.

E. 2.2.4

Etwas Anderes lässt sich Art. 100 Abs. 5 BGG nicht entnehmen. Die Doppelbesteuerungsbeschwerde ist freilich dann ausgeschlossen, wenn und soweit hinsichtlich eines Kantons ein Urteil des Bundesgerichts vorliegt, womit die Rechtsfrage abschliessend beurteilt ist, beispielsweise bezüglich der Domizilfrage. Zur Steuerperiode 2010 liegt kein derartiger "Vorentscheid" eines Kantons vor, der zur bundesgerichtlichen Beurteilung führte. Entsprechend durfte die Vorinstanz die materielle Prüfung nicht ohne eigenständige Prüfung von der Hand weisen und dies damit begründen, dass eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Luzern vorliege. Dem Entscheid des anderen Kantons kommt in der Praxis zwar mitunter präjudizierende Wirkung zu, was an sich nicht zu kritisieren ist. So hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, dass dem Hauptsteuerdomizil im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots eine Führungsrolle zukomme und es die Funktion des Leitkantons wahrzunehmen habe (BGE 142 II 182 E. 3.2.4 S. 195 ; 139 I 64 E. 3.6 S. 72). Dies erfordert einen ständigen Austausch unter den verschiedenen Steuerdomizilen, die möglichst von Anbeginn weg auf die Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung hinzuwirken haben. Der erforderliche Informationsaustausch ist Ausdruck einer bereichsspezifischen bundesstaatlichen Treuepflicht unter den Kantonen (Art. 44 Abs. 2 BV ; BGE 142 II 182 E. 3.2.4 S. 195) und dient der Verwirklichung des "Gebots der gerechten Steuerauscheidung" (Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.4.3).

E. 2.2.5

Letztlich bleibt es zwar jedem Kanton unbenommen, eigenständig zu veranlagern, nachdem es keine auf Art. 127 Abs. 3 BV oder das Harmonisierungsrecht gestützte Regel gibt, wonach die am Hauptsteuerdomizil getroffene Veranlagung für die Nebensteuerdomizile (und eventuell umgekehrt) verbindlich wäre. Vor allem aber käme es einer unzulässigen formellen Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 1 BV) gleich, wenn ein Kanton in einem solchen Fall keinerlei eigene Prüfung vornähme und sich lediglich auf die rechtskräftige Sichtweise des anderen Kantons beriefe. Eine formelle Rechtsverweigerung im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV liegt vor, wenn eine rechtsanwendende Behörde auf eine Eingabe nicht eintritt oder eine solche ausdrücklich bzw. stillschweigend nicht an die Hand nimmt und behandelt, obwohl sie dazu verpflichtet wäre. Das Gleiche gilt, wenn einzelne Anträge oder Teile davon nicht behandelt werden (BGE 144 II 184 E. 3.1 S. 192). Eine formelle Rechtsverweigerung kann auch darin liegen, dass eine Behörde sich mit rechtsgenügend vorgebrachten Rügen der rechtsuchenden Person nicht auseinandersetzt, wobei sich in einem solchen Fall das Verbot der Rechtsverweigerung mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) berührt (Urteile 1D_8/2018 vom 3. April 2019 E. 4.1; 2C_608/2017 vom 24. August 2017 E. 5.2). Der Gehörsanspruch verlangt insbesondere, dass die Behörden die rechtserheblichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten hören und bei der Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigen (BGE 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188). Mit Blick darauf wäre der Kanton Zug gehalten gewesen, den mit hinreichender Klarheit gestellten Antrag, die Steuerhoheit zu prüfen, materiell zu prüfen. Dies hat er unterlassen, weshalb der angefochtene Entscheid grundsätzlich aufzuheben wäre.

E. 2.3.1

Für diesen Fall erhebt der Kanton Luzern im bundesgerichtlichen Verfahren die Einrede des verwirkten Beschwerderechts (Sachverhalt, lit. F). Diese Einrede erscheint an sich als verfrüht, könnte sich die Frage der Verwirkung doch erst stellen, wenn erstens der Kanton

Zug bei nunmehr materieller Prüfung der Sache zum Ergebnis käme, das Hauptsteuerdomizil liege im Kanton Zug; wenn zweitens das Bundesgericht dann auf Doppelbesteuerungsbeschwerde hin diesen Standpunkt schützen würde; und wenn drittens der Kanton Luzern die bereits bezogenen Steuern zurückzuerstatten hätte. Alle drei Voraussetzungen fehlen einstweilen. Es käme aber einem prozessualen Leerlauf gleich, wenn das Bundesgericht die Sache nunmehr an den Kanton Zug zurückwies, um dann gegebenenfalls in einem weiteren Beschwerdeverfahren die vom Kanton Luzern erhobene Einrede des verwirkten Besteuerungsrechts gutzuheissen. Es rechtfertigt sich daher, der Begründetheit dieser Einrede nachzugehen.

E. 2.3.2

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt 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 anerkennt, indem sie sich etwa ausdrücklich oder stillschweigend der Veranlagung unterwirft, die Steuererklärung abgibt, auf eine Einsprache oder weitere Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügung verzichtet und den veranlagten Steuerbetrag bezahlt. Die Verwirkung kann sich auch daraus ergeben, dass die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, z.B. wenn sie die verlangte Steuererklärung, die Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die Belege seiner Buchhaltung nicht einreicht oder andere für die Bemessung und die Ausscheidung der Steuerfaktoren notwendige Angaben verweigert, so dass zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen geschritten werden muss (BGE 137 I 273 E. 3.3.3 S. 278; Urteil 2C_274/2019 vom 13. September 2019 E. 4.1). Einer solchen Verwirkung ist nicht von Amtes wegen nachzugehen. Um berücksichtigt zu werden, muss sie vom betreffenden Kanton vorgebracht werden (BGE 139 I 64 E. 3.2 S. 67).

E. 2.3.3

Anders, als der Kanton Luzern dies darstellt, hat der Steuerpflichtige die Steuerhoheit des Kantons Luzern (im Sinne der persönlichen Zugehörigkeit) seit Jahren konsequent bestritten, wenn auch regelmässig erfolglos, was er sich aufgrund der unterlassenen Mitwirkung selber zuzuschreiben hat (Sachverhalt, lit. B ff.). Diese klar ablehnende Haltung hat der Steuerpflichtige namentlich auch in der streitbetroffenen Steuerperiode 2010 zum Ausdruck gebracht (Sachverhalt, lit. C.c). Dem Steuerpflichtigen ist indes vorzuhalten, dass keinen Schutz beanspruchen kann, wer über Jahre den grundlegenden, allgemein bekannten und individuell angemahnten Mitwirkungspflichten, die erst eine Beurteilung des Falles erlauben, nicht nachkommt und auf diese Weise seine Fundamentalopposition äussert. Jedenfalls in den Steuerperioden von 2009 bis und mit 2015 reichte der Steuerpflichtige - trotz Mahnung - seine Steuererklärung nicht ein. Korrektes Verhalten hätte darin bestanden, die Steuererklärung vorzulegen und die persönliche Zugehörigkeit gleichzeitig im Sinne eines Vorbehalts zu bestreiten (BGE 137 I 273 E 3.5 S. 283). Dieser Mechanismus musste dem Steuerpflichtigen nach all den Verfahren, die er durchlaufen hatte, bekannt sein. Sich im Kanton Luzern der Mitwirkungspflicht vollständig zu entziehen, die dortige rechtskräftige Veranlagung billigend in Kauf zu nehmen und sie dann durch die Hintertür der Doppelbesteuerungsbeschwerde anzufechten, ist treuwidrig und rechtsmissbräuchlich. Auch im Licht der neuesten Praxis des Bundesgerichts, die eine Verwirkung des Beschwerderechts nur zurückhaltend zulässt, da Art. 127 Abs. 3 BV ein

verfassungsmässiges Individualrecht verbrieft (Urteil 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 4.2.1, zur Publ. vorgesehen), hat der Steuerpflichtige sein Beschwerderecht klarerweise verwirkt. Die Beschwerde gegen den Kanton Luzern ist abzuweisen.

E. 2.4

Zu beurteilen bleibt die Beschwerde gegenüber dem Kanton Zug. Diesem ist an sich formelle Rechtsverweigerung vorzuwerfen (vorne E. 2.2.5). Aus prozessrechtlichen Gründen ist indes auf die materiellen Fragen nicht weiter einzugehen. Wie dargelegt, führt die Abweisung der Beschwerde gegen den Kanton Luzern dazu, dass der Einspracheentscheid vom 30. November 2017 (Sachverhalt, lit. C.c) unangetastet bleibt. Dies führt dazu, dass das Hauptsteuerdomizil - aus rechtskräftiger Optik des Kantons Luzern - im Kanton Luzern liegt. Da der Kanton Zug diese Auffassung teilt, könnte eine Aufhebung des angefochtenen Entscheids nur zu einer Verschlechterung der finanziellen Lage des Steuerpflichtigen führen. Entsprechend fehlt ihm ein schutzwürdiges Interesse an der Beschwerde gegen den Kanton Zug. Darauf ist nicht einzutreten (vorne E. 1.2.2).

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Den Kantonen Zug und Luzern, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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