

BGer 9C 258/2024 vom 21. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_258_2024

FR: TF 9C 258/2024 du 21 mai 2025

IT: TF 9C 258/2024 del 21 maggio 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern, Steuerperiode 2018 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit, der das Revisionsverfahren abschliesst (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG). Es liegt grundsätzlich ein taugliches Anfechtungsobjekt vor.

E. 1.2

Mit den Rechtsbegehren 2, 3 und 4 beantragt der Beschwerdeführer inhaltliche Änderungen an der Veranlagung durch den Kanton Luzern. Diese Anträge sind unzulässig. Die Dienststelle Steuern beurteilte in ihrem Entscheid vom 23. November 2022 lediglich, ob ein Revisionsgrund gemäss § 168 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL 620) vorlag, um auf ihren Einspracheentscheid vom 28. Mai 2021 betreffend die Veranlagung des Beschwerdeführers zurückzukommen. Sie verneinte dies, weil der Beschwerdeführer den potenziellen Revisionsgrund schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Unter diesen Umständen hatte sie keinen neuen Entscheid in der Sache zu fällen (vgl. zur vergleichbaren zweiphasigen Struktur des bundesgerichtlichen Revisionsverfahrens BGE 150 I 99 E. 1.2 ; 144 I 214 E. 1.2). Der Streitgegenstand vor dem Kantonsgericht Luzern beschränkte sich demnach auf die Frage, ob die Dienststelle Steuern das Revisionsgesuch zu Recht abgewiesen hatte. Das Kantonsgericht Luzern hätte selbst dann die Veranlagung des Beschwerdeführers durch den Kanton Luzern grundsätzlich nicht überprüfen können, wenn es einen Revisionsgrund bejaht hätte. Da Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens grundsätzlich nur sein kann, was bereits Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2) und er nicht über das angefochtene Urteil als Anfechtungsobjekt hinausreichen kann (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 136 II 165 E. 5), ist es auch dem Bundesgericht verwehrt, die Veranlagung des Beschwerdeführers durch den Kanton Luzern inhaltlich zu überprüfen. Als zulässiger Antrag gegen den Kanton Luzern erweist sich demnach - neben dem kassatorischen Rechtsbegehren 1 - nur das eventualiter gestellte Rechtsbegehren 5 auf Rückweisung des Verfahrens an die Dienststelle Steuern Luzern (Art. 107 Abs. 2 BGG).

E. 1.3

Auch der Subeventualantrag (Rechtsbegehren 6) gegen den Kanton Zug ist unzulässig.

E. 1.3.1

Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich auch eine 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 9C_710/2022 vom 17. August 2023 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 149 II 354 , aber in StE 2024 A 24.5 Nr. 12).

E. 1.3.2

Diese Ausnahme vom Grundsatz der kantonalen Letztinstanzlichkeit setzt aber immerhin voraus, dass sich der letztinstanzliche Entscheid aus dem anderen Kanton wenigstens vorfrageweise zu den relevanten doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen äussert und tatsächliche Feststellungen dazu enthält, sodass das Bundesgericht die kantonalen Steueransprüche überprüfen kann und die Sache mit anderen Worten spruchreif ist (vgl. Urteile 9C_607/2022 vom 1. April 2025 E. 1.3.2, zur Publikation vorgesehen; 9C_686/2023 vom 28. April 2025 E. 1.3.2). Daran fehlt es, wenn die letzte kantonale Instanz wie hier lediglich beurteilt hat, ob die Steuerbehörde ein Revisionsgesuch zu Recht abgewiesen hat, weil die interkantonale Doppelbesteuerung schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (vgl. oben E. 1.2). In einer solchen Konstellation müsste das Bundesgericht den Sachverhalt gleich einer ersten Gerichtsinstanz umfassend selbst erstellen. Dies wollte der Gesetzgeber mit Art. 86 BGG aber gerade verhindern (vgl. BGE 133 I 308 E. 2.3 ; 133 I 300 E. 2.3). Dem vom Beschwerdeführer angeführten Autor (OLIVIER MARGRAF, Interkantonales Verfahrensrecht der direkten Steuern, 2023, S. 242 f.) kann in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

E. 1.4

Nach dem Gesagten ist auf die Rechtsbegehren 1 und 5 einzutreten. Demgegenüber erweisen sich die Rechtsbegehren 2, 3, 4 und 6 als unzulässig, sodass insoweit nicht auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

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), prüft jedoch unter Berücksichtigung der

allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). 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 150 II 346 E. 1.5.2; 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 (SR 642.14), vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 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 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Der Beschwerdeführer rügt, das Kantonsgericht Luzern habe die Abweisung seines Revisionsgesuchs durch die Dienststelle Steuern zu Unrecht bestätigt. Er erblickt darin namentlich eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV .

E. 3.1

Masstab für die Prüfung des angefochtenen Urteils ist das Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG), einschliesslich des harmonisierten kantonalen Steuerrechts (vgl. oben E. 2.2). Art. 51 Abs. 1 StHG nennt die interkantonale Doppelbesteuerung nicht als eigenständigen Revisionsgrund. Abgesehen von gewissen, hier nicht einschlägigen Konstellationen, in denen Art. 127 Abs. 3 BV nur vor der aktuellen und nicht vor der virtuellen Doppelbesteuerung schützt (vgl. dazu BGE 115 Ia 157 E. 3g; Urteile 2C_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.2; 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 1.4.1, in: StE 2022 A 24.5 Nr. 11), stellen Veranlagungsentscheide anderer Kantone grundsätzlich keine neuen Tatsachen gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG dar. Soweit § 168 Abs. 1 StG /LU die Revisionsgründe gemäss Art. 51 Abs. 1 StHG implementiert, ergibt sich daraus demgemäss kein Anspruch auf Revision.

E. 3.2

Das Bundesgericht hat in einem kürzlich ergangenen Leiturteil entschieden, dass aus Art. 127 Abs. 3 BV kein übergesetzlicher Revisionsgrund abgeleitet werden kann. Es hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass der Harmonisierungsgesetzgeber die nachträgliche Aufhebung oder Änderung von rechtskräftigen Veranlagungsentscheiden an die eher strengen Voraussetzungen in Art. 51 ff. StHG geknüpft und auf diese Weise das Interesse an der Rechtssicherheit stärker gewichtet hat als das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts. Es widerspräche dieser gesetzgeberischen Wertung, wenn die Behörden und Gerichte rechtskräftige Veranlagungsentscheide aus anderen, ausser- oder übergesetzlichen Gründen aufheben oder ändern würden. Das verfassungsmässige Individualrecht gemäss Art. 127 Abs. 3 BV lässt sich auf verfassungskonforme Weise durchsetzen, indem im anderen Kanton der Instanzenzug durchlaufen und schliesslich der nicht letztinstanzliche Veranlagungsentscheid zusammen mit dem letztinstanzlichen Urteil des anderen Kantons beim Bundesgericht angefochten wird, soweit die Instanzen des anderen Kantons die Doppelbesteuerung noch nicht beseitigt haben (vgl. Urteil 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025 E. 4.4 und 4.5.3, zur Publikation

vorgesehen).

E. 3.3

Wie das Bundesgericht aber weiter erkannt hat, verbietet das Bundesrecht einer kantonalen Steuerbehörde nicht, wiedererwägungsweise auf ihren nicht angefochtenen Veranlagungsentscheid zurückzukommen, um der Aufhebung oder Änderung desselben durch das Bundesgericht wegen interkantonaler Doppelbesteuerung zuvorzukommen. Denn der Veranlagungsentscheid kann mit Blick auf die interkantonale Doppelbesteuerung nicht als vollständig rechtskräftig bezeichnet werden, solange ihm - nach Durchlaufen des Instanzenzugs in einem anderen Kanton - die Aufhebung oder Änderung durch das Bundesgericht droht ("Wiedererwägung pendente lite"; vgl. Urteil 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025 E. 4.6, zur Publikation vorgesehen). Jedenfalls bis zur Anhebung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den letztinstanzlichen Entscheid des anderen Kantons ("Doppelbesteuerungsbeschwerde") ist es dem autonomen kantonalen Recht überlassen, ob eine kantonale Steuerbehörde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung nachträglich auf einen Veranlagungsentscheid zurückkommen und ob sie auf entsprechende Gesuche der steuerpflichtigen Person eintreten kann oder muss. Das Bundesgericht hat die kantonale Rechtssetzung und -anwendung in dieser Frage nur unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 BV) zu überprüfen (Urteil 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025 E. 4.7, zur Publikation vorgesehen).

E. 3.4

Diesen kantonalen Gestaltungsspielraum schöpft der Kanton Luzern aus, indem er in § 168 Abs. 1 lit. d StG /LU die interkantonale Doppelbesteuerung zu einem Revisionsgrund erklärt und die Aufhebung oder Änderung von Veranlagungsentscheiden unter diesem Titel an die Voraussetzungen gemäss § 168 Abs. 2 und § 169 StG /LU knüpft. Diese gesetzliche Regelung der Aufhebung oder Änderung eines noch nicht vollständig rechtskräftigen Veranlagungsentscheids wegen interkantonaler Doppelbesteuerung bleibt innerhalb des kantonalen Gestaltungsspielraums und lässt sich jedenfalls nicht als willkürlich bezeichnen, selbst wenn es dabei im Sinne der vorstehenden Erwägungen nicht um eine Revision eines rechtskräftigen Entscheids im harmonisierungsrechtlichen Sinne von Art. 51 StHG geht.

E. 3.5

Entgegen dem Beschwerdeführer ist unter dem Blickwinkel des Willkürverbots (Art. 9 BV) nicht zu beanstanden, dass die Dienststelle Steuern und ihr folgend das Kantonsgericht Luzern die nachträgliche Änderung des Einspracheentscheids abgelehnt haben, weil sie zum Schluss gekommen sind, die Voraussetzung der sorgfältigen Prozessführung gemäss § 168 Abs. 2 StG /LU sei hier nicht erfüllt.

E. 3.5.1

Weil Art. 127 Abs. 3 BV grundsätzlich bereits die bloss virtuelle Doppelbesteuerung untersagt (vgl. dazu BGE 150 I 31 E. 4.1 ; 148 I 65 E. 3.2 ; 140 I 114 E. 2.3.1) und die steuerpflichtige Person diese Rechtsverletzung schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend machen kann, ist in der Literatur bislang zumindest hauptsächlich erst die aktuelle Doppelbesteuerung als Grund für eine nachträgliche Aufhebung oder Änderung eines Veranlagungsentscheids in Betracht gezogen worden (vgl. Hinweise in Urteil 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025 E. 5.5.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 139 II 373 E. 1.5). Gleichwohl ist es nicht unhaltbar, wenn das Kantonsgericht Luzern das kantonale Recht (§ 168 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 StG /LU) so interpretiert, dass die

nachträgliche Aufhebung oder Änderung des Veranlagungsentscheids ausgeschlossen ist, wenn die steuerpflichtige Person die virtuelle Doppelbesteuerung bei gehöriger Sorgfalt im ordentlichen Verfahren hätte erkennen und vorbringen können. Ebenso wenig ist zu beanstanden, wenn das Kantonsgericht Luzern dem Beschwerdeführer vorhält, diese Bedingung nicht erfüllt zu haben. Die virtuelle Doppelbesteuerung war hier nämlich offensichtlich und vom Beschwerdeführer und seinem damaligen Rechtsvertreter denn zunächst auch effektiv erkannt worden, erhob der Beschwerdeführer doch Rechtsmittel gegen die Veranlagungsverfügung. Dass die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung und die damit connexe Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers gemäss § 8 Abs. 1 und 2 StG /LU im ordentlichen Verfahren schliesslich nicht gerichtlich geprüft wurden, lag alleine daran, dass der Beschwerdeführer den Kostenvorschuss für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht bezahlt und mutmasslich die Beschwerdefrist verpasst hatte.

E. 3.5.2

Der Beschwerdeführer versucht, diese Säumnis damit zu entschuldigen, dass die Dienststelle Steuern Luzern den Einspracheentscheid per A-Post Plus an einem Samstag zugestellt und sein damaliger Rechtsvertreter in der Folge die Frist für die Beschwerdeerhebung falsch berechnet habe. Es ist zwar notorisch, dass die Zustellung via A-Post Plus Parteien und ihre Rechtsvertreter dazu verleiten kann, den Zeitpunkt der Zustellung falsch zu bestimmen (vgl. auch Botschaft vom 12. Februar 2025 zum Bundesgesetz über die Zustellung von Sendungen an Wochenenden und Feiertagen [nachfolgend: Botschaft Wochenendzustellungen], BBl 2025 565, 13 f.). Diese Gefahr ist jedoch seit langem bekannt (vgl. etwa Urteil 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010 E. 2.3 und 2.4, in: StR 65/2010 S. 396) und kann üblicherweise ohne grossen Aufwand gebannt werden, namentlich durch Konsultation des "Track & Trace"-Auszugs (vgl. dazu BGE 142 III 599 E. 2.2). Vor diesem Hintergrund wäre es dem Beschwerdeführer und seinem Rechtsvertreter, dessen Wissen und Verhalten sich der Beschwerdeführer zurechnen lassen muss (BGE 150 II 26 E. 3.7.1 mit Hinweisen), ohne Weiteres zumutbar gewesen, um die rechtzeitige Beschwerdeerhebung besorgt zu sein. Es ist weder in der Begründung noch im Ergebnis willkürlich, wenn die Luzerner Instanzen unter diesen Umständen eine nachträgliche Änderung des Einspracheentscheids der Dienststelle Steuern ausschliessen.

E. 3.5.3

Die gesetzgeberischen Entwicklungen, auf die der Beschwerdeführer verweist, ändern nichts an diesem Ergebnis. Das Gesetz fingiert zwar im Bereich des Zivilprozessrechts den Moment der Zustellung auf den nächstfolgenden Werktag, wenn Mitteilungen via A-Post Plus am Wochenende in den Machtbereich des Adressaten gelangen (Art. 142 Abs. 1bis ZPO), und auch für das harmonisierte Steuerrecht ist eine ähnliche Regelung geplant (vgl. Botschaft Wochenendzustellungen, BBl 2025 565, 28). Soweit ersichtlich wurde aber bislang nirgends plausibel vertreten, die Nachteile von Zustellungen an Wochenenden via A-Post Plus seien für die Empfänger so gravierend, dass ihnen die Säumnis schlechterdings nicht vorgeworfen werden dürfe. Ohnehin wäre dieses Argument mit einem zeitnahen Fristwiederherstellungsgesuch und nicht erst über ein Jahr später mit einem Revisionsgesuch geltend zu machen gewesen.

E. 3.6

Unbegründet ist schliesslich auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, das Kantonsgericht Luzern hätte zu Unrecht darauf abgestellt, dass die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug in Rechtskraft erwachsen sei. Das Einspracheverfahren im Kanton Zug sei nämlich noch immer hängig und die diesbezügliche Feststellung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig. Es hätte zwar den Standpunkt des Kantonsgerichts Luzern zusätzlich gestützt, wenn der Beschwerdeführer die Veranlagungsverfügung des Kantons Zug nicht angefochten hätte, weil dem Einspracheentscheid der Dienststelle Steuern dann auch im Hinblick auf die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht mehr die Aufhebung oder Änderung durch das Bundesgericht gedroht hätte, er also auch in dieser Hinsicht rechtsbeständig wäre. Weil aber ohnehin kein bundesrechtlicher Anspruch darauf besteht, dass die Dienststelle Steuern ihren Einspracheentscheid aufhebt oder ändert, kann der Beschwerdeführer aus der Rechtshängigkeit des Verfahrens im Kanton Zug nichts zu seinen Gunsten ableiten. Ist die falsche Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz für den Ausgang des Verfahrens nicht entscheidend, braucht die entsprechende Rüge des Beschwerdeführers nicht geprüft zu werden (Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 4

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde gegen den Kanton Luzern als unbegründet, soweit darauf einzutreten ist. Auf die Beschwerde gegen den Kanton Zug ist nicht einzutreten. Der Beschwerdeführer unterliegt mit beiden Beschwerden. Man könnte sich die Frage stellen, ob auch der Kanton Zug unterliegt, soweit er beantragt, die Beschwerde gegen den Kanton Luzern sei gutzuheissen. In Bezug auf diesen Antrag verfolgt der Kanton Zug jedenfalls nicht unmittelbar ein eigenes Vermögensinteresse. Vielmehr macht er damit einen Übergriff des Kantons Luzern in seine (Steuer-) Hoheitsinteressen geltend. Dafür können ihm grundsätzlich keine Kosten auferlegt werden (Art. 66 Abs. 4 BGG). Es rechtfertigt sich deshalb, die Gerichtskosten ausschliesslich dem vollständig unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

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