

LU_GERICHTE A 08 247 vom 20. November 2009

LU Gerichte, 2009-11-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_08_247

FR: LU_GERICHTE A 08 247 du 20 novembre 2009

IT: LU_GERICHTE A 08 247 del 20 novembre 2009

Regeste

Art. 8 und 127 Abs. 3 BV; § 62 StG. Entgegen dem Wortlaut von § 62 StG ist die Höchstbelastungsgrenze auch auf im Kanton Luzern nur beschränkt steuerpflichtige Personen anzuwenden. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Erwägungen

E. 2

Gemäss § 62 Abs. 1 StG in der auf die Steuerperiode 2002 anwendbaren Fassung vom 22. November 1999 darf die Gesamtbelastung der im Kanton Luzern unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen durch die Einkommenssteuer des Staates, der Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden (Steuersatz x Gesamtsteuerfuss) 25 Prozent des steuerbaren Einkommens und diejenige durch die Vermögenssteuer bei einem Reinvermögen von über 200000 Franken 7 Promille dieses Vermögens nicht übersteigen. Übersteigt bei im Kanton Luzern unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen der Gesamtbetrag der Einkommens- und der Vermögenssteuer des Staates, der Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinde, berechnet auf dem gesamten steuerbaren Einkommen und Vermögen, 35 Prozent des gesamten Reineinkommens, wird die Mehrbelastung um die Hälfte und im Verhältnis des im Kanton steuerbaren zum gesamten steuerbaren Einkommen herabgesetzt. Die Gesamtbelastung durch die Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuern darf 50 Prozent des Reineinkommens nicht übersteigen, muss aber mindestens 5 Promille des steuerbaren Vermögens betragen (§ 62 Abs. 2 StG). § 62 StG erfasst nach seinem Wortlaut nur natürliche Personen, die im Kanton Luzern unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die Beschwerdeführerin wohnt nun aber im Kanton Z und ist daher dort unbeschränkt steuerpflichtig, während sie im Kanton Luzern nur wegen ihres Grundeigentums (beschränkt) steuerpflichtig ist. Streitig und zu prüfen ist somit, ob § 62 StG entgegen dem Wortlaut nicht nur auf unbeschränkt, sondern auch auf beschränkt, steuerpflichtige natürliche Personen Anwendung finden muss. (...)

E. 3

a) Die Höchstbelastung ist im Steuergesetz systematisch bei den Vorschriften eingeordnet, welche die Steuerberechnung bei der Besteuerung von natürlichen Personen regeln (§§ 57ff. StG). Es handelt sich um eine in die Tarifautonomie der Kantone fallende Steuermassvorschrift, die vom Geltungsbereich des StHG nicht erfasst wird (vgl. Art. 1 Abs. 3 StHG). Durch § 62 StG soll sichergestellt werden, dass die Gesamtsteuerbelastung gewisse Belastungsobergrenzen nicht überschreitet. Neben dem Kanton Luzern kennen auch weitere Kantone (z.B. AG, BE, BS, GR, VD, VS) solche Höchstbelastungsvorschriften (Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz*, ASA 77, S. 218f.). b) § 62 Abs. 1 StG befasst sich, wie bereits § 48 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 27. Mai 1946 (aStG; in Kraft bis 31.12.2000), mit der

Höchstbelastung durch die kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen, die im Kanton Luzern wohnhaft sind (Fellmann, Leitsätze zum Luzerner Steuergesetz, Bern 1988, N 1 zu § 48 aStG). Wie die Vorinstanz betont, stehen hinter dieser Bestimmung vor allem wirtschafts- und strukturpolitische Zielsetzungen. So wurde bereits in der damaligen Botschaft angeführt, dass der Zuzug leistungsfähiger Steuerzahler, die sich aus der aktiven Erwerbstätigkeit zurückgezogen hätten, in strukturschwache Gebiete erleichtert werden solle (GR 1964, S. 210). In Anbetracht des klaren Wortlauts und der in den Materialien wiedergegebenen Zweckbestimmung gilt § 62 StG nur für im Kanton Luzern unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, d.h. nur für solche, die ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 8 i.V.m. § 12 Abs. 1 StG). Dies trifft auf die Beschwerdeführerin, wie gesagt (E.2), nicht zu. c) Weiter ist zu prüfen, ob es sich mit dem übergeordneten Recht vereinbaren lässt, dass die Höchstbelastungsgrenze auf die Beschwerdeführerin als im Kanton Luzern lediglich beschränkt steuerpflichtige Person nicht angewendet wird. Diese Prüfung erfolgt namentlich anhand der bundesverfassungsrechtlichen Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 2 und 3 BV). (...)

E. 4

a) 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). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; statt vieler: BGE 134 I 306f. E. 2.1 mit Hinweisen). Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, aus diesem Grund nicht anders oder stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen. Dabei muss die steuerliche Schlechterstellung ihren Grund in der Tatsache haben, dass ein Steuerpflichtiger mehr als einer Steuerhoheit untersteht. Ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot liegt mithin dann vor, wenn ein Kanton einen Steuerpflichtigen deshalb anders und stärker belastet, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern wegen seiner territorialen Beziehungen noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4.Aufl., Bern 2000, S. 47ff.; Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Loseblattsammlung, Basel, § 1, II A, Nr. 15b, 18, 20). Grundidee des Schlechterstellungsverbots ist demnach, dass dem Steuerpflichtigen kein Nachteil daraus erwachsen soll, dass er nicht nur der Steuerhoheit eines Kantons untersteht, sondern zugleich in zwei oder mehr Kantonen steuerpflichtig ist (Vallender, Zur These von der Schlechterstellung als systembedingter Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons, ASA 59, S. 219). Ob ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot gegeben ist, ergibt sich aus der Antwort auf die Frage, wie der Steuerpflichtige gestellt wäre, wenn er unter den gegebenen Umständen jeweils vollständig der Steuerhoheit jedes einzelnen der betroffenen Kantone unterstände. b) Aus der vom Bundesgericht regelmässig gewählten Umschreibung ergeben sich folgende vier

Voraussetzungen für eine vor Art. 127 Abs. 3 BV unzulässige Schlechterstellung von nicht ausschliesslich innerkantonalen Steuerpflichtigen (vgl. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 17): - Unterstellung unter mehr als eine Steuerhoheit; - andersartige steuerliche Behandlung; - Unsachlichkeit der andersartigen Behandlung; - steuerliche Mehrbelastung. Vorliegend sind die erste und vierte der genannten Voraussetzungen ohne weiteres erfüllt und müssen daher nicht mehr erörtert werden. c/aa) Die Andersartigkeit der steuerlichen Behandlung kann sich gemäss Lehre und Rechtsprechung auf die Steuerart, den Steuertarif oder auf die Ermittlung der Berechnungsgrundlage beziehen. Die Andersartigkeit der Besteuerung bezieht sich zum Beispiel auf den Tarif, wenn ein Kanton den Satz der Ertragssteuer für juristische Personen mit Hauptsitz ausserhalb des Kantons nur nach den kantonalen Faktoren bestimmt, während für die im Kanton domizilierten Gesellschaften die Gesamtfaktoren massgebend sind. Die Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berechnungsgrundlage kann sowohl die zeitliche als auch die sachliche Bemessung betreffen. Hinsichtlich der sachlichen Bemessung werden ausserkantonale Steuerpflichtige beispielsweise dann ungleich behandelt, wenn ihnen die im kantonalen Steuergesetz vorgesehenen Sozialabzüge schlechthin verweigert werden oder wenn einer ausserkantonalen juristischen Person im Liegenschaftskanton die Verrechnung von Vorjahresverlusten auf der Liegenschaft nicht gewährt wird (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 48f.; Mäusli, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbotes in der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts: Fällt nun ein weiteres Privileg des Spezialsteuerdomizils?, in: zsis 2008, Monatsflash Nr. 7). bb) Die erwähnten Beispiele verdeutlichen, worin eine im Sinn des Schlechterstellungsverbots unzulässige andersartige steuerliche Behandlung liegen kann. Dazu ist aber auch der Fall zu zählen, dass die Bezugsbehörde beim Steuerbezug - mithin nach Festsetzung der Steuerfaktoren - die nicht ausschliesslich innerkantonal Steuerpflichtigen anders behandelt als die unbeschränkt im Kanton Steuerpflichtigen. Dies gilt umso mehr, als § 62 StG eine in die harmonisierungsrechtliche Tarifautonomie der Kantone fallende Steuermassvorschrift darstellt (vgl. oben E. 3a). Auch wenn die Veranlagung selbst sowohl bei unbeschränkt wie auch beschränkt Steuerpflichtigen nach den gleichen Kriterien vorgenommen wird, liegt eine andersartige steuerliche Behandlung also auch dann vor, wenn beim Steuerbezug eine Privilegierung im Sinn einer Begrenzung der Höchstbelastung nur an unbeschränkt Steuerpflichtige gewährt wird, währenddem beschränkt Steuerpflichtige davon nicht profitieren können. Da § 62 StG eine solche unterschiedliche Behandlung vorsieht, ist die zweite der eingangs genannten Voraussetzungen ebenfalls erfüllt. d) Es fragt sich schliesslich, ob diese andersartige steuerliche Behandlung auf einem sachlichen Grund beruht. aa) Mit Bezug auf die Anforderungen an die Sachlichkeit einer Begründung sind die Voraussetzungen des Grundsatzes der Rechtsgleichheit zu beachten (Art. 8 Abs. 1 BV). Nach ständiger Rechtsprechung verletzt ein Erlass den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 125 II 345 E. 10b mit Hinweis). Unter dem Vorbehalt, dass nicht ausnahmsweise rechtliche Unterscheidungen zur Berücksichtigung von unterschiedlichen Verhältnissen geboten sind, schliesst das Schlechterstellungsverbot somit jede Belastung bzw. Verweigerung von Steuervorteilen zuungunsten von Steuerpflichtigen mit ausserkantonalem Steuerdomizil

aus, sofern sie nicht auch einen ausschliesslich innerkantonalen Steuerpflichtigen treffen würde (BG-Urteil 2C_761/2007 vom 23.6.2008, E. 3.4.2; Mäusli, a.a.O.). Die Frage, ob die Beschränkung der Höchstbelastungsgrenze auf im Kanton Luzern unbeschränkt Steuerpflichtige vor dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Doppelbesteuerungsverbot standzuhalten vermöge, wurde bereits unter der Geltung von § 49 aStG aufgeworfen. Im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 21. August 1972 wurde sie aber noch ausdrücklich offen gelassen (StRK 1971-1973 Nr. 33). bb) Mit § 62 StG hat der Gesetzgeber bewusst nur die unbeschränkt Steuerpflichtigen entlasten und gegebenenfalls neue unbeschränkt Steuerpflichtige in eher strukturschwache Gegenden des Kantons Luzern anlocken wollen. Die angeführten Gründe für die unterschiedliche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt im Kanton steuerpflichtigen Personen sind damit ausschliesslich wirtschafts- und strukturpolitischer Natur. Der Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot liesse sich nur dann rechtfertigen, wenn er sich als geeignet und erforderlich erweisen würde, diese Zielsetzungen zu verwirklichen. Allerdings wird vorliegend nicht einmal ansatzweise behauptet, dass - begünstigt durch § 62 StG - tatsächlich eine namhafte - steuerpolitisch motivierte - Zuwanderung von beschränkt Steuerpflichtigen in die strukturschwachen Gebiete des Kantons stattgefunden hätte. Eine solche ist auch wenig wahrscheinlich, denn wenn die Steuerplanung überhaupt eine Rolle spielt, erlaubt es die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit den potentiell betroffenen Personen in der Regel, sich in steuergünstigeren Kantonen oder Ländern zu domicilieren. Im Übrigen können Liegenschaften oder andere, die wirtschaftliche Zugehörigkeit begründende, innerkantonale Werte auch durchaus in nicht strukturschwachen Gebieten des Kantons liegen. Das gilt gerade im vorliegenden Fall, liegen doch die hiesigen Grundstücke der Beschwerdeführerin (auf städtischem Gebiet). Eine Zusammenführung von persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit vermöchte also hier nicht zur struktur- und wirtschaftspolitischen Verbesserung in den diesbezüglich schwachen Kantonsgebieten zu führen, was die mangelnde Geeignetheit der eingeschränkten Anwendung der Höchstbelastungsgrenze eindrücklich zeigt. Zudem vermag die Beschränkung der Anwendung der Höchstbelastungsgrenze auf innerkantonale Steuerpflichtige auch den Verlust von Steuersubstrat in schwächeren Regionen nicht wirksam zu verhindern: Die Aussicht, dass er nach dem Wegzug aus dem Kanton (bei verbleibender wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton) nicht mehr von der Höchstbelastungsgrenze profitieren kann, wird kaum einen Steuerpflichtigen davon abhalten, seinen Wohnsitz in einen anderen Kanton zu verlegen, in dem er - möglicherweise - mit einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung rechnen kann. Die Höchstbelastungsgrenze einzig auf unbeschränkt im Kanton Steuerpflichtige anzuwenden, erweist sich damit als nicht geeignet, die struktur- und wirtschaftspolitischen Ziele des Gesetzgebers zu erreichen. Folglich ist die Schlechterstellung von nicht ausschliesslich im Kanton Luzern Steuerpflichtigen auch sachlich nicht gerechtfertigt. cc) Ferner ist zu beachten, dass andere Kantone, die eine solche Höchstbelastungsgrenze kennen, diese auch auf beschränkt Steuerpflichtige anwenden, selbst wenn die uneingeschränkte Anwendung aus dem Wortlaut der jeweiligen Bestimmung nicht abgeleitet werden kann (vgl. BVR 2006, S. 77, E. 2.8 mit Hinweis auf die baselstädtische Praxis, welche die Höchstbelastungsgrenze ebenfalls auf beschränkt Steuerpflichtige anwendet). Hinzu kommt, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur steuerlichen Behandlung von Ausscheidungsverlusten bei geschäftlichen Liegenschaften dem Grundsatz des Schlechterstellungsverbots deutlich höheres Gewicht beimisst als in früheren Jahren (Mäusli, a.a.O.), und dieser Verschärfung der Rechtsprechung zu Art. 127

Abs. 3 BV ist Rechnung zu tragen. Des weiteren ist anzumerken, dass die Beschränkung der Anwendung der Höchstbelastungsgrenze auf unbeschränkt Steuerpflichtige mit der Steuergesetzrevision fallen gelassen wird (Botschaft B 75 zum Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes [Teilrevision 2011] vom 23.9.2008 S. 50f.). Auch wenn die vorgesehene Änderung hier noch nicht anwendbar ist und - im Gegensatz zur vorgeschlagenen Änderung des Grundstückgewinnsteuergesetzes betreffend den ausserkantonalen Liegenschaftshandel (Botschaft B 75, a.a.O., S. 56) - nicht mit dem Schlechterstellungsverbot begründet wird, zeigt sie dennoch auf, dass diesem Grundsatz künftig auch bei der Höchstbelastungsgrenze gemäss § 62 StG nachgelebt werden soll. Obwohl es wenige Fälle gibt, in denen die Anwendung der Höchstbelastungsgrenze bei beschränkt Steuerpflichtigen überhaupt in Frage kommt, ist es doch notwendig, dem verfassungsmässigen Verbot der Schlechterstellung sowie dem Rechtsgleichheitsgrundsatz zum Durchbruch zu verhelfen. Die Anwendung der Höchstbelastungsvorschrift auf beschränkt Steuerpflichtige macht diese Norm im Übrigen auch nicht zu einer objektbezogenen Bestimmung, bei welcher sich die Frage der Übereinstimmung mit dem StHG stellen könnte (vgl. BVR 2006, S. 75, E. 2.5). Insofern stehen der Ausdehnung von § 62 StG auf beschränkt Steuerpflichtige auch keine bundesgesetzlichen Regelungen entgegen. Schliesslich steht auch der Umstand, dass die Anwendbarkeit von § 62 StG in solchen Fällen von ausserkantonalen Faktoren abhängt, der Anwendung der Höchstbelastungsgrenze auf beschränkt Steuerpflichtige nicht entgegen (vgl. BVR 2006, S. 77f., E. 2.9, auch zum Folgenden). Zwar kann es in Fällen wie dem vorliegenden zu einer Reduktion der luzernischen Staats- und Gemeindesteuern kommen, obschon der Steuerpflichtige insgesamt nicht konfiskatorisch besteuert wird und die Anwendung der Höchstbelastungsvorschrift somit von der Sache her nicht gerechtfertigt wäre (vgl. vorne E. 3a). Umgekehrt ist es möglich, dass jemand mit bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit von § 62 StG nicht profitieren kann, obwohl infolge einer hohen ausserkantonalen Steuerlast gesamthaft eine Besteuerung vorliegt, die bei einem im Kanton Luzern wohnhaften Steuerpflichtigen bereits zur Anwendung der Höchstbelastungsgrenze geführt hätte. Solche Ungereimtheiten lassen sich jedoch bei Personen, die in mehreren Kantonen oder Staaten mit unterschiedlichen Steuerbelastungen steuerpflichtig sind, nie ganz ausschliessen und stellen keine rechtsungleiche Behandlung dar, sondern sind logische Konsequenz der territorial begrenzten staatlichen Hoheit. Im Übrigen sind Gesetze grundsätzlich auf alle Sachverhalte anzuwenden, auf welche sie nach ihrem Wortlaut und Sinn anwendbar sind, auch wenn im Einzelfall die Gründe, welche zu der entsprechenden Gesetzgebung geführt haben, möglicherweise nicht vorliegen. So kann es auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen vorkommen, dass eine Steuer aufgrund von § 62 StG reduziert wird, obwohl gesamthaft keine konfiskatorische Besteuerung vorliegen würde. e) Nach dem Gesagten kann festgehalten werden, dass sich vor dem verfassungsmässigen Gleichbehandlungsgebot und dem Schlechterstellungsverbot keine haltbare, sachgerechte Begründung dafür finden lässt, dass die Höchstbelastungsgrenze von § 62 StG auf beschränkt Steuerpflichtige nicht anzuwenden wäre. Der Wortlaut dieser Vorschrift widerspricht damit Art. 127 Abs. 3 BV und dem Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV.(...)

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