

LU_GERICHTE A 09 157_2 vom 25. November 2008

LU Gerichte, 2008-11-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_09_157_2

FR: LU_GERICHTE A 09 157_2 du 25 novembre 2008

IT: LU_GERICHTE A 09 157_2 del 25 novembre 2008

Regeste

§ 8 Abs. 1 und 2, §§ 129 und 237ff. StG. Kommunale Steuerhoheit; Steuerdomizil. Das Luzerner Steuerrecht kennt keine Regelungen betreffend Vorentscheide zur Feststellung der kommunalen Steuerhoheit, weder im Grundsatz noch zum Verfahren (Zuständigkeit, Rechtsmittel). Richterliche Lückenfüllung. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Volltext

Luzern Kantonsgericht sonstige 25.05.2010 A 09 157_2 (2010 II Nr. 23)

§ 8 Abs. 1 und 2, §§ 129 und 237ff. StG. Kommunale Steuerhoheit; Steuerdomizil. Das Luzerner Steuerrecht kennt keine Regelungen betreffend Vorentscheide zur Feststellung der kommunalen Steuerhoheit, weder im Grundsatz noch zum Verfahren (Zuständigkeit, Rechtsmittel). Richterliche Lückenfüllung. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Rechtsprechung Luzern Instanz: Verwaltungsgericht Abteilung: Abgaberechtliche Abteilung Rechtsgebiet: Direkte Staats- und Gemeindesteuern Entscheiddatum: 25.05.2010 Fallnummer: A 09 157_2 LGVE: 2010 II Nr. 23 Leitsatz: § 8 Abs. 1 und 2, §§ 129 und 237ff. StG. Kommunale Steuerhoheit; Steuerdomizil. Das Luzerner Steuerrecht kennt keine Regelungen betreffend Vorentscheide zur Feststellung der kommunalen Steuerhoheit, weder im Grundsatz noch zum Verfahren (Zuständigkeit, Rechtsmittel). Richterliche Lückenfüllung. Rechtskraft: Diese Entscheidung ist rechtskräftig. Entscheid: A, geboren 1979, arbeitet seit 1. Februar 2007 in Z. Per 1. Mai 2007 meldete er sich als Wochenaufenthalter in Y an. Ab diesem Zeitpunkt mietete er eine 21/2-Zimmer-Wohnung in Y, um seinen Arbeitsweg nach Z zu verkürzen. Zuvor hatte er bei seinen Eltern in einem 51/2-Zimmer-Haus in X gewohnt. Mit Verfügung vom 25. November 2008 stellte das Steueramt Y fest, A sei ab 1. Januar 2008 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in Y unbeschränkt steuerpflichtig, und eröffnete ihm sowie der Gemeinde X die Inanspruchnahme der kommunalen Steuerhoheit. Die dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Das Verwaltungsgericht hiess die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde gut und stellte in Aufhebung des angefochtenen Entscheids fest, dass der Beschwerdeführer sein Steuerdomizil in X habe. Aus den Erwägungen: 1. - Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2008 in Y unbeschränkt steuerpflichtig ist. Umstritten ist somit das innerkantonale Steuerdomizil. a) Das Verwaltungsgericht prüft von Amtes wegen und ohne Bindung an die Anträge der Verfahrensbeteiligten die formellen Gültigkeitserfordernisse des Verfahrens, d.h. die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Urteil in der Sache ergehen kann (sog. Prozessvoraussetzungen; BG-Urteil 2A.664/2005 vom 13.12.2005, E. 5). Zur richtigen Behandlung der vorinstanzlichen Eintretensvoraussetzungen durch die Einsprachebehörde gehört insbesondere auch die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Rechtsvorkehr (Einsprache, Beschwerde, Klage) eingetreten ist. Dies gilt auch für die

Sachurteilsvoraussetzung eines anfechtbaren Einspracheentscheids. Hat die Vorinstanz übersehen, dass es an einer Prozessvoraussetzung fehlte, und hat sie materiell entschieden, ist dies im Rechtsmittelverfahren von Amtes wegen zu berücksichtigen; folglich ist der angefochtene Entscheid aufzuheben, verbunden mit der Feststellung, dass auf das Rechtsmittel mangels Prozessvoraussetzung nicht eingetreten werden kann (vgl. BGE 125 V 405f. E. 4a mit Hinweisen).

b) Der angefochtene Einspracheentscheid ist ein Feststellungsentscheid, mit dem die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Y für die Steuerperiode 2008 festgelegt wurde. Es handelt sich um einen sog. Vorentscheid. Vorentscheide sind antizipierte Entscheide einer Rechtsfrage, die für den Abschluss des betreffenden Verfahrens von besonderer Bedeutung sind (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, § 19 N 53).

aa) In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob für die Beschränkung des Streits auf die Vorfrage des kommunalen Steuerdomizils eine gesetzliche Grundlage besteht (vgl. StE 2003 B 92.51 Nr. 9). Das Luzerner Steuerrecht kennt keine allgemeine Regelung betreffend Vorentscheide; ebenso wenig enthält es eine explizite Normierung für Streitigkeiten über die kommunale Steuerhoheit - anders als z.B. das Steuerrecht des Kantons Zürich (vgl. § 192 des Steuergesetzes des Kantons Zürich [StG ZH]). Eine solche Regelung kann auch nicht aus den Bestimmungen über die innerkantonale Steuerausscheidung (§ 237ff. StG, insbesondere § 239 StG) abgeleitet werden, kommen diese doch nur dann zur Anwendung, wenn ein Steuerpflichtiger gleichzeitig in zwei oder mehreren Gemeinden steuerpflichtig ist und zwischen diesen Gemeinden umstritten ist, in welchem Umfang jeder Gemeinde die Steuerhoheit zukommt, ansonsten aber unbestritten ist, dass alle betroffenen Gemeinden zur Erhebung von Steuern berechtigt sind. Hier geht es dagegen nicht um einen Steuerausscheidungsfall, weil der Beschwerdeführer nur in der einen oder der anderen der beiden in Frage kommenden Gemeinden steuerpflichtig sein kann. M.a.W. ist hier allein der Bestand der primären Steuerpflicht umstritten, und dafür steht das Steuerausscheidungsverfahren nicht zur Verfügung. Ebenso wenig bildet § 131 StG eine gesetzliche Grundlage für die Handhabung innerkantonaler Streitigkeiten über das Steuerdomizil. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung wird der Ort der Veranlagung durch die Dienststelle Steuern des Kantons im Einzelfall endgültig bestimmt, wenn dieser ungewiss oder streitig ist. Dies erlaubt es der Dienststelle Steuern zwar, die Einschätzungsgemeinde zu bezeichnen, doch kann dies - auch mit Blick auf die Formulierung von § 131 StG, wonach eine solche Bezeichnung endgültig sein soll - für das anschliessende Steuerhoheitsverfahren nicht präjudizierend sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 10 zu § 192). Weitere gesetzliche Regelungen, die für die hier interessierende Festlegung der innerkantonalen Steuerhoheit herangezogen werden könnten, sind nicht ersichtlich.

bb) Fehlt es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage für den Erlass eines Feststellungsentscheides zum innerkantonalen Steuerdomizil, stellt sich die Frage, ob hierfür ausnahmsweise ein Feststellungsinteresse besteht, d.h. ob der Beschwerdeführer ein schützenswertes Interesse daran hat, dass über diese Angelegenheit vor Erlass der rechtsgestaltenden Verfügung entschieden wird. Zwar verneint das Bundesgericht einen allgemeinen Anspruch auf eine Feststellungsentscheidung (StE 2001 B 96.11 Nr. 6; BGE 126 II 517ff. E. 3; vgl. BGE 124 II 383ff.). So hat es bislang grundsätzlich nur Feststellungsentscheide zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht und des Veranlagungsorts zugelassen; ausserdem erachtete es eine Feststellungsverfügung betreffend die Frage, ob das von einer Versicherungsgesellschaft entwickelte Modell einer

Säule 3a Versicherung steuerrechtskonform sei, als zulässig (vgl. Art. 108 DBG; BGE 121 II 480 E. 2d, 124 II 389f. E. 3g und 4). Die Lehre kritisiert diese Praxis als zu restriktiv (vgl. Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2001, Direkte Bundessteuer, ASA 72, 22). In zwei nicht publizierten Entscheiden führte das Bundesgericht immerhin aus, die Veranlagungsbehörden seien nur dann gehalten, einen Vorbescheid zu treffen, wenn der Steuerpflichtige ein schützenswertes Interesse an der zu beurteilenden Frage habe. Ein solches sei nur mit grosser Zurückhaltung anzunehmen; es müsse insbesondere persönlich, konkret und aktuell sein. Auch dürften keine öffentlichen Interessen entgegenstehen. Der Vorbescheid diene nicht dazu, die gewöhnliche Veranlagung zu ersetzen. Der Erlass eines Vorbescheids sei nicht notwendig, wenn die Frage im ordentlichen Veranlagungsverfahren entschieden werden könne (BG-Urteile vom 19.8.1996 und vom 14.7.1994, zitiert in StE 2010 B 93.1 Nr. 6 E. 3d; vgl. zum Ganzen, Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 256f.). Obwohl der letztere Weg hier durchaus auch offen stünde, ist nicht zu beanstanden, dass das Steueramt Y und die Vorinstanz - offenbar mit Einverständnis des Beschwerdeführers - die Streitsache vorerst auf die Frage der subjektiven Steuerpflicht beschränkten (vgl. auch BVR 1985, S. 304ff.). Denn gerade das vorliegende Verfahren zeigt, dass es sinnvoll sein kann, das ordentliche Veranlagungsverfahren von Streitpunkten zu befreien, die nicht den Charakter von eigentlichen Veranlagungsfragen haben. Ausserdem hätte der Betroffene bei Verneinung eines Feststellungsinteresses keine Möglichkeit, diese Frage vorweg in einem Rechtsmittelverfahren überprüfen zu lassen und so seiner Mitwirkung in zwei Gemeinden zu entgehen. Insofern ist zum Schutz der Luzerner Steuerpflichtigen ein Feststellungsinteresse bei interkommunalen Steuerhoheitsstreiten in der Regel zu bejahen. Allerdings wäre es angezeigt, de lege ferenda eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, damit für die Luzerner Steuerpflichtigen wie auch die betroffenen Gemeinden ebenso klare Verhältnisse herrschen wie in anderen Kantonen mit den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen. c) Nach dem Gesagten haben die Vorinstanzen den Rechtsstreit zu Recht auf die Vorfrage der kommunalen Steuerhoheit bzw. des innerkantonalen Steuerdomizils beschränkt. Damit bleibt zu untersuchen, in welchem Verfahren und von welcher Behörde die innerkantonale Steuerhoheit festzulegen und zu überprüfen ist. Auch dazu fehlen einschlägige Regeln im Luzerner Steuergesetz und seinen Ausführungserlassen. aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine echte Lücke im Gesetz dann gegeben, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist, namentlich, wenn die vom klaren Wortlaut geforderte Subsumtion eines Sachverhalts in der Rechtsanwendung teleologisch als unhaltbar erscheint. Echte Lücken zu füllen, ist dem Richter aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm nach traditioneller Auffassung grundsätzlich verwehrt, es sei denn, die Berufung auf den als massgeblich erachteten Wortsinn der Norm stelle einen Rechtsmissbrauch dar (statt vieler: BGE 128 I 42 E. 3b). In jüngerer Zeit wird indessen die Unterscheidung zwischen echter und unechter Lücke in der Praxis immer weniger beachtet. Stattdessen ist von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes die Rede, die von der rechtsanwendenden Behörde korrigiert werden dürfe; dabei bleibe diese immerhin den Zielsetzungen und Wertungen verpflichtet, die dem Erlass zugrunde liegen. Entscheidend sind somit die funktionellen

Grenzen der Gerichtsbarkeit. Auch in der Lückenfüllung hat der Rechtsanwender normgebunden zu entscheiden; "fehlende oder falsche Normen können nur unter der Voraussetzung ergänzt oder überspielt werden, dass sich das Ergebnis widerspruchslös in den Erlass einfügt und dessen Grundentscheidungen respektiert"

(Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 25 Rz. 11; vgl. ferner: Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 243ff.). bb) Vor diesem Hintergrund ist hier von einer echten Lücke auszugehen, da das geltende luzernische Steuergesetz keine Antwort auf die Frage gibt, wer in welchem Verfahren einen Feststellungsentscheid zur kommunalen Steuerhoheit zu erlassen hat. In Anbetracht des Feststellungsinteresses des Steuerpflichtigen, aber auch mit Blick darauf, dass die Lücke anhand eines im Gesetz bereits vorgesehenen Verfahrens gefüllt werden kann (vgl. sogleich lit. cc), sind die Voraussetzungen eines richterlichen Eingreifens gegeben, so dass hier nicht von einer unhaltbaren Normkorrektur (vgl. dazu BGE 128 I 42 E. 3b) gesprochen werden kann. cc) Da es zulässig ist, im Veranlagungsverfahren die Streitfrage auf den Aspekt der kommunalen Steuerhoheit zu beschränken, sofern ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse gegeben ist, liegt es nahe, dass diese Frage in einem dem Veranlagungsverfahren angelehnten Verfahren geprüft und beurteilt wird (vgl. dazu auch StE 1987 B 11.1 Nr. 7). Ist demnach die kommunale Steuerhoheit streitig, hat das Steueramt der betreffenden Gemeinde, welche die primäre Steuerpflicht neu beansprucht (in casu Y), hierüber zu befinden (vgl. dazu auch § 192 StG ZH; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 4ff. zu § 192 StG ZH; zur Praxis des Kantons Zürich vor der Schaffung der entsprechenden gesetzlichen Grundlage: StE 1987 B 11.1 Nr. 7). Dabei hat sie ihren Anspruch allen Betroffenen, mithin nicht nur dem Steuerpflichtigen sondern auch der Gemeinde, in welcher der Steuerpflichtige bis anhin seine Steuern entrichtete, vor Erlass der Feststellungsverfügung, mitzuteilen. Anschliessend hat das Steueramt die Feststellungsverfügung zu erlassen, welche - in analoger Anwendung von § 154 StG - mittels Einsprache bei der zuständigen Steuerkommission und alsdann - analog zu § 164 StG - mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Verwaltungsgericht angefochten werden kann. Ist die primäre Gemeindesteuerpflicht zwischen zwei Gemeinden umstritten, kann auch § 131 StG greifen, und die Dienststelle Steuern ist befugt, ohne präjudizierende Wirkung für das nachfolgende Verfahren die Gemeinde zu bestimmen, welche die Feststellungsverfügung zu erlassen hat; diese Verfügung wird den Beteiligten dann wiederum den Rechtsmittelweg öffnen. dd) Diesen Aspekten hat das vorinstanzliche Verfahren grundsätzlich Rechnung getragen, auch wenn der Gemeinde X einzig Kopien der Verfügung und des Einspracheentscheids zugestellt worden waren. Nach dem Gesagten hätte die Gemeinde Y die Gemeinde X vor Erlass der jeweiligen Feststellungsentscheide in das Verfahren miteinbeziehen müssen. Dieser Verfahrensmangel wurde aber durch die Beiladung der Gemeinde X im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren geheilt, weshalb sich Weiterungen erübrigen. d) Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der angefochtene Entscheid von der zuständigen Behörde erlassen wurde, die den Streit in zutreffender Weise auf die Vorfrage der innerkantonalen Steuerhoheit beschränkte. Deshalb waren auch die Prozessvoraussetzungen im vorinstanzlichen Verfahren gegeben (im Folgenden wird geprüft, wo sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers befindet). Eine weitere Erwägung ist im unter der Fallnummer A 09 157 zu finden.

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