

2.2

Interkantonale Doppelbesteuerung; Doppelbesteuerungs- beschwerde; Rechtzeitigkeit (LU)

In Doppelbesteuerungssachen können gegen die Veranlagungsverfügung des zweitverfügenden Kantons grundsätzlich mit der Folge Rechtsmittel erhoben werden, dass zugleich auch der Hoheitsakt des erstverfügenden Kantons angefochten wird. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, durch Ergreifung innerkantonaler Rechtsmittel im zweitverfügenden Kanton könne gleichzeitig eine Änderung der Veranlagung im erstverfügenden Kanton veranlasst werden. Die Kognition der Rechtsmittelinstanzen des zweitverfügenden Kantons beschränkt sich – in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern – darauf festzulegen, wieviel aus Sicht dieses Kantons das dort steuerbare Einkommen und Vermögen sowie das satzbestimmende Einkommen- und Vermögen beträgt. Dagegen haben sie keinerlei Kognition, über die negative Ausscheidung hinaus – das heisst die Festsetzung, welche Einkommens- und Vermögensbestandteile nicht im zweiten Kanton zur Besteuerung gelangen – verbindliche Feststellungen über Besteuerung in anderen Kantonen zu machen. Die diesbezügliche Entscheidungszuständigkeit liegt bei den Steuer- bzw. Rechtsmittelbehörden des jeweils Anspruch erhebenden Kantons. Soweit sich aufgrund unterschiedlicher Auffassungen der involvierten Steuerbehörden bzw. Rechtsmittelinstanzen Doppelbesteuerungen ergeben, ist es ausschliesslich

Sache des Bundesgerichts, für beide bzw. alle beteiligten Kantone verbindlich die Besteuerungsbefugnisse festzulegen.

Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern i.S. H. vom 2. Juni 2003 (A 02 134)

Double imposition intercantonale; recours pour cause de double imposition; délai de recours (LU)

En matière de double imposition, en principe les voies de droit permettent de contester la décision de taxation du canton imposant en deuxième, avec pour conséquence que, en même temps, la décision du premier canton est également contestée. On ne peut toutefois en conclure qu'en saisissant les voies de droit internes du deuxième canton on peut en même temps obtenir une modification de la taxation effectuée par le premier canton. La cognition des instances du deuxième canton se limite – en matière d'impôts cantonaux et communaux – à déterminer à combien se monte, du point de vue de ce canton, le revenu et la fortune qui y sont imposables. En revanche, elles n'ont aucune compétence allant au-delà de la répartition négative – c'est-à-dire de la détermination des éléments du revenu et de la fortune qui n'y sont pas imposables. En particulier, elles n'ont pas la compétence de faire des constatations liant le deuxième canton concernant sa propre taxation. Les compétences y afférentes appartiennent aux autorités fiscales et judiciaires du canton qui émet des prétentions. Si une double imposition résulte d'opinions divergentes des autorités fiscales ou des instances judiciaires des cantons concernés, il

appartient exclusivement au Tribunal fédéral d'établir pour les deux cantons (pour tous les cantons concernés) quelles sont les compétences respectives qui leur reviennent.

Tribunal administratif du canton de Lucerne, arrêt du 2 juin 2003 (A 02 134)

Sachverhalt

A. H. wurde am 29. März 2001 [von der zuständigen Veranlagungsbehörde des Kantons Luzern] für die Steuerperiode 1995/96 nach amtlichem Ermessen für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 901'000.– und einem steuerbaren Einkommen von Fr. 781'400.– eingeschätzt. In der damit verbundenen Steuerauscheidung wurde dem Kanton Thurgau ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.– zugewiesen und dem Kanton Zug ein solches von Fr. 119'600.–. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. 0.– veranlagt. Für die direkte Bundessteuer wurde der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 812'600.– eingeschätzt.

Gegen die Steuerveranlagung liess H. am 27. April 2001 Einsprache erheben.

Mit Entscheid vom 2. November 2001 hiess die Steuerkommission die Einsprache teilweise gut und setzte für die Staats- und Gemeindesteuern das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 370'200.– und das im Kanton Luzern steuerbare Einkommen auf Fr. 291'000.– fest. In der damit verbundenen Steuerauscheidung wurde dem Kanton Thurgau wiederum ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.– zugewiesen, dem Kanton Zug ein solches von Fr. 79'100.–. Das steuerbare Vermögen wurde unverändert mit Fr. 0.– veranlagt. Für die direkte Bundessteuer wurde der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 172'400.– eingeschätzt. Die Steuer-

faktoren wurden von der damaligen Vertreterin von H. am 26. Oktober 2001 unterschriftlich anerkannt.

B. Am 13. November 1998 erliess das Gemeindesteueramt X, Kanton Thurgau, gegen H. eine Ermessensveranlagung, in welcher sowohl das satzbestimmende wie auch das steuerbare Einkommen für 1995 und 1996 je auf Fr. 48'000.–, sowie das satzbestimmende und das steuerbare Vermögen je auf Fr. 2'100'000.– festgesetzt wurden. Gegen diese Veranlagung liess H. am 11. November 1999 «Vorbehalt» anbringen. Die damalige Vertreterin führte aus, das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen befinde sich im Kanton Luzern. Die Steuereinschätzung für die Jahre 1995/96 sei noch nicht erfolgt. Die Beschwerdefrist betrage nach Art. 89 Abs. 1 OG dreissig Tage. Diese Frist beginne erst dann zu laufen, wenn der letzte der konkurrierenden Kantone dem Steuerpflichtigen seinen Steueranspruch geltend gemacht habe. Es werde vorbehalten, gegen die Thurgauer Steuerveranlagung 1995/96 innert 30 Tagen Rekurs einzureichen, sobald der letzte Kanton die Steuerveranlagung vorgenommen habe. Am 30. November 2001 liess H. gegen die Ermessensveranlagung 1995/96 [im Kt. TG] «Einsprache/Rekurs» erheben mit dem Antrag, der Rekurrent sei für die Jahre 1995 und 1996 im Kanton Thurgau mit einem steuerbaren Einkommen und Vermögen von je Fr. 0.– zu veranlagen. Zur Begründung wurde auf den Einspracheentscheid des Kantons Luzern vom 2. November 2001 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1995/96 sowie die dazugehörige Steuerauscheidung verwiesen. Mit Entscheid vom 12./26. Juni 2002 erkannte die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, auf den Rekurs werde nicht eingetreten.

C. Mit Eingabe vom 17. Juli 2002 liess H. [im Kanton LU] Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben. Ein formeller Antrag wurde nicht gestellt, hingegen wurde ausgeführt, das Verwaltungs-

gericht des Kantons Luzern habe die Eingabe vom 30. November 2001 an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau in der Sache zu behandeln. Zur Begründung wurde schwergewichtig ausgeführt, weshalb die Beschwerde im heutigen Zeitpunkt noch entgegengenommen werden müsse. Unter anderem wurde sodann darauf hingewiesen, dass gleichzeitig Rechtsvorkehren gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau beim Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau ergriffen würden. Mit Schreiben vom 22. Juli 2002 an den Vertreter von H. teilte das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit, das Verfahren werde antragsgemäss sistiert, bis das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern über die Sache entschieden habe.

Aus den Erwägungen:

2. a) Das Steuergesetz vom 27. Mai 1946 sieht folgendes Rechtsmittelsystem vor: Nach § 96 Abs. 1 aStG kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagung innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde kann der Steuerpflichtige Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben (§ 123 Abs. 1 aStG). Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage seit Zustellung des Einspracheentseides (§ 123 Abs. 3 aStG). Soweit das Steuergesetz nichts Abweichendes vorschreibt, gelten für das Beschwerdeverfahren in Steuersachen die Vorschriften des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG). Gemäss § 100 aStG können im weiteren der Steuerpflichtige, der Gemeinderat und die kantonale Steuerverwaltung nach den Vorschriften des VRG die Revision von Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheiden beantragen.

b) Nach § 107 Abs. 1 VRG prüft die Behörde von

Amtes wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Sie kann das Verfahren und den Entscheid vorerst auf diese Frage beschränken.

Eine Sachurteilsvoraussetzung ist die Beschwerdelegitimation. Ist die Legitimation nicht gegeben, so ergeht ein Nichteintretensentscheid (vgl. *Kölz/Häner*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, N 537). Die Parteien des vorinstanzlichen Verfahrens sind beschwerdelegitimiert, wenn sie an der Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Entseides ein schutzwürdiges Interesse dartun (§ 129 Abs. 1 lit. a VRG). Mit dem Begriff des schutzwürdigen Interesses wird zum Ausdruck gebracht, dass nicht jedes irgendwie geartete Interesse die Beschwerdeberechtigung verleiht, sondern nur eines, das Schutz verdient. Fehlt es an einer solchen Berechtigung, so ist das schutzwürdige Interesse an der Beschwerdeführung zu verneinen (LGVE 1977 II Nr. 11 Erw. 2 mit Hinweis).

Wer gerichtlichen Schutz anruft, muss ein nach vernünftigen Ermessens wesentliches Interesse daran haben, dass sein Begehren oder seine Anfechtung geprüft und beurteilt wird. Dies bedeutet gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass auf eine Beschwerde materiell nicht eingetreten wird, wenn der Steuerpflichtige kein rechtliches Interesse an der Beurteilung des Beschwerdebegehrens hat (vgl. etwa: *Masshardt*, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2. Aufl., Zürich 1985, N 13 zu Art. 106 BdBSt). Das Rechtsschutzinteresse des Rechtsmittelklägers – was als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen zu prüfen ist – setzt voraus, dass er als Partei durch das Dispositiv des angefochtenen Entseides beschwert ist, d.h. in seinen steuerlichen Rechten betroffen ist, weshalb auch nur das Dispositiv angefochten werden kann (*Imboden/Rhinow*, *Schweizerische Verwaltungsrechtspflege*, Bd. I, 6. Aufl., Basel 1986,

Nr. 42 B II). Die Frage der Beschwer ist aufgrund der Anträge des Rechtsmittelklägers zu prüfen.

3. Vorliegend stellt der Beschwerdeführer in seiner Eingabe an das Verwaltungsgericht keinen eigenen Antrag. Vielmehr verweist er auf seine Eingabe vom 30. November 2001 an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau und verlangt, dass diese Eingabe vom Verwaltungsgericht des Kantons Luzern in der Sache behandelt wird. In der genannten Eingabe beantragte der Pflichtige, er sei für die Jahre 1995 und 1996 im Kanton Thurgau mit einem steuerbaren Vermögen und einem steuerbaren Einkommen von je Fr. 0.– einzuschätzen. Begründet wird dies mit dem Hinweis auf die detaillierte Steuerauscheidung durch den Kanton Luzern.

Aufgrund dieser Verweise ergibt sich ohne weiteres, dass der Beschwerdeführer gemäss seiner eigenen Auffassung durch den Einspracheentscheid der Steuerkommission für Gewerbebetriebe und freie Berufe, Kreis II, gar nicht beschwert ist. Vielmehr verlangt er sinngemäss vom Verwaltungsgericht des Kantons Luzern eine Bestätigung dieses Einspracheentscheides. Explizit lässt er sodann in der Beschwerde ausführen, die luzernische Veranlagung sei richtig. Damit fehlt es aber gemäss dem Ausgeführten für das vorliegende Verfahren an einem Rechtsschutzinteresse. Auf die Beschwerde kann daher nicht eingetreten werden.

4. Daran ändert nichts, dass die Beschwerde des Pflichtigen vor dem Hintergrund einer drohenden Doppelbesteuerung in den Kantonen Luzern und Thurgau erfolgt:

a) Gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Massnahmen. Die Bundesverfassung von 1874 erteilte dem Bundesgesetzgeber in Art. 46 Abs. 2, dem Vorgänger des heutigen Art. 127 Abs. 3 BV, einen Auftrag zum Erlass von Bestimmungen gegen die Doppelbesteuerung.

Ein solches Gesetz wurde jedoch nie verabschiedet, sondern das Bundesgericht schloss diese Lücke durch Entwicklung einer umfangreichen Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot (vgl. *Vallender/Wiederkehr*, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV, N 44 f.). Der Begriff Bund in Art. 127 Abs. 3 BV umfasst sowohl das Bundesgericht wie den Bundesgesetzgeber (vgl. Botschaft des Bundesrates zum Verfassungsentwurf 1996, S. 346). Für die Kantone sind die vom Bundesgericht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aufgestellten Regeln in gleicher Weise verbindlich wie Bundesgesetze (*Vallender/Wiederkehr*, a.a.O., N 47 mit Hinweisen). Teilweise kommt auch dem Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung (StHG) die Funktion der Ausführungsgesetzgebung zu Art. 127 Abs. 3 BV zu. Soweit es von der früheren Rechtsprechung abweichende Regelungen enthält, gehen diese den vom Bundesgericht entwickelten Kollisionsnormen vor (BGE 125 I 468 f.). Zu beachten ist allerdings, dass das StHG erst für Steuerperioden ab dem Jahr 2001 Anwendung findet (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2003, 2A.349/2002, Erw. 1.1.1), somit vorliegend nicht zum Tragen kommt.

Gegen kantonale Erlasse oder Verfügungen (Entscheide) kann beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden u.a. wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger (Art. 84 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16.12.1943; OG). Bei Beschwerden auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung muss der kantonale Instanzenzug gemäss Art. 86 Abs. 2 OG nicht ausgeschöpft werden. Nach Art. 89 OG ist die Beschwerde binnen dreissig Tagen, von der nach dem kantonalen Recht massgebenden Eröffnung oder der Verfügung an gerechnet, dem Bundesgericht schriftlich einzureichen (Abs. 1). Bei Beschwerden wegen interkantonomer Kompetenzkonflikte beginnt die Beschwerde-

frist erst, wenn in beiden Kantonen Verfügungen getroffen worden sind, gegen welche staatsrechtliche Beschwerde geführt werden kann (Abs. 3).

b) Der Beschwerdeführer schliesst aus diesen gesetzlichen Bestimmungen, dass gegen die Veranlagungsverfügung des zweitverfügenden Kantons Rechtsmittel erhoben werden können, mit der Folge, dass zugleich auch der Hoheitsakt des erstverfügenden Kantons angefochten werde. Dies ist grundsätzlich richtig. Soweit der Beschwerdeführer jedoch daraus schliesst, durch Ergreifung innerkantonalen Rechtsmittel im zweitverfügenden Kanton könne gleichzeitig eine Änderung der Veranlagung im erstverfügenden Kanton veranlasst werden, geht er fehl. Die Kognition des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern beschränkt sich – in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern – darauf festzulegen, wieviel aus Sicht des Kantons Luzern das hier steuerbare Einkommen und Vermögen sowie das satzbestimmende Einkommen- und Vermögen beträgt. Dagegen hat es keinerlei Kognition, über die negative Ausscheidung hinaus – das heisst die Festsetzung, welche Einkommens- und Vermögensbestandteile nicht im Kanton Luzern zur Besteuerung gelangen – verbindliche Feststellungen über Besteuerung in anderen Kantonen zu machen. Die diesbezügliche Entscheidungszuständigkeit liegt bei den Steuer- bzw. Rechtsmittelbehörden des jeweils Anspruch erhebenden Kantons. Soweit sich aufgrund unterschiedlicher Auffassungen der involvierten Steuerbehörden bzw. Rechtsmittelinstanzen Doppelbesteuerungen ergeben, ist es ausschliesslich Sache des Bundesgerichts, für beide bzw. alle beteiligten Kantone verbindlich die Besteuerungsbefugnisse festzulegen. Soweit in der Beschwerde demnach die Auffassung vertreten wird, mit Erhebung des Rechtsmittels gegen den zweitverfügenden Kanton könne gleichzeitig auch der Hoheitsakt des erstverfügenden ange-

fochten werden, ist dies nur insoweit richtig als es sich um eine Anfechtung vor Bundesgericht handelt.

c) Aufgrund dieser Erwägungen ergibt sich, dass entgegen der Meinung des Beschwerdeführers das Verwaltungsgericht auch aufgrund der materiellrechtlichen und formellrechtlichen Bestimmungen des Bundesrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, bzw. der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dazu, keinerlei Kompetenzen zur Festlegung von steuerbarem Einkommen oder Vermögen im Kanton Thurgau hat. Da seine Begehren jedoch einzig darauf abzielen, gehen auch seine weiteren Ausführungen betreffend Fristenwahrung und Eingabe an die unzuständige Behörde (insbesondere auch der Verweis auf LGVE 2000 II Nr. 21) für das vorliegende Verfahren an der Sache vorbei. Es erübrigt sich daher, auf diese Ausführungen im Einzelnen weiter einzugehen.