



9C_106/2024

Urteil vom 14. März 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Traub.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Beschwerdegegnerin,

B.A. _____,

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2019,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 8. Januar 2024 (7W 22 36/ 7W 22 37).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A. _____ deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2019 Gesamteinkünfte von Fr. 394'014.-. Sie wurden mit einem satzbestimmenden und steuerbaren Einkommen von Fr. 282'200.- (Staats- und Gemeindesteuern 2019) resp. Fr. 274'700.- (direkte Bundessteuer 2019) sowie mit einem satzbestimmenden und steuerbaren Vermögen von Fr. 126'600.- veranlagt (Verfügung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern vom 23. September 2021).

Die Ehefrau A.A. _____ erhob Einsprache und beantragte, das steuerbare Einkommen und Vermögen sei zu korrigieren. Die Deklarationen ihres Ehemanns B.A. _____ in der gemeinsamen Steuererklärung seien unvollständig. Sie meldete unter anderem Unstimmigkeiten betreffend gewisse Konti im Ausland und äusserte die Vermutung, dass nicht sämtliches Einkommen aus Nebenerwerb deklariert worden sei. Seit 2006 liege ein für sie nicht nachvollziehbarer Vermögensverlust vor.

Nachdem der - inzwischen getrennt von der Einsprecherin lebende - Ehemann Stellung bezogen hatte, zog die Dienststelle Steuern des beim Eheschutzgericht eingereichten Unterlagen bei und hiess die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen belies sie unverändert. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen setzte sie hingegen neu auf Fr. 145'000.- fest. Zur Begründung führte die Steuerbehörde aus, eine Prüfung der Unterlagen habe keine Unstimmigkeiten betreffend das Einkommen aus selbständiger (Neben-) Erwerbstätigkeit des Ehemanns erkennen lassen. Hinsichtlich nachträglich deklariertes Guthaben werde ausnahmsweise und infolge Geringfügigkeit auf ein Nachsteuerverfahren und ein Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2019 verzichtet (Einspracheentscheid vom 14. Juli 2022).

B.

Das Kantonsgericht Luzern trat auf die von A.A. _____ erhobene Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer nicht ein, ebensowenig auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern (Urteil vom 8. Januar 2024).

C.

A.A. _____ führt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Kantonsgerichts vom 8. Januar 2024 sei aufzuheben und das Einspracheverfahren unter Berücksichtigung sämtlicher eingereichter und noch einzureichender Belege und Anträge weiterzuführen. Es sei eine Untersuchung einzuleiten, die "nicht auf das Jahr 2019 fokussiert ist, sondern Vermögenswerte in vergangenen Jahren (mindestens 10 Jahre [2013] zurück) aufspürt, die auch im Jahr 2019 versteuert werden müssen". Der Sachverhalt sei unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen gründlich abzuklären, dies unter Berücksichtigung sämtlicher Urkunden und sonstiger Belege, die mit selbständigen Tätigkeiten über die Jahre hinweg im Zusammenhang stünden. Die Veranlagung der Steuern 2019 sei unter Berücksichtigung sämtlicher Vermögen (insbesondere Bankkonten, Wertschriften etc.) nachzubessern.

Erwägungen:

1.

1.1. Im kantonalen Rechtsmittelverfahren focht die Beschwerdeführerin einen Einspracheentscheid an, mit welchem die Steuerbehörde drei im Ausland gehaltene, auf den Namen des Ehemanns lautende, bisher nicht deklarierte Konti als Vermögen berücksichtigte und die Eheleute entsprechend höher veranlagte. Vor Vorinstanz machte die Beschwerdeführerin geltend, es seien weitere Vermögensbestandteile des Ehemanns in die Steuerveranlagung einzubeziehen. Das kantonale Gericht verneinte ein schutzwürdiges Interesse an einer Beschwerdeführung. Mit letztinstanzlicher Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin gegen diesen Nichteintretensentscheid; darüber hinaus und in der Sache selbst verlangt sie wiederum, es seien bisher unberücksichtigte Vermögensbestandteile des Ehemanns zu erfassen und zu veranlagern.

1.2. Gegenstand der Anfechtung eines kantonalen Nichteintretensentscheids können nur die Sachurteilsvoraussetzungen des vorinstanzlichen Verfahrens sein (vgl. Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Zu prüfen ist somit allein, ob die Vorinstanz die Rechtsmittellegitimation der Beschwerdeführerin zu Recht verneint hat.

2.

2.1. Das Bundesgericht prüft seine eigene Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (**BGE 146 II 276 E. 1**). Die allgemeinen Voraussetzungen der - frist- und formgerecht (Art. 100 Abs. 1, Art. 42 Abs. 1 BGG) eingereichten - Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario* und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) sind unter Vorbehalt des Nachfolgenden gegeben. Als Steuerpflichtige wäre die Beschwerdeführerin gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) in der Sache grundsätzlich zur Beschwerde legitimiert. Sie ist es somit auch hinsichtlich der - hier einzig zu behandelnden - Frage, ob die Vorinstanz (mangels materieller Beschwer) zu Recht nicht auf das kantonale Rechtsmittel eingetreten ist (Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG).

2.2. Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern ein gemeinsames Urteil gefällt, dabei freilich zwischen den beiden Steuerarten unterschieden (vgl. Dispositivziffern 1 und 2 des angefochtenen Urteils). Die Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin differenzieren diesbezüglich nicht. Das schadet indessen nicht, weil die Vorbringen in der Beschwerdeschrift offenkundig für beide Bereiche einschlägig sind. Die Anträge zielen ihrem Wortlaut nach auf das nach Ansicht der Beschwerdeführerin nur unvollständig erfasste Steuersubstrat. Materielle Fragen liegen nach dem Gesagten ausserhalb des Gegenstandes dieses Verfahrens (oben E. 1). Teile der Beschwerdebegründung beziehen sich aber zumindest sinngemäss auch auf Legitimationsfragen, die für das angefochtene Prozessurteil massgebend sind. Insoweit ist auf die Beschwerde einzutreten (unten E. 4).

3.

Zu prüfen ist die Rechtsmittelbefugnis der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren.

3.1. Wer zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ist, muss sich am Verfahren vor allen kantonalen Vorinstanzen als Partei beteiligen können (Einheit des Verfahrens, Art. 111 Abs. 1 BGG; **BGE 146 I 62 E. 5.4.5; 145 V 343 E. 2.3.2**). Die Legitimation im kantonalen Verfahren darf also nicht enger gefasst sein als die Beschwerdebefugnis vor Bundesgericht. Folglich ist die Legitimation der Beschwerdeführerin (im vorinstanzlichen Verfahren) ebenfalls unter dem Gesichtspunkt von Art. 89 BGG zu beurteilen, was das

Bundesgericht - da es um die Anwendung von Bundesrecht geht - frei prüft (Art. 95 lit. a BGG; Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.2.1).

Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Das schutzwürdige Interesse muss nicht nur bei der Beschwerdeeinreichung, sondern auch zum Zeitpunkt der Urteilsfällung aktuell und von praktischer Natur sein. Fällt es im Verlauf des Verfahrens dahin, wird die Sache als erledigt erklärt (Gegenstandslosigkeit); fehlte es schon bei Beschwerdeeinreichung, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 72 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 273]; **BGE 142 I 135** E. 1.3.1).

3.2. Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf ausgegangen werden, wenn durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (**BGE 147 I 478** E. 2.2; **145 II 259** E. 2.3; **141 II 50** E. 2.1). Die Situation der beschwerdeführenden Person muss sich durch den Ausgang des Verfahrens rechtserheblich verbessern können (**BGE 139 II 499** E. 2.2).

3.3. In einem mit diesem vergleichbaren Fall wies das Bundesgericht mit Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.3 auf einen älteren Entscheid hin (Urteil P.323/1973 vom 20. Februar 1973 E. 6a). Dort hatte der Ehemann einer Erbin die Veranlagungsverfügung angefochten und geltend gemacht, es sei im Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren zu Unrecht ein festverzinsliches Papier und dessen Ertrag nicht einbezogen worden. Das Bundesgericht schloss sich der Auffassung der damaligen Vorinstanz an, wonach der Steuerpflichtige keine Gefahr laufe, wegen ungenügender Berücksichtigung der von ihm angerufenen Tatsachen und Beweismittel in ein weiteres Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren verwickelt zu werden. Zusätzlich erwog es, ein steuerrechtliches Interesse des Pflichtigen an einer Veränderung von Steuerfaktoren zu seinem Nachteil könne auch gegeben sein, wenn sich dies gesamthaft als günstiger erweise, namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung. Wie das Bundesgericht weiter feststellte, war es dem beschwerdeführenden Steuerpflichtigen indessen darum gegangen, die Grundlage für die erbrechtliche Auseinandersetzung zu verbessern. Dies aber, so das Bundesgericht, begründe kein hinreichendes schutzwürdiges Interesse; es könne nicht Aufgabe der Steuerbehörden sein, vermeintlich benachteiligten Erben zur Durchsetzung ihrer zivilrechtlichen Ansprüche zu verhelfen. Dies liefe auf eine Zweckentfremdung des Steuerverfahrens hinaus und verdiene keinen Schutz (Urteil P.323/1973 E. 6b).

3.4.

3.4.1. In diesem Sinn legt die Vorinstanz dar, im Steuerrecht werde ein schutzwürdiges Interesse an der Ergreifung eines Rechtsmittels (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]) praxismässig bejaht, wenn im Rechtsmittelverfahren eine tiefere Veranlagung angestrebt werde. Im Fall einer beantragten Höherveranlagung werde das schutzwürdige Interesse jedoch grundsätzlich verneint, es sei denn, in der Folgeperiode fielen bei Stattgabe des Antrags niedrigere Steuern an, ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren könne abgewendet werden oder es werde in einem anderen Rechtsgebiet auf die abgaberechtliche Beurteilung abgestellt (E. 1.3 des angefochtenen Urteils; vgl. dazu auch Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3).

3.4.2. Vor Kantonsgericht hatte die Beschwerdeführerin unter anderem geltend gemacht, sie habe ein schützenswertes Interesse an einer nicht zu tiefen Steuerveranlagung, da ansonsten für das Steuerjahr 2019 Nachsteuer- und allenfalls Bussenverfahren drohten. Dem hält die Vorinstanz einmal entgegen, die Beschwerdeführerin habe auch dann kein Steuerstrafverfahren zu befürchten, falls es zutreffen sollte, dass ihr Ehemann gewisse Einkommensbestandteile nicht deklariert habe. Der Schuldvorwurf orientiere sich allein am Verhalten des einzelnen Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob dieser in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe lebe oder nicht. Die eheliche Gemeinschaft könne von Gesetzes wegen nicht Träger einer strafrechtlich relevanten Schuld sein. Stehe allein eine Steuerhinterziehung betreffend Faktoren eines Ehegatten infrage, sei ein strafrechtlich relevantes Verhalten des anderen Ehegatten nur in Form von Gehilfenschaft oder Anstiftung möglich. Dies wiederum könne hier schon deshalb ausgeschlossen werden, weil die Beschwerdeführerin sich bereits im Einspracheverfahren ernsthaft um eine Höherveranlagung bezüglich der auf den Ehemann entfallenden Steuerfaktoren bemüht habe. Insoweit sei ein schutzwürdiges Interesse der Beschwerdeführerin zu verneinen, weil keine Besserstellung mit Bezug auf allfällige steuerstrafrechtliche Verfahren erreichbar sei (angefochtenes Urteil E. 6). Auch aus einem allfälligen Nachsteuerverfahren, so die Vorinstanz weiter, drohten der Beschwerdeführerin keine Nachteile. Habe der Steuerpflichtige u.a. Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und hätten die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so könne keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend gewesen sei (Art. 151 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Unterlasse die Steuerbehörde bei klar ersichtlichen Fehlern in der Steuererklärung eine Untersuchung, könne eine rechtskräftig veranlagte Unterbesteuerung nicht mehr berichtigt werden. Im vorliegenden Fall sei die

eheliche Gemeinschaft zum massgebenden Zeitpunkt (31. Dezember 2019) noch nicht tatsächlich getrennt gewesen. So seien die Eheleute für das Steuerjahr 2019 zwar gemeinsam zu veranlagern, was auch für ein Nachsteuerverfahren gelten würde, in welchem die Beschwerdeführerin freilich Parteistellung hätte. Auch in einem solchen Verfahren träte die Beschwerdeführerin indessen keine Mitwirkungspflicht, da ausschliesslich Steuerfaktoren des Ehemanns zur Diskussion stehen würden. Eine allfällige Erhöhung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens (zufolge Einbezugs von nicht deklarierten Einkommensbestandteilen des Ehemanns) wirkte sich nicht zuungunsten der Beschwerdeführerin aus, da nach Art. 13 Abs. 2 DBG das Ende der Solidarhaftung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Trennung eintrete und die Solidarhaftung auch für die noch offenen (allenfalls vor der Trennung bestehenden) Steuerschulden entfalle. Insofern sei kein Nachteil für die Beschwerdeführerin erkennbar, zumal die Eheleute nach eigener Darstellung inzwischen tatsächlich getrennt seien (E. 3 und 7 des angefochtenen Urteils).

3.4.3. Im kantonalen Beschwerdeverfahren hatte die Beschwerdeführerin überdies vorgebracht, im Hinblick auf ein wahrscheinlich bevorstehendes Scheidungsverfahren seien definitive und korrekte Steuerfaktoren für die Berechnung von (Kindes-) Unterhaltsbeiträgen und die Durchführung einer güterrechtlichen Auseinandersetzung unabdingbar.

Dazu hält die Vorinstanz fest, hinsichtlich des Kindesunterhalts könne die Beschwerdeführerin von vornherein kein eigenes schutzwürdiges Interesse geltend machen. Anspruchsberechtigt seien die Kinder; die Beschwerdeführerin trete nicht als gesetzliche Vertreterin ihrer Töchter auf. Was den Ehegattenunterhalt resp. nahehelichen Unterhalt betreffe, würden in der Praxis zuweilen Steuerelemente zur Beurteilung der finanziellen Verhältnisse der Ehegatten herangezogen. Insofern sei ein Zusammenhang zwischen Veranlagungsverfahren und eherechtlichem Verfahren erkennbar. Allerdings kenne das Eherecht spezifische Auskunftsansprüche (vgl. Art. 170 Abs. 1 ZGB). Hinsichtlich des Kindesunterhalts und des Unterhalts bei bestehender Ehe gelte für eherechtliche Verfahren zudem der Untersuchungsgrundsatz (Art. 272 und 296 ZPO). Dies verhindere die Festlegung von zu niedrigen Unterhaltsleistungen oder güterrechtlichen Ausgleichszahlungen. Daher bestehe kein Grund, das Steuerveranlagungsverfahren in den Dienst eherechtlicher Verfahren zu stellen. Auch insofern fehle es an einem schutzwürdigen Interesse (E. 9 des angefochtenen Urteils).

3.4.4. Die Vorinstanz schliesst, auf die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer sei nicht einzutreten (E. 9.3 a.E.). Da die kantonalrechtlichen Bestimmungen zur Beschwerdelegitimation mit denjenigen des Bundesrechts übereinstimmen, verhalte es sich bezüglich der Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern sinngemäss gleich wie beim Rechtsmittel betreffend die direkte Bundessteuer (E. 11).

3.4.5. In einer Eventualerwägung ergänzt die Vorinstanz, dass die Rüge, die Steuerbehörde komme dem Untersuchungsgrundsatz und der Pflicht zur richtigen Veranlagung nicht nach, sich selbst dann als unbegründet erweisen würde, wenn die Beschwerdeführerin materiell beschwert wäre (E. 10 des angefochtenen Urteils).

3.5. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Beschwerdelegitimation vor Bundesgericht einerseits sinngemäss damit, die Nichtdeklaration von Einkommens- und Vermögensbestandteilen schade dem öffentlichen Interesse an einer gesetzmässigen Besteuerung und vollständigen Erfassung des Steuersubstrats. Die Sache sei näher zu untersuchen. Insoweit geht sie gleichsam im Sinn einer aufsichtsrechtlichen Anzeige vor und vertritt nicht eine eigene Rechtsposition: Ob und gegebenenfalls für welche Steuerjahre gegen den Ehemann der Beschwerdeführerin ein Steuerstrafverfahren zu eröffnen ist, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Andererseits macht sie als subjektives Interesse geltend, dass mit dem angestrebten Einbezug von undeklariertem Steuersubstrat die Voraussetzungen geschaffen würden, damit sie sich gegen eine Vorenthaltung von Vermögenswerten seitens ihres Ehemanns (besser) zur Wehr setzen könne. Wie die Vorinstanz bereits festgehalten hat, besteht für eine Instrumentalisierung des Steuerveranlagungsverfahrens im Hinblick auf ein bevorstehendes Scheidungsverfahren oder laufende familienrechtliche Unterhaltsansprüche kein legitimationsrechtlich erhebliches Interesse, zumal in den betreffenden Verfahren eigene Behelfe zur Klärung der finanziellen Verhältnisse zur Verfügung stehen. Anders verhielte es sich unter Umständen, wenn die bestrittene Steuerveranlagung im anderen Verfahren (oder einem späteren abgaberechtlichen Verfahren) präjudizielle Bedeutung hätte oder anderswie zu Nachteilen führen könnte (vgl. Urteil 9C_446/2023 vom 26. Juli 2023 E. 2.2.2; erwähntes Urteil 9C_611/2022 E. 2.3.2.2 und 2.3.5). Dass und weshalb eine solche Situation hier nicht gegeben ist, hat die Vorinstanz schlüssig dargelegt (dazu oben E. 3.4). Auf die ausführliche Begründung des angefochtenen Urteils kann verwiesen werden (vgl. Art. 109 Abs. 3 BGG).

4.

Wer beim Bundesgericht einen Nichteintretensentscheid anfecht, muss sich mit den Gründen für das vorinstanzliche Nichteintreten auseinandersetzen. Ansonsten ist keine sachbezogene Begründung gegeben (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; **BGE 123 V 335**; Urteil 9C_64/2024 vom 22. Februar 2024). Insofern die Beschwerdeführerin materielle Anträge stellt und in der Sache selbst argumentiert, kann auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werden. Dies gilt insbesondere, soweit sich die Beschwerde gegen die vorinstanzliche Eventualerwägung (E. 10 des angefochtenen Urteils; vgl. oben E. 3.4.5) richtet.

5.

Die Beschwerde ist im Verfahren nach Art. 109 Abs. 2 lit. a und Abs. 3 BGG abzuweisen, soweit sie zulässig ist.

6.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde abgewiesen, soweit auf sie einzutreten ist.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, B.A. _____, dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 14. März 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Traub