

Abgaberechtliche Abteilung

Präsident Müller, Verwaltungsrichter Arnold und Gsponer; Gerichtsschreiber von Glutz

Urteil vom 30. April 2012

in Sachen

1. [REDACTED]
2. [REDACTED], beide [REDACTED], Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt [REDACTED]
[REDACTED]

gegen

1. Staat Luzern,
2. Schweizerische Eidgenossenschaft,
beide vertreten durch die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern (Steuerkommission für Unselbständigerwerbende, Kreis [REDACTED]), Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern
sowie direkte Bundessteuer 2006

A 10 94

A 10 95/hem

Sachverhalt

A.- Das Steueramt [REDACTED] veranlagte die Eheleute [REDACTED] und [REDACTED] [REDACTED] mit Verfügung vom 19. Juli 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 in Abweichung von deren Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 129'500.-- (satzbestimmend Fr. 51'900.--) sowie für die direkte Bundessteuer derselben Periode mit einem solchen von Fr. 127'500.-- (satzbestimmend Fr. 49'900.--). Dabei erfasste die Steuerbehörde eine laufende Rente und eine Rentennachzahlung (Invalidenrente aus der beruflichen Vorsorge) zu Gunsten des [REDACTED] von Fr. 102'763.-- zum Satz von Fr. 25'167.-- für 49 Monate. Gegen diese Veranlagung erhoben die Eheleute [REDACTED] Einsprache und beantragten, die Rentennachzahlungen insoweit von den steuerbaren Einkünften auszunehmen, als diese mit Vorleistungen der Ausgleichskasse (Ergänzungsleistungen) verrechnet worden seien. Mit Entscheid vom 17. Januar 2008 wies die Steuerkommission für Unselbständigerwerbende der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern das Rechtsmittel ab. Nachdem die Steuerpflichtigen beim Verwaltungsgericht des Kantons Luzern den Einspracheentscheid mit Beschwerde angefochten hatten, hob die Steuerkommission im Vernehmlassungsverfahren ihren Einspracheentscheid (zur Durchführung einer beantragten, aber unterbliebenen Einspracheverhandlung) am 7. Oktober 2008 auf. Gestützt darauf erklärte das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren mit Verfügung vom 10. Oktober 2008 als erledigt (A 08 27 / A 08 28).

Eine gegen diese Verfügung erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hiess das Bundesgericht mit Urteil 2C_832/2008 vom 4. Mai 2009 teilweise gut, hob die Verfügung mit Bezug auf die Entschädigungsfolgen auf und wies die Sache zum neuen Entscheid über die Parteientschädigung an das Verwaltungsgericht zurück. Mit Urteil vom 7. September 2009 (A 09 102 / A 09 103) verpflichtete das Verwaltungsgericht den Kanton Luzern, handelnd durch die Dienststelle Steuern, den Eheleuten [REDACTED] und [REDACTED] für die Vertretungskosten im Verfahren A 08 27 / A 08 28 eine Parteientschädigung von Fr. 5'191.90 (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuern) zu entrichten.

B.- Im wiederaufgenommenen Einspracheverfahren führte die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Steuerkommission für Unselbständigerwerbende, am 16. Dezember 2009 eine Verhandlung durch. Mit Entscheid vom 18. März 2010 wies sie die Einsprache unter Bestätigung der Steuerfaktoren gemäss Veranlagungsverfügung ab.

C. 1.- Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 16. April 2010 beantragten [REDACTED] [REDACTED] und [REDACTED] (Beschwerdeführer), sie seien lediglich unter Einrechnung des ausbezahlten Renteneinkommens von Fr. 25'279.-- zu veranlagern; die Nachzahlungen seien [REDACTED] steuerlich zufolge Verrechnung nicht zugeflossen. Zudem

ten Vorschusszahlungen einkommenssteuerfrei gewesen seien (Ergänzungsleistungen der Ausgleichskasse, Sozialhilfeleistungen der Gemeinde). Bei den edierten Veranlagungen sei diese Veranlagungspraxis nicht konsequent umgesetzt worden; den Sachbearbeitern seien vielmehr Veranlagungsfehler unterlaufen. Im Übrigen werde nicht unterschieden, ob die Rentennachzahlungen aus der AHV/IV oder aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge stammten.

4.- Am 31. August 2011 führte das Verwaltungsgericht in ordentlicher Besetzung eine parteiöffentliche Verhandlung durch. Die nicht persönlich anwesenden Beschwerdeführer liessen durch ihren Rechtsvertreter von der Gelegenheit Gebrauch machen, namentlich zur Quadruplik, zum Amtsbericht und zur Vernehmlassung in der Sache Stellung zu nehmen.

Abschliessend liessen sie sinngemäss beantragen, die Beschwerde sei gutzuheissen und der Einspracheentscheid sei aufzuheben, die Sache sei zum neuen Entscheid an eine gesetzmässige Einsprachebehörde zurückzuweisen; eventuell seien die Nachzahlungen, die an die Ausgleichskasse (Fr. 70'312.--) und an das Sozialamt [REDACTED] (Fr. 7'172.--) flossen, von der Besteuerung auszunehmen und die Beschwerdeführer entsprechend zu veranlagern; jeweils unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

Die Dienststelle Steuern schloss demgegenüber auf Abweisung unter Kostenfolgen.

Erwägungen

A. Verfahrensrechtliches

I. Beschwerdeverfahren

1.- Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung ihres Rechts auf ein faires Verfahren mit öffentlicher Verhandlung im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) und Art. 30 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101). Diese erblicken sie darin, dass das Verwaltungsgericht lediglich eine parteiöffentliche und keine öffentliche Verhandlung durchführte.

a) Art. 6 Ziff. 1 EMRK findet in Steuerverfahren keine Anwendung (BGE 132 I 146 E. 2). Auch Art. 30 Abs. 3 BV verleiht dem Rechtsuchenden keinen Anspruch auf eine öffentliche Verhandlung; die Bestimmung garantiert einzig, dass, wenn eine Verhandlung stattzufinden hat, diese öffentlich sein muss, abgesehen von den im Gesetz

vorgesehenen Ausnahmen (BGE 128 I 288 E. 2.3-2.6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 10 zu Art. 142 DBG). Wie aus dem kantonalen Verwaltungsverfahrenrecht hervorgeht, beraten und verhandeln die Behörden grundsätzlich unter Ausschluss der Parteien und der Öffentlichkeit (§ 38 Abs. 3 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]). Zu den Parteiverhandlungen vor dem Verwaltungsgericht haben Dritte Zutritt, ausgenommen in abgabe- und personalrechtlichen Streitsachen oder wenn das Verwaltungsgericht die Öffentlichkeit aus wichtigen Gründen ausschliesst (§ 38 Abs. 2 VRG). Da vorliegendenfalls eine abgaberechtliche Streitsache zur Verhandlung gelangte, war es dem Verwaltungsgericht bereits aufgrund des Verfahrensrechts verwehrt, Dritten Zutritt zu gewähren (vgl. dazu BG-Urteil 2C_832/2008 vom 4.5.2009, E. 4.2).

b) Das kantonale Verfahrensrecht trägt mit den Schranken für öffentliche Verhandlungen dem Steuergeheimnis Rechnung. Gemäss Art. 110 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) hat, wer mit dem Vollzug des DBG betraut ist oder dazu beigezogen wird, über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen zu bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten zu verweigern. Entsprechendes gilt gemäss § 134 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 (StG; SRL Nr. 620) für das kantonale Recht. An das Steuergeheimnis sind sämtliche Mitglieder und Angehörigen der Steuerbehörden aller staatlichen und hierarchischen Stufen gebunden, die mit dem Vollzug, d.h. mit der Steuererhebung (Veranlagung, Bezug inkl. Inventarisierung und Erlass, dem Rechtsmittel- und Steuerstrafverfahren) betraut sind. Es ist insbesondere auch von den Gerichten zu beachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 2 f. zu Art. 110 DBG). Es gilt grundsätzlich gegenüber sämtlichen Privaten aber auch gegenüber anderen Behörden, soweit keine Ausnahme gegeben ist. Eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage voraus, wie sie etwa für das Bundesgericht in Art. 59 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) für Parteiverhandlungen und mündliche Beratungen vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 15 zu Art. 110 DBG).

Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht als kantonales Steuergericht ist zum einen das entsprechende Verfahrensregime von § 38 VRG massgeblich; zum andern fehlt im Bundesrecht eine gesetzliche Grundlage, welche etwa analog zum Art. 59 Abs. 1 BGG öffentliche Verhandlungen in Streitsachen, die das DBG betreffen, zuliesse. Der Ausschluss der Öffentlichkeit bzw. die Beschränkung auf die Parteiöffentlichkeit anlässlich der Verhandlung vom 31. August 2011 erweist sich damit als rechtmässig.

II. Einspracheverfahren

2.- Die Beschwerdeführer rügen vorab formelle Mängel des Einspracheverfahrens. Sie machen im Wesentlichen geltend, ihr verfassungsmässiger Anspruch auf rechtliches Gehör sei zufolge fehlender Protokollierung, ungenügender Begründung des Einspracheentscheids und gesetzwidriger Besetzung der Einsprachebehörde verletzt. Sodann beanstanden sie, die Steuerbehörden seien ihrer gesetzlichen Untersuchungspflicht nicht gehörig nachgekommen. Diese formellen Mängel müssten zur Aufhebung des Einspracheentscheids führen.

3.- a) Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz vor, anlässlich der Einspracheverhandlung vom 16. Dezember 2009 beim Steueramt [REDACTED] kein Protokoll geführt zu haben. Die Einspracheverhandlung diene gemäss § 156 Abs. 1 StG dazu, dass der Einsprecher seine Anträge mündlich begründen könne. Anlässlich der Einspracheverhandlung habe der Vertreter der Beschwerdeführer feststellen müssen, dass seine Ausführungen von der Steuerkommission nicht zu Protokoll genommen werden. Mangels Mitschrift der mündlich vorgetragenen Einsprachebegründung fehle deshalb im Einspracheentscheid eine Auseinandersetzung mit den wesentlichen Argumenten. Namentlich befasse sich der Einspracheentscheid weder mit dem Begriff der Abtretung (Art. 164 des Bundesgesetzes vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220]) noch mit dem Einkommensbegriff im Sinn von § 23 StG oder Art. 16 DBG. Zudem hätten die Einsprecher an der Verhandlung Beweisanträge gestellt. Sie hätten beantragen lassen, es sei von der Ausgleichskasse [REDACTED], Leiter Ergänzungsleistungen, eine Auskunft einzuholen, ob er von EL-Gesuchstellern, die eventuell noch IV-Rentenleistungen aus einer Pensionskasse zu Gute hätten, generell die unentgeltliche Abtretung dieser Ansprüche verlange, und von den Steuerämtern [REDACTED] und [REDACTED] sei eine Auskunft einzuholen, ob solche, der Ausgleichskasse abgetretene Einkommen, je dem steuerpflichtigen EL-Bezüger als Einkommen aufgerechnet worden seien. Diese Beweisanträge seien weder protokolliert noch ausgeführt worden.

b/aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat der Rechtsuchende formelle Mängel sofort nach deren Kenntnis zu rügen. Es widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, diejenigen formellen Mängel erst nach dem Ergehen eines ungünstigen Entscheids in einem anschliessenden Rechtsmittelverfahren vorzubringen, die bei rechtzeitiger Geltendmachung im vorangehenden Verfahren noch hätten behoben werden können (BGE 127 II 230 E. 1b, mit Hinweisen, 120 Ia 24 E. 2c/aa, 119 Ia 228). Der Vertreter der Beschwerdeführer bemerkte gemäss seiner eigenen Beschwerdedarstellung bereits anlässlich der Einspracheverhandlung vom 16. Dezember 2009 in [REDACTED], dass weder der Präsident noch das Mitglied der Steuerkommission eine Niederschrift seines Einsprachevortrages erstellte. Dennoch gab er aber weder für seinen ei-

genen Vortrag allfällige Plädoyernotizen ab, um wenigstens sicherzustellen, dass seine Anträge und Beschwerdegründe deponiert wären, noch machte er auf die Dokumentations- und Aktenanlagepflicht im Rahmen der Verhandlung aufmerksam, geschweige denn beantragte er die Protokollierung von Anträgen und Einsprachegründen. Vor diesem Hintergrund erscheint die nachträgliche Kritik unter Hinweis auf die fehlende Dokumentation seines Einsprachevortrages als treuwidrig und verspätet, hätte doch eine genügende Niederschrift anlässlich der Einsprachverhandlung ohne weiteres erfolgen können.

bb) Die Praxis der Steuerbehörden, in streitigen Einspracheverhandlungen keine Niederschrift der Parteivorbringen auszufertigen, lässt angezeigt erscheinen, auf die Tragweite des Gehörsanspruchs anlässlich von Verhandlungen der Veranlagungsbehörde einzugehen:

aaa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinn von Art. 29 Abs. 2 BV gibt dem Betroffenen u. a. das Recht, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Akteneinsicht zu nehmen. Beweisführung und Akteneinsicht setzen voraus, dass die Aktenführung der Behörde vollständig ist (BG-Urteil 1C_378/2007 vom 28.4.2008, E. 3, vgl. Marc Häusler/Reto Ferrari-Visca, Das Recht auf Akteneinsicht im Verwaltungs- und Verwaltungsjustizverfahren, in: Jusletter vom 8.8.2011 [Rz. 12], auch zum Folgenden). Die Behörden sind daher verpflichtet, Akten zu führen. Die Behörden haben alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidwesentlich sein kann (BGE 130 II 477 E. 4.1, a.z.F.). Dazu gehört auch die Pflicht, entscheidwesentliche Abklärungen, Zeugeneinvernahmen und Verhandlungen sowie die wesentlichen Ergebnisse eines Augenscheins zu protokollieren, diese zu den Akten zu nehmen und aufzubewahren. Umfang und Detaillierungsgrad der Protokollierung richten sich nach den konkreten Umständen des Einzelfalls. Die Pflicht zur Protokollierung folgt auch aus der grundsätzlichen Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen (BGE 126 I 17 E. 2a mit Hinweisen). Eine Aktenführungs- und Protokollierungspflicht ist aber schliesslich auch deshalb erforderlich, weil eine wirksame Überprüfung und Würdigung der Beweise im Rechtsmittelverfahren nur möglich ist, wenn über die Beweisaufnahme entsprechend Protokoll geführt wird. Wie weit die Protokollierungspflicht geht, hängt von den Besonderheiten der Sache und den Umständen des Einzelfalles ab (BGE 124 V 389 E. 3).

bbb) Das Bundesgericht hat ursprünglich eine allgemeine Protokollierungspflicht für das Verwaltungsverfahren noch verneint. Später hat es entschieden, dass die wesentlichen Ergebnisse eines Augenscheins in einem Protokoll oder Aktenvermerk festzuhalten oder zumindest - soweit sie für die Entscheidung erheblich sind - in den Erwägungen des Entscheids klar zum Ausdruck zu bringen seien. Wenn die Verwaltung mit einem Verfahrensbeteiligten ein Gespräch führt, ist wenigstens der wesentliche Gehalt

des Gesprächs im Protokoll festzuhalten (BGE 119 V 214 E. 4c). Im Übrigen hat das Bundesgericht den Umfang der Protokollierungspflicht von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängig gemacht (BGE 124 V 390 E. 3). Je nach Art des Verfahrens ist die Protokollierungspflicht unterschiedlich streng zu handhaben, lässt sich doch von Verfassungs wegen nicht eine allgemeine Protokollierungspflicht in dem Sinn statuieren, dass jederzeit über alle Verfahrensvorgänge ein Protokoll erstellt werden muss, zu dem in jedem Fall noch vor dem Entscheid Stellung genommen werden kann. Namentlich im Verwaltungsverfahren erster Instanz können Gründe der Praktikabilität gegen eine derart umfassend verstandene Protokollierungspflicht sprechen (BGE 130 II 478 E. 4.2; BG-Urteil 2P.102/2006 vom 20.6.2006, E. 3.3 mit Hinweisen; Urteil V 06 264 vom 16.8.2007, E. 2b, bestätigt durch BG-Urteil 1C.309/2007 vom 29.10.2008, E. 3.3; Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 2000, S. 256 ff.).

ccc) Eine generelle Pflicht zur Protokollierung der Einspracheverhandlung ist denn auch im kantonalen Steuerverfahrensrecht nicht vorgesehen (vgl. § 156 StG). § 29 Abs. 1 der Steuerverordnung vom 12. Dezember 2000 (StV; SRL Nr. 621) schreibt ein Protokoll nur für den Fall vor, dass im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zwischen der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde eine Einigung zustande kommt. Eine Protokollierung ist dagegen nach kantonalem Steuerverfahrensrecht nicht vorgeschrieben, wenn eine Einigung anlässlich der Einspracheverhandlung scheitert. Wenn es nicht um Beweismassnahmen geht, können deshalb die strengen Protokollierungsgrundsätze des Strafverfahrens nicht ohne weiteres auf das Verwaltungsverfahren übertragen werden (BGE 130 II 479 E. 4.4). Gerade mit Blick auf eine einvernehmliche Lösung ist es deshalb durchaus zulässig, die Einspracheverhandlung als Gespräch zu gestalten und - wie auch für Vergleichsverhandlungen gerichtsüblich - auf die Führung eines sinngemässen oder eines wörtlichen Protokolls zu verzichten. Die Berufung auf Aussagen in den Vergleichsgesprächen ist allerdings im Nachhinein ausgeschlossen. Gegenstand des Verfahrens bildet diesfalls allein die Einspracheschrift.

ddd) Für die Protokollierung im Veranlagungsverfahren (und Einspracheverfahren damit nach harmonisiertem Recht eingeschlossen) im Besonderen wird in der Lehre der Standpunkt vertreten, auch wenn das Steuergesetz die Protokollierung nicht regle, sei bei mündlichen Verhandlungen ein Protokoll zu erstellen (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N. 1 zu Art. 75 BdBSt, Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, S. 144 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 47 zu Art. 114 DBG). Nicht erforderlich ist allerdings die Führung eines eigentlichen Protokollheftes wie bei Gericht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 3 zu § 247 StG). Der Umfang der Protokollierungspflicht ist wesentlich

von den konkreten Umständen abhängig. Sie ist in einfachen Verfahren geringer als in komplexen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48 zu Art. 115 DBG).

cc) Im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren blieb unbestritten, dass die Einsprecher an der Einspracherhandlung vom 16. Dezember 2009 ihren Standpunkt im Rahmen eines Parteivortrages geltend machten und die Beweisanträge stellen liessen, es sei von der Ausgleichskasse [REDACTED] Leiter Ergänzungsleistungen, [REDACTED] eine Auskunft einzuholen, ob er von EL-Gesuchstellern, die eventuell noch IV-Rentenleistungen aus irgend einer Pensionskasse zu gute haben, generell die unentgeltliche Abtretung dieser Ansprüche verlange, und es sei von den Steuerämtern [REDACTED] und [REDACTED] eine Auskunft einzuholen, ob solche, der Ausgleichskasse abgetretenen Einkommen, je dem steuerpflichtigen EL-Bezüger als steuerbares Einkommen aufgerechnet worden seien. Weder ist ein umfassendes Protokoll des Einsprachevortrages noch eine teilweise oder zusammenfassende Darstellung der Parteivorbringen aktenkundig. Die erwähnten Beweisanträge sind nicht dokumentiert, geschweige denn nahm die Vorinstanz die beantragten Abklärungen vor oder behandelte die Anträge im Rahmen der Begründung des Einspracheentscheides. Auch wenn die Anforderungen an die Dokumentation im Veranlagungsverfahren dem Charakter als Massenverfahren entsprechend nicht überspannt werden dürfen, gehören Anträge in der Hauptsache und Beweisanträge, soweit wesentlich, in schriftlicher Form festgehalten (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 3.2.2010 [SB.2009.68], in: ZStP 3/2010, S. 248). Nicht verlangt ist ein wortgetreues Verlaufsprotokoll; vielmehr genügt eine stichwortartige Darstellung wenigstens der neuen Vorbringen (Noven) und der Beweisanträge.

Zufolge Verwirkung ist es den Einsprechern / Beschwerdeführern indessen - wie vorstehend erwogen - verwehrt, sich auf diese Gehörsverletzung zu berufen. Demnach kann hier offen gelassen werden, ob und wie weit die Steuerkommission eine Protokollierungspflicht getroffen hätte.

4.- a/aa) Die Beschwerdeführer rügen in formeller Hinsicht weiter, die Begründung des Einspracheentscheides genüge den Anforderungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör nicht. Schon mangels Protokollierung könne der Einspracheentscheid nicht genügend begründet sein, weil er sich deswegen nicht mit den Argumenten der Einsprecher befasse. Im Einspracheentscheid fehle denn auch jegliche Auseinandersetzung mit der Problematik der vorliegendenfalls erfolgten Abtretung im Sinn von Art. 164 OR; sodann fehle die Prüfung, ob die abgetretenen Rentennachzahlungen unter den Einkommensbegriff von Art. 16 DBG und § 23 StG fallen würden. Die Begründung des Einspracheentscheides erschöpfe sich darin, den - auch im Luzerner Steuerbuch enthaltenen - Fall eines Steuerpflichtigen abzuhandeln, der die Nachzahlungen effektiv erhalten hat, was nach Auffassung der Beschwerdeführer hier gerade nicht der Fall sei.

bb) Im angefochtenen Einspracheentscheid erwog die Steuerkommission in materieller Hinsicht im Wesentlichen, die Auffassung der Einsprecher, Renten(nach-)zahlungen dürften nur besteuert werden, wenn diese auch tatsächlich auf das Konto des Rentenempfängers eingegangen, nicht aber wenn sie verrechnet worden seien, sei unzutreffend. Denn damit überhaupt frühere Zahlungen verrechnet werden könnten, müsse ein Einkommenszufluss stattgefunden haben. Die direkte Verrechnung stelle lediglich eine Auszahlungsmodalität dar (statt der Auszahlung des vollen Betrages und der Rückerstattung an die Ausgleichskasse sei der Betrag eben direkt verrechnet worden). Allfällige Verrechnungen bzw. Rückerstattungen würden bei der Besteuerung nur insofern berücksichtigt, als diese Leistungen bereits besteuert worden seien. Dies treffe zu, wenn die Leistungen z.B. mit bereits versteuerten Arbeitslosen- oder IV-Taggeldern verrechnet würden. Werde eine Rentennachzahlung mehrheitlich mit bisher ausbezahlten steuerfreien Ergänzungs- oder Sozialleistungen verrechnet, sei dies steuerrechtlich irrelevant.

b/aa) Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidfindung zu berücksichtigen. Daraus wiederum folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (Begründungspflicht). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene sie gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (Waldmann/Weissenberger, Praxiskommentar zum VwVG, Zürich/Basel/ Genf 2009, N 102 f. zu Art. 29 VwVG). Dies ist nur möglich, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Es muss also ersichtlich sein, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 1706 mit Hinweisen; BG-Urteil 8C_145/2011 vom 5.4.2011, E. 4.2; BGE 136 I 236 E. 5.2; LGVE 1993 II Nr. 17 E. 3a). Je unübersichtlicher die Sachlage ist und je schwieriger die sich stellenden Rechtsfragen sind, desto höher muss die Begründungsdichte sein. Weiter ist die verfassungsmässige Begründungspflicht abhängig von der Entscheidungsfreiheit der Behörde und der Eingriffsintensität des Entscheides (zum Ganzen: Kneubühler, Die Begründungspflicht, Diss. Bern 1998, S. 178 ff.). Indessen ist nicht nötig, dass sich die Behörde mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 80 zu Vorbemerkungen; vgl. Waldmann/Weissenberger, a.a.O., Art. 103 zu Art. 29 VwVG).

cc) Zwar bemerken die Beschwerdeführer zu Recht, dass zwischen Protokollierung und Begründung insoweit ein Zusammenhang besteht, als sich die Begründung regelmässig auf die Niederschrift der Parteivorbringen stützt. Dass jedoch fehlende Protokollierung notwendig eine ungenügende oder zumindest lückenhafte Motivierung eines Entscheides zur Folge hat, trifft weder in dieser allgemeinen Form noch im vorliegenden Fall zu. Die Steuerkommission setzte sich nämlich mit der streitigen materiellen Frage, ob die Rentennachzahlung mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien, auseinander. Vor diesem Hintergrund und im Licht der für die Vorinstanz massgebenden Rechtsauffassung ist denn auch nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission darauf verzichtete, von der Ausgleichskasse einen Amtsbericht einzuholen. Denn sind die obligationen- und steuerrechtlichen Überlegungen der Steuerkommission treffend, ist der mit dem Amtsbericht angebotene Beweis entbehrlich. Hingegen ist die Begründung zumindest nicht vollständig, wenn sie sich zu diesem Beweisanspruch nicht äussert.

Was sodann den Antrag betrifft, einen Amtsbericht der Steuerämter [REDACTED] und [REDACTED] in vergleichbaren Fällen, insbesondere bei den Veranlagungen der Steuerpflichtigen [REDACTED] und [REDACTED] betreffend Besteuerung von EL-Bezüglern einzuverlangen, kann den Einsprachegründen nichts entnommen werden. Wenn auch die materielle Rechtsauffassung der Steuerkommission zutreffend sein sollte, erweist sich die fehlende Auseinandersetzung mit diesem Antrag als eigentlicher Begründungsmangel. Denn die unter Einholung eines Amtsberichtes abzuklärende kantonale Besteuerungspraxis wäre u.U. geeignet gewesen, den Beschwerdeführern einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht zu verschaffen (vgl. E. 9), was ihrem Veranlagungsantrag im Ergebnis zum Durchbruch hätte verhelfen können.

Indem die Vorinstanz sich in den Entscheidungsgründen nicht mit dem Antrag auseinandersetzte, die Praxis der Steuerbehörden unter Beizug von Beispielen zu erheben, d.h. diesen Antrag nicht unter Offenlegung der Gründe ablehnte und namentlich das zu erwartende Ergebnis zumindest antizipiert würdigte (vgl. E. 6b/cc), genügt die Motivierung des Einspracheentscheids in gehörsverletzender Weise der Begründungspflicht nicht.

5.- a) Die Beschwerdeführer beanstanden, die Steuerkommission für Unselbständigerwerbende, Kreis [REDACTED], sei anlässlich der Einspracheverhandlung vom 16. Dezember 2009 im Steueramt [REDACTED] gesetz- bzw. verfassungswidrig besetzt gewesen. Zwar seien der Präsident [REDACTED] und der Einschätzer, [REDACTED] zugegen gewesen, indessen fehle einerseits ein auf den Namen des Letzteren lautender Wahlakt, andererseits eine periodenbezogene (Wieder-)Wahl von [REDACTED] als Kommissionspräsident; sein Amt könne sich nicht auf eine erst- und zugleich letztmals 2001 erfolgte Wahl stützen. Auch sei weder ein Sekretär als Protokollführer eingesetzt gewesen, noch hätten Präsident oder Mitglied diese Funktion übernommen.

b/aa) Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Als Teilgehalt davon leitet das Bundesgericht einerseits den Anspruch auf Beurteilung durch die gesetzlich zuständige und ordnungsgemäss zusammengesetzte Behörde sowie andererseits den Anspruch auf Unbefangenheit der am Entscheid beteiligten Behördenmitglieder ab (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl., Basel 2010, Rz. 302, a.z.F.). Aus dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit und dem Anspruch auf ein gerechtes Verfahren im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV ergibt sich sodann ein Anspruch auf gesetzmässige, unparteiische und zuständige Verwaltungsbehörden. Der aus der Verfassung abgeleitete Anspruch auf richtige Zusammensetzung der Behörde ist formeller Natur; seine Verletzung führt deshalb ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 305).

bb) Gemäss Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. November 1990 (StHG; SR 642.14) kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Zuständige Einsprachebehörde ist demnach allein die Veranlagungsbehörde, welche die angefochtene Veranlagungsverfügung (bzw. den Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht oder die Verfügung über das Gesuch um Steuerbefreiung) erlassen hat (Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 4 f. zu Art. 48 StHG, auch zum Folgenden). Den Kantonen ist es mithin verwehrt, die Durchführung des Einspracheverfahrens einer anderen Instanz zu übertragen.

Da das StHG keine Vorschriften über die Behördenorganisation enthält, fehlen konkretisierende Angaben zur Veranlagungsbehörde im Sinn von Art. 48 Abs. 1 StHG (vgl. Zweifel, a.a.O., N 1 zu Art. 46 StHG, a.z.F.). Es ist deshalb Sache der Kantone, die Veranlagungsbehörde zu bezeichnen und deren Zusammensetzung, Wahl und Organisation sowie die Ausstandsgründe zu regeln. Die Kantone können damit eine kantonale oder kommunale Amtsstelle (z.B. die kantonale Steuerverwaltung oder das Gemeindesteueramt), einen bestimmten Amtsträger (z.B. Steuerkommissär) oder ein Kollegium (z.B. Steuerkommission) mit der Durchführung des Veranlagungsverfahrens und der Veranlagung betrauen. Sie sind auch berechtigt, die Veranlagung der harmonisierten Steuern unterschiedlichen Behörden zu übertragen; sie dürfen sogar innerhalb der gleichen Steuerart verschiedene Veranlagungsbehörden vorsehen, sofern die Kompetenzabgrenzung auf gesetzlicher Grundlage beruht und nicht willkürlich getroffen wird.

Das StHG verlangt nicht, dass die Veranlagungsbehörde die Einsprache in derselben personellen Zusammensetzung wie im Veranlagungsverfahren zu behandeln hat (Zweifel, a.a.O., N 5 zu Art. 48 StHG). Es ist daher nicht notwendig, dass die Einsprache durch dieselbe Person innerhalb der Dienststelle Steuern oder der kommunalen Steuerverwaltung behandelt wird. Mit der Durchführung des Einspracheverfahrens in-

nerhalb der Veranlagungsbehörde kann deshalb auch eine andere Person oder anstelle einer einzelnen Person z.B. ein besonderer Ausschuss der Veranlagungsbehörde beauftragt werden. Hingegen verlangt das StHG, dass die Steuerveranlagungsbehörde sowohl die Veranlagung vorzunehmen als auch die Einsprache zu behandeln hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu § 140 StG).

cc) Gemäss §§ 124 ff. StG setzen sich die Luzerner Steuerbehörden aus der Dienststelle Steuern des Kantons, den Einwohnergemeinden und den Steuerkommissionen zusammen. Die Dienststelle Steuern vollzieht das Steuergesetz und übt die unmittelbare Aufsicht über das Steuerwesen aus (vgl. § 124 Abs. 1 StG). Die Steuerkommissionen entscheiden über Einsprachen gegen Veranlagungsverfügungen (§ 126 Abs. 1 StG). Jede Steuerkommission besteht mindestens aus einem Präsidenten oder einer Präsidentin und einem weiteren Mitglied. Diese werden vom Regierungsrat gewählt (Abs. 2). Die Zahl der Steuerkommissionen und ihre Organisation werden von der Dienststelle Steuern des Kantons bestimmt. Die regierungsrätliche Steuerverordnung regelt für die Steuerkommissionen die Beschlussfassungs- und Abstimmungsmodalitäten (§ 26 Abs. 1 und 2 StV). Die Sekretariatsarbeiten der Steuerkommissionen werden durch die Einwohnergemeinden oder die Dienststelle Steuern des Kantons besorgt (§ 26 Abs. 3 StV).

Im Veranlagungsverfahren obliegen den Einwohnergemeinden die für die Veranlagung der natürlichen Personen erforderlichen Vorarbeiten (vgl. § 125 Abs. 1 StG). Sie arbeiten zuhanden der Dienststelle Steuern des Kantons Einschätzungsvorschläge für die natürlichen Personen aus. Ausgenommen sind die Selbständigerwerbenden, soweit sie nicht in der Land- und Forstwirtschaft tätig sind, sowie die nach dem Aufwand Besteuerten. Die Dienststelle Steuern kann Gemeinden auf deren Gesuch die Kompetenz zur Veranlagung von natürlichen Personen generell oder beschränkt auf einzelne Personenkategorien übertragen (§ 125 Abs. 2 StG). Gemäss § 25 Steuerverordnung muss, damit die Veranlagungskompetenz übertragen werden kann, wenigstens eine im Steueramt der Gemeinde tätige Person über eine qualifizierte Ausbildung, vertiefte steuerrechtliche Kenntnisse sowie mehrjährige Erfahrung und Bewährung in der Steueranlagung verfügen. Wird dem Gesuch der Einwohnergemeinde entsprochen, wird die Gemeinde als Veranlagungskreis bezeichnet und die qualifizierte(n) Person(en) wird bzw. werden zur Veranlagungsbehörde gewählt.

dd) Was die im vorliegenden Einspracheverfahren seitens der Steuerbehörden handelnden [REDACTED] und [REDACTED] betrifft, geht aus den Akten hervor, dass Schultheiss und Regierungsrat des Kantons Luzern unter Berufung auf § 126 StG mit Regierungsratsbeschluss vom 9. Februar 2001 (RRB Nr. 199) die Präsidenten und Mitglieder von vier Arten von Steuerkommissionen, u.a. von den Steuerkommissionen für Unselbständigerwerbende, wählten. Gewählt wurde - nebst anderen - als Präsident [REDACTED], der im vorliegenden Verfahren in dieser Funktion die Einsprache der Be-

schwerdeführer mitbeurteilte. Gemäss dem erwähnten RRB Nr. 199 wurden für die Steuerkommissionen für Unselbständigerwerbende zwar die Präsidenten und deren Stellvertreter ad personam gewählt, hingegen sind die Mitglieder der Steuerkommissionen nicht namentlich genannt; der RRB lautet für die Mitglieder: "Mitglieder: Einschätzungsexperte/Einschätzungsexpertin, der/die die Veranlagung vorgenommen hat".

Leiter Steueramt, wurde gemäss Bestätigung vom 3. September 2001 von der Steuerverwaltung des Kantons Luzern als Steuereinschätzungsexperte der Gemeinde bezeichnet.

c) Nach Auffassung der Beschwerdeführer verlangt § 126 Abs. 2 StG, dass beide Mitglieder der Steuerkommission vom Regierungsrat gewählt worden seien. § 126 Abs. 3 StG gäbe der Dienststelle Steuern nur die organisatorische Kompetenz der Kreiseinteilung. Die Sekretariatsführung, die auch das Protokoll umfasse, sei Sache der Veranlagungsgemeinde (§ 26 Abs. 3 StV), wenn schon die Steuerkommission für Unselbständigerwerbende keinen Sekretär stellt, sondern nur die Steuerkommission für juristische Personen. Ohne Sekretär oder Sekretärin sei die Steuerkommission nicht gesetzmässig besetzt gewesen.

Für fehle ein auf ihn lautender Wahlakt des Regierungsrates. Unpersönliche anonyme Wahlen (auf unbestimmte Zeit) seien nichtig. Gemäss dem klaren Wortlaut von § 126 Abs. 2 StG von 1999 muss auch das weitere Mitglied der Steuerkommission vom Regierungsrat gewählt werden. Die bloss mit der Bezeichnung als Einschätzungsexperte einhergehende Wahl sei gesetzwidrig und die im Einspracheverfahren bezweckte Überprüfung durch denjenigen Einschätzungsexperten, der die Veranlagung vorgenommen habe, nicht sichergestellt, arbeite doch dieser dann möglicherweise gar nicht mehr bei der Steuerbehörde. Zu dieser Frage sei eine Expertise durch Prof. Dr. iur. Paul Richli einzuholen.

Im Übrigen fehle schon ein gültiger Wahlakt des Regierungsrates für die Steuerkommission bezüglich der Amtsperiode 2008-2010.

Alledem halten die Dienststelle Steuern und die Vorinstanz im Wesentlichen entgegen, Präsident und Mitglied seien als Einsprachebehörde rechtens eingesetzt gewesen; ein protokollführender Sekretär oder eine solche Sekretärin sei für die gesetzeskonforme Bestellung der Steuerkommission entbehrlich.

aa) Vor dem Hintergrund dieser Kontroverse über die Tragweite von Art. 48 Abs. 1 i.V.m. Art. 46 Abs. 1 StHG und §§ 124 ff. StG sowie § 25 StV muss durch Auslegung ermittelt werden, ob die Steuerkommission im hier zu beurteilenden Einspracheverfahren gesetzmässig bestellt war. Für die Auslegung des Steuerrechts gelten die allgemeinen methodischen Prinzipien (Locher, a.a.O., N 132 zu Vorbemerkungen, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Sie gelten auch für die Auslegung von Regelungen des StHG. Sie können jedoch aufgrund ihrer Zweckbestimmung im Harmonisierungsrahmen inhaltlich aufgeladen und um harmonisierungsspezifische

Elemente ergänzt werden (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 26 zu Art. 1 StHG). Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet in jedem Fall der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit den anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (BGE 131 II 562 E. 3.5, 697 E. 4.1, 710 E. 4.1; 130 II 65 E. 4.2; 125 II 196 E. 3a mit Hinweisen). Freilich ist nicht zu verkennen, dass die Entstehungsgeschichte für das Verständnis des StHG aber auch für das harmonisierte kantonale Steuergesetz sehr wichtig ist, um zu ermitteln, welchen Zweck die auszulegende Bestimmung im gesetzgeberischen Programm zu erfüllen hat (Reich, a.a.O., N 31 zu Art. 1 StHG).

bb) Mit Blick auf den Beweisantrag der Beschwerdeführer, ein Rechtsgutachten über die Erforderlichkeit von Wahlen ad personam einzuholen, ist vorab festzuhalten, dass der Steuerrichter selbstständig die für den steuerlich massgeblich erachteten Sachverhalt anwendbaren Normen zu suchen, diese auszulegen und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen zu ziehen hat. Er wendet das Recht von Amtes wegen an (Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, Diss. Bern 2006, S. 356 f., a.z.F.). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen gilt im Verfahren der Verwaltung sowie im harmonisierungsrechtlichen Steuerrekurs- und Bundessteuerbeschwerdeverfahren, mithin dem kantonalrechtlichen Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren in Steuersachen, grundsätzlich uneingeschränkt. Das ergibt sich für das Verwaltungsgericht als Steuerjustizbehörde schon aus der fehlenden Antragsbindung gemäss § 166 Abs. 1 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG. Die Verpflichtung zur Rechtsanwendung von Amtes wegen bedeutet, dass die Auslegung des zutreffenden Rechtssatzes, respektive die Subsumption des Sachverhalts unter die zutreffende Rechtsnorm, Aufgabe des Steuerrichters ist, deren er sich nicht durch die Einholung eines Gutachtens entledigen kann, zumal ihn die gutachterliche Rechtsauffassung nicht zu binden vermöchte. Der Beweisantrag ist demnach abzuweisen.

cc) Gemäss dem bis 31. Dezember 2000 in Kraft gewesenen Steuergesetz des Kantons Luzern vom 27. Mai 1946 (aStG) waren für die Veranlagung der natürlichen Personen für die Dauer von vier Jahren gewählte Einschätzungsexperten (für die Veranlagung von Selbständigerwerbenden) oder Einschätzer (in Zusammenarbeit mit einer Vorbereitungsstelle der Gemeinde) zuständig (§ 65 Abs. 1 und Abs. 4 aStG). Für die Behandlung von Einsprachen gegen Veranlagungen von Einschätzern wählte der Regierungsrat für die Dauer von vier Jahren für jedes Amt eine aus einem Präsidenten und zwei Mitgliedern bestehende Kommission (§ 65 Abs. 5 aStG).

Mit dem auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten harmonisierten Steuergesetz gab der Gesetzgeber die bisherige detaillierte Regelung der Veranlagungsbehörden auf und räumte der kantonalen Steuerverwaltung bzw. der heutigen Dienststelle Steuern eine weitgehende Organisationskompetenz ein (§ 124 Abs. 1 StG). In Kenntnis der Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wonach die Veranlagungsbehörde allein für die Behandlung von Einsprachen zuständig ist, hielt der kantonale Gesetzgeber am System der Steuerkommissionen fest. Einsprachen werden dementsprechend nicht allein vom veranlagenden Einschätzungsexperten (seinem Stellvertreter oder einem anderen Experten derselben Veranlagungsbehörde [vgl. § 25 Abs. 3 StV]), sondern von einer Kommission, der Steuerkommission, behandelt (§ 126 StG). Anzahl, Organisation und Amtsdauer der Kommissionen sollten laut regierungsrätlicher Botschaft nicht mehr auf Gesetzesstufe geregelt werden, sondern neu durch die Steuerverwaltung bestimmt werden können (Bericht des Regierungsrates für die Vernehmlassung zur Totalrevision des Steuergesetzes, 16.12.1997, S. 45; GR 1999 S. 510 f.). Diesem Konzept folgend gehören die Steuerkommissionen laut StG zu den Steuerbehörden (vgl. Titel V.1.a vor § 124 StG). Sie entscheiden zwar nur über Einsprachen gegen Veranlagungsverfügungen (§ 126 Abs. 1 StG) und veranlagten nicht erstinstanzlich, aber immerhin ist in jedem Fall nebst dem Präsidenten oder der Präsidentin die veranlagende Person in der Steuerkommission vertreten (a.a.O., S. 45). Zuständig für die Wahl der Steuerkommissionspräsidien und der Mitglieder ist nach harmonisiertem Steuergesetz der Regierungsrat (vgl. § 126 Abs. 2 StG). Die Steuerverwaltung (heute: Dienststelle Steuern) bestimmt der ihr im harmonisierten Recht zugestandenen Organisationskompetenz entsprechend Zahl und Organisation der Steuerkommissionen (§ 126 Abs. 3 StG). Eine Amtsperiode ist weder steuergesetzlich vorgeschrieben noch in den Ausführungserlassen der Dienststelle Steuern vorgesehen.

d/aa) Ob die Luzerner Steuerbehördenorganisation und namentlich die Bestellung der Veranlagungsbehörde zum Zweck der Einsprachebehandlung mit übergeordnetem Recht vereinbar ist, entscheidet sich vorab an der Konformität mit dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

bb) Entgegen der älteren Steuerrechtslehre und der Auffassung des Bundesrats (siehe Botschaft Steuerharmonisierung, a.a.O., S. 134) ist die Einsprache ihrer Rechtsnatur nach ein echtes ordentliches, vollkommenes, reformatorisches und nicht devolutives Rechtsmittel (vgl. Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1994, S. 4 ff.), auch wenn sie als Gesuch des Steuerpflichtigen an die Veranlagungsbehörde um Wiedererwägung der Veranlagungsverfügung konzipiert ist. Denn sie ist im Unterschied zur eigentlichen Wiedererwägung frist- und formgebunden und verleiht dem Einsprecher einen Rechtsanspruch auf uneingeschränkte Überprüfung der Veranlagungsverfügung und auf Behebung festgestellter Mängel (Blumenstein/Locher,

System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 9 Anm. 11, unter Hinweis auf die neuere Verwaltungsrechtslehre). Funktionell ist die Einsprache ein verwaltungsinternes Rechtsmittel, das der Überprüfung der Veranlagungsverfügung und gegebenenfalls der Ergänzung und Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens durch die Veranlagungsbehörde dient. Insoweit kann das Einspracheverfahren auch als "Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens" durch die Veranlagungsbehörde (Botschaft Steuerharmonisierung, S. 134) charakterisiert werden (Zweifel, a.a.O., N 2 und 27 zu Art. 48 StHG). Im Veranlagungsverfahren hat der Steuerpflichtige regelmässig keine Gelegenheit, die Auffassung der Veranlagungsbehörde kennen zu lernen und sich damit auseinanderzusetzen. Ist daher der Steuerpflichtige mit der Veranlagungsverfügung nicht einverstanden, so bliebe ihm - ohne Möglichkeit der Einsprache - grundsätzlich nur deren gerichtliche Anfechtung übrig. Die gemäss StHG vorgeschriebene Einsprache versetzt deshalb den Steuerpflichtigen in die Lage, seine Auffassung der Veranlagungsverfügung entgegenzuhalten und auf Mängel aufmerksam zu machen; der Sache nach kann er so eine Wiedererwägung der Letzteren herbeiführen. Dabei handelt es sich, gleich wie bei dieser, um einen verwaltungsrechtlichen Akt, und das Einspracheverfahren bildet schon deshalb einen Bestandteil der Veranlagung (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 419 ff.). Demnach zeichnet sich die StHG-konforme Einsprache also gerade dadurch aus, dass zwingend die gleiche Behörde (aber nicht zwingend dieselbe Einschätzungsperson), welche die Veranlagung vorgenommen hat, in einer für sie verbindlichen Weise veranlasst wird, ihren Veranlagungsentscheid nochmals zu überprüfen und dieses Überprüfungsverfahren mit einem Einspracheentscheid abzuschliessen.

cc) Entsprechend dieser funktionalen Einbindung des Einspracheverfahrens in das Veranlagungsverfahren im Sinn einer formalisierten Wiedererwägung ist auch das Einspracheverfahren im Kanton Luzern geregelt (vgl. §§ 154 ff. StG). Der Luzerner Gesetzgeber war sich zwar bewusst, dass in enger Auslegung des StHG eine Abschaffung der Steuerkommissionen (bisher Staatssteuerkommissionen) erfolgen müsste (vgl. Bericht, a.a.O., S. 45; so etwa im Kanton Zürich). Er schloss sich aber der Auffassung der Regierung an, dass bei entsprechender Ausgestaltung der Steuerkommission ein zusätzlicher Schutz des Steuerpflichtigen erzielt werden könnte. Dem StHG wurde insofern genügend Rechnung getragen, als der Einschätzer, der den angefochtenen Veranlagungsentscheid gefällt hatte, in der Steuerkommission vertreten ist. Wenn daneben mindestens eine weitere Person (Präsident/in) im Einspracheverfahren mitwirkt, die bislang mit dem Verwaltungsverfahren nicht befasst war, kann dies - wie in der regierungsrätliche Botschaft zu Recht erwähnt ist (Bericht, a.a.O., S. 45) - zu einer neutralen Beurteilung beitragen und somit einen zusätzlichen Schutz des Steuerpflichtigen bewirken, was jedenfalls nicht im Widerspruch zum StHG steht. Sie bleibt auch nach Luzerner Lesart funktional eine Wiedererwägung und Teil des Veranlagungsverfahrens. Vor diesem Hintergrund ist auch nicht zu beanstanden, sondern vielmehr systemkonform, dass

die Einsprache nach dem gesetzlichen Modell durch den gleichen Einschätzer (mit-)beurteilt wird.

dd) Soll die gesetzliche Wahlzuständigkeit des Regierungsrates gemäss § 126 Abs. 2 Satz 2 StG so ausgeübt werden, dass die Veranlagung vom veranlagenden Einschätzer geprüft wird, beschränkt sich die Wahlfreiheit zur Wahl von Personen nach bestimmten Kriterien von vornherein in verschiedener Hinsicht: Zwingend in die Steuerkommission zu wählen sind diesfalls nämlich all diejenigen, die als Einschätzer/Einschätzungsexperten veranlagten. Bereits bei der Wahl eines Verwaltungsangestellten zum Einschätzungsexperten ist nämlich bei harmonisierungskonformer Ausgestaltung der Einsprache unabdingbar, dass diesem Angestellten auch das Recht zukommen muss, Veranlagungen auf formalisiertes Wiedererwägungsgesuch hin (Einsprache) zu überprüfen. Die Selektion nach fachlichen und persönlichen Kriterien erfolgt mithin zwingend bei der Bestellung als Einschätzungsexperten und damit bei kleineren Gemeinden oftmals zugleich mit einem Stellvertreter als Veranlagungsbehörde einer Gemeinde (vgl. § 25 Abs. 2 und 3 StV). Da die Einsprache harmonisierungsrechtlich zwingend von der Veranlagungsbehörde beurteilt werden muss, bleibt dem Regierungsrat bei der Ausübung seiner Wahlkompetenz gemäss § 126 Abs. 2 Satz 2 StG deshalb allein, die Einschätzungsexperten als Mitglieder der Steuerkommissionen zu wählen. Falls sich im Einzelfall ergeben sollte, dass ein Einschätzungsexperte keine Einsprachen behandeln dürfte, müsste das zugleich zur Folge haben, dass er auch als Einschätzungsexperte und damit für Veranlagungen an sich nicht infrage käme.

ee) Wenn alsdann die Einsprachen im Kanton Luzern von einem zweiten Mitglied mitbeurteilt werden sollen, das nicht vorbefasst, aber in das Steuerverfahren eingebunden ist, verbleibt dem Regierungsrat für die Wahl im Sinn von § 126 Abs. 2 Satz 2 StG ein vom StHG grundsätzlich allein insofern eingeschränkter Kreis an zulässigen Kandidaten, als es sich um Mitglieder der Steuerveranlagungsbehörde handeln muss. Die kantonale Steuerverwaltung bzw. die Dienststelle Steuern verfügt als Aufsichtsbehörde über das Steuerwesen (vgl. § 124 Abs. 1 StG) über entsprechend qualifiziertes Personal. Die nominelle Wahl von Präsidenten und Präsidentinnen aus dem Kreis der Angestellten der kantonalen Steuerverwaltung auf Vorschlag des Finanzdepartementes ist deshalb gesetzeskonform.

e) Mit dem harmonisierten Steuergesetz nahm der Steuergesetzgeber Abstand von der bisherigen Wahl der Staatssteuerkommissionen auf Amtsdauer (vgl. § 65 aStG). Weder verlangt das StHG eine Bestellung der Veranlagungsbehörde (und damit der Steuerkommissionen) auf Amtsdauer, noch ist - anders als für die Mitglieder des Kantonsrates, des Regierungsrates und der Gerichte (vgl. § 31 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Luzern vom 17.6.2007 [KV; SRL Nr. 1]) - für öffentlich-rechtliche Anstellungen nach kantonalem Recht eine Amtsdauer mit Wiederwahlmöglichkeit vorgegeben. Für

Verwaltungsangestellte und deren Funktionen im Rahmen der Steuerveranlagung besteht denn auch - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer - keine gewohnheitsrechtliche Grundlage, welche eine periodische Wiederwahl erforderlich machen würde. Im Gegenteil liegt angesichts der Abschaffung der altrechtlichen Wahl auf Amtsdauer ein gesetzgeberischer Entscheid vor, der das von vornherein ausschliesst. Indessen ist nicht zu verkennen, dass die mit dem harmonisierten Steuergesetz der kantonalen Steuerverwaltung bzw. der Dienststelle Steuern übertragene, umfassende Kompetenz, die Organisation der Steuerbehörden zu regeln, auch die Einsetzung einer Amtsdauer umfasst (GR 1999, S. 511). Davon machte die kantonale Steuerverwaltung bzw. die Dienststelle Steuern jedoch keinen Gebrauch.

f) Fehlen heute gesetzliche Grundlagen, die eine Wahl auf Amtsdauer verlangen, ist zu prüfen, ob eine Amtsdauer mit periodischer Wiederwahl für eine gesetzmässige Bestellung der mit Einsprachen befassten Angestellten der Veranlagungsbehörde aufgrund übergeordneter Normen erforderlich ist und die kantonalrechtlichen Grundlagen sich als unvollständig erweisen.

aa) Vorab ist zu bemerken, dass der Regierungsrat, wenn er die in § 126 Abs. 2 Satz 2 StG begründete Wahlkompetenz in den Schranken des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wahrnimmt, allein den - als Angestellte der Dienststelle Steuern tätigen und von dieser Behörde (über das Finanzdepartement) vorgeschlagenen - Präsidentinnen und Präsidenten eine nicht schon gegebene gesetzliche Pflicht, wie sie den Angestellten mit Veranlagungsbefugnissen zukommt, überbindet. Deshalb wäre nur für die Zusatzfunktion des Präsidenten/der Präsidentin die Wahl auf Amtsdauer überhaupt mit dem harmonisierten Steuerrecht vereinbar, bestehen doch für Angestellte mit Veranlagungs- und damit auch Einsprachebefugnissen lediglich die mit den personalrechtlichen Anstellungsbedingungen verknüpften zeitlichen Schranken. Da indes die Bestellung der Einsprachegremien mit mindestens zwei Mitgliedern, wovon eines nicht mit der Veranlagung an sich befasst war, eine harmonisierungsrechtlich nicht erforderliche Ausweitung des mit der Veranlagungsarbeit befassten Personenkreises bedeutet, ist nicht einzusehen, weshalb an dessen Mitwirkung zeitlich und bestellungsrechtlich andere Anforderungen gestellt werden müssten als an die Bestellung von Einschätzungsexperten. Anderes lässt sich weder aus dem Bundesrecht im Allgemeinen noch aus der Bundesverfassung im Besonderen herleiten.

bb) Was schliesslich die Befürchtung betrifft, die Wahl als Präsident/in einer Steuerkommission könnte mangels Amtsdauerschranke die Anstellung überdauern, ist diese unbegründet: Wer nicht mehr Verwaltungsangestellter der Veranlagungsbehörde ist, gehört nicht mehr der Veranlagungsbehörde im harmonisierungsrechtlichen Sinn an; es ist ihm deshalb von vornherein verwehrt, Einsprachen zu prüfen.

cc) Zusammenfassend ist die Wahlkompetenz des Regierungsrates vor dem Hintergrund der bundesrechtlichen Rahmengesetzgebung zu sehen: Es handelt sich nicht um eine Behördenwahl zur Bestellung einer Steuerjustizbehörde, denn die Veranlagungsbehörde muss von Harmonisierungsrechts wegen die Einsprachen behandeln (und zwar als Verwaltungsakt). Vielmehr geht es darum, die Einsprache als Teil des Veranlagungsverfahrens durch die gleiche Behörde, welche die Veranlagung vorgenommen hat, behandeln zu lassen. Dass obendrein im Kanton Luzern eine Stärkung der unvoreingenommenen Beurteilung unter Einbezug eines nicht vorbefassten Verwaltungsangestellten der Veranlagungsbehörde angestrebt wird, ist mit dem StHG vereinbar und vermag die Akzeptanz des Einspracheentscheides noch zu untermauern.

g) Die Besetzung der Steuerkommission für Unselbständigerwerbende mit dem Präsidenten [REDACTED] und dem Einschätzungsexperten [REDACTED] erweist sich demnach als gesetzmässig.

Daran vermag im Übrigen nichts zu ändern, dass bei Zweierbesetzungen Modalitäten zur Entscheidfindung im Stimmgleichheitsfall erforderlich machen, zumal die regierungsrätliche Verordnung bei Stimmgleichheit die Stimme des Präsidenten zweimal zählt und damit den Entscheid ermöglicht (§ 26 Abs. 2 StV).

h) Die Beschwerdeführer bemängeln darüberhinaus, die Steuerkommission für Unselbständigerwerbende sei nicht gesetzmässig besetzt gewesen, weil sie anlässlich der Einspracheverhandlung nicht über einen protokollführenden Sekretär oder eine solche Sekretärin verfügt habe.

Damit scheinen sie die Tragweite der Organisationskompetenz, wie sie der kantonalen Steuerverwaltung bzw. der Dienststelle Steuern mit dem harmonisierten Steuergesetz eingeräumt wurde, zu verkennen. Mit der Vollzugskompetenz für das Steuergesetz gemäss § 124 Abs. 1 StG geht nämlich eine Übertragung der Befugnisse, die organisatorischen Einzelheiten zu regeln, einher (GR 1999, S. 50). Damit ist es nach dem harmonisierten Steuergesetz Sache der kantonalen Steuerverwaltung bzw. Dienststelle Steuern, die Behandlung von Einsprachen an Steuerkommissionen zuzuweisen und deren Zusammensetzung für die Entscheidfindung zu regeln. Aus § 26 Abs. 1 StV geht hervor, dass es zur gültigen Beschlussfassung der Anwesenheit von mindestens zwei Mitgliedern der Steuerkommission bedarf. Der Entscheid kommt mit einfacher Mehrheit der Mitgliederstimmen zustande (vgl. § 26 Abs. 2 StV). Eine Sekretärstimme ist für das Zustandekommen des rechtsgültigen Einspracheentscheides nicht erforderlich. Das Sekretariat dient, wie implizit aus § 26 Abs. 3 StV zu entnehmen ist, allein der Administration.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich der Vorwurf, die ohne protokollführenden Sekretär verhandelnde Steuerkommission sei deswegen bei der Behandlung der Einsprache der Beschwerdeführer nicht gesetzmässig besetzt gewesen, als unbegründet.

6.- a) Die Beschwerdeführer beanstanden schliesslich in formeller Hinsicht unter Hinweis auf die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden, die Vorinstanz habe die beantragten Beweise nicht erhoben, obwohl diese geeignet gewesen wären, die behördliche Praxis im Fall von Rentennachzahlungen nachzuweisen. Sie hätten an der Einspracheverhandlung geltend gemacht, die Ausgleichskasse verlange - wie auch im vorliegenden Fall - von allen bedürftigen IV-Rentnern eine Abtretung von Ansprüchen gegenüber der beruflichen Vorsorgeeinrichtung, bevor sie Ergänzungsleistungen zahle. Zum Beweis dieser Behauptung hätten sie der Steuerkommission vergeblich beantragt, bei der Ausgleichskasse [REDACTED], Leiter Abteilung Ergänzungsleistungen, einen Amtsbericht einzuholen.

Was die Besteuerungspraxis betreffe, hätten sie in der Einspracheverhandlung vorgebracht, alle andern Steuerpflichtigen, die als EL-Bezüger Nachzahlungen von abgetretenen Renten erhalten hätten, seien dafür nicht besteuert, sondern gleich und korrekt behandelt worden, nur sie nicht. Zum Nachweis der Steuerpraxis hätten sie einen Amtsbericht der Steuerämter [REDACTED] und [REDACTED] beantragt und den Beizug von Veranlagungen in vergleichbaren Fällen (von Leistungen an EL-Bezüger), wie etwa derjenigen der Steuerpflichtigen [REDACTED] und [REDACTED], verlangt.

Die Steuerkommission habe indes keinerlei Untersuchungen und keinerlei Erkundigungen über die bestehende und von den Beschwerdeführern für richtig gehaltene Praxis eingeholt. Das verletze den Anspruch auf rechtliches Gehör und müsse zur Aufhebung des Einspracheentscheids führen.

b/aa) Ziel des Veranlagungsverfahrens ist die Feststellung der für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (Art. 123 Abs. DBG; § 114 Abs. 1 StG). Zu diesem Zweck prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (sog. Untersuchungsgrundsatz; Art. 130 Abs. 1 DBG; § 152 Abs. 1 StG). Der massgebliche Sachverhalt ist grundsätzlich unabhängig von den Darlegungen der steuerpflichtigen Person festzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 11 ff. zu Art. 123 DBG, a.z.F.). Sind die für die Veranlagung massgeblichen Tatsachen umstritten oder unsicher, so ist in der Regel ein Beweisverfahren durchzuführen. Gegenstand des Beweisverfahrens bilden nur jene Tatsachen, die für die Veranlagung wesentlich, umstritten und nicht offenkundig sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 4 ff. zu Art. 115 DBG). Die steuerpflichtige Person ist, was sich schon aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt, berechtigt, Beweisanträge zu stellen (Art. 115 DBG; § 140 StG).

Auskünfte von Amtsstellen und Privatpersonen sind mögliche Beweismittel. Sie sind mündlich oder schriftlich möglich, doch sind sie grundsätzlich schriftlich einzuholen (BGE 117 V 282 [284] = Pra 81 Nr. 176). Amtsberichte sind schriftliche Auskünfte von Amtsstellen über ihre in amtlicher Tätigkeit gewonnenen Erkenntnisse über Tatsachen oder Erfahrungssätze (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 14 N 49). Soweit ein beantragter Amtsbericht beweiserheblich bzw. beweistauglich ist, besteht eine Pflicht der Veranla-

gungsbehörde, einen solchen einzuholen. Im Übrigen können auch durch die Veranlagungsbehörde mündlich eingeholte Auskünfte von Amtsstellen als Beweismittel verwendet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 70 zu Art. 123 DBG).

bb) Den Beschwerdeführer ist zuzugestehen, dass die beantragten Amtsberichte - gegebenenfalls - den Nachweis für die von ihnen geltend gemachte Praxis der Ausgleichskasse und der Steuerbehörden zu erbringen vermöchten. Indessen handelt es sich insofern nicht um Tatsachen, die für die Veranlagung wesentlich sind, als die richtige Besteuerung grundsätzlich nicht von der - u.U. gesetzwidrigen - Handhabung von Rentennachzahlungen an EL-Bezüger durch die Behörden abhängt. Insbesondere wäre die Einholung der beantragten Amtsberichte nicht geeignet gewesen, die Rechtsfrage zu beantworten, ob die dem Versicherten ██████████ im Jahr 2006 zugesprochenen Leistungen der ██████████ ihm damit auch einkommenssteuerlich zuflossen, obwohl er die Leistungen bereits 2004 an die Ausgleichskasse hatte abtreten müssen.

Wenn aber die Steuerkommission beim vorliegenden Sachverhalt die Besteuerungsvoraussetzungen zufolge eines einkommensteuerlich relevanten Zuflusses bejaht und damit anders beurteilt als die Beschwerdeführer, dann schliesst dies nicht aus, dass die Besteuerung der Nachzahlung gegebenenfalls aus Gründen der Gleichbehandlung unterbleiben müsste. Zwar gibt der Umstand, dass andere Personen abweichend vom Gesetz behandelt wurden, einer steuerpflichtigen Person grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung grundsätzlich vor. Aber wenn die Behörde die Aufgabe der in anderen Fällen geübten gesetzwidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzwidrige Begünstigung, die der Drittperson zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; Locher, a.a.O., Rz. 61 zu Vorbemerkungen).

cc) Da die Beschwerdeführer im Einspracheverfahren auch diese Grundlage für die von ihnen geltend gemachte Steuerminderung vortrugen, hätte die Steuerkommission prüfen müssen, wie nachbezahlte Invalidenrenten, die zufolge Abtretung des Rentenberechtigten einem Sozialamt oder einer Ausgleichskasse zur Begleichung von Vorschussleistungen zugehen, von der Dienststelle Steuern (als Aufsichtsbehörde über das Steuerwesen [§ 124 Abs. 1 StG]) einkommensteuerlich behandelt werden. Nur so hätte sie ausschliessen können, dass die Veranlagungsbehörden nicht eine von ihrer Rechtsauffassung abweichende Besteuerungspraxis üben und beibehalten wollen. Wenn jedoch eine solche Praxis festgestellt worden wäre, hätte sie prüfen müssen, ob eine Besteuerung der Nachzahlung aus Gründen des verfassungsmässigen Anspruchs auf Gleichbehandlung unterbleiben müsse.

Indem die Steuerkommission weder die beantragten Abklärungen betreffend die Veranlagungspraxis vornahm, noch die Abnahme der beantragten Beweise ausdrücklich ablehnte, wozu erforderlich gewesen wäre, zu begründen, weshalb die Abklärungen nicht zum Beweis taugten (sog. antizipierte Beweiswürdigung), verletzte sie den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör.

dd) Bei diesem Ausgang könnte letztlich offen bleiben, ob die Steuerkommission unter dem Gesichtswinkel des Gehörsanspruchs der Einsprecher einen Amtsbericht oder zumindest eine Auskunft über die Praxis der Ausgleichskasse hätte einholen müssen. Indessen ist es für die steuerliche Behandlung der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren nicht von Relevanz, ob im Fall der Ausrichtung von Ergänzungsleistungen im Hinblick auf eine spätere Rentennachzahlung nicht nur beim Beschwerdeführer, sondern auch in anderen Fällen eine Abtretung der Ansprüche verlangt werde. Der Nachweis einer solchen Praxis der Ausgleichskasse könnte die steuerliche Behandlung der Nachzahlung bei den Beschwerdeführern nicht - und insbesondere nicht zu deren Gunsten - beeinflussen. Deshalb durfte die Steuerkommission, ohne den Gehörsanspruch der Einsprecher zu verletzen, davon absehen, die beantragte Auskunft der Ausgleichskasse einzuholen. Zur vollständigen und gehörswahrenden Begründung des Einspracheentscheides hätte freilich gehört, sich wenigstens im Sinn dieser Erwägung mit dem Beweisantrag auseinanderzusetzen.

7.- Aus den bisherigen Erwägungen zum vorinstanzlichen Verfahren geht hervor, dass die Steuerkommission den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör zumindest in zweierlei Hinsicht verletzte: Zum einen, indem sie sich in den Entscheidungsgründen nicht mit dem Antrag auseinandersetzte, die Praxis der Steuerbehörden unter Beizug von beispielhaft genannten Veranlagungsentscheiden zu erheben, zum anderen, weil sie beantragte Beweisvorkehren unterliess, die geeignet gewesen wären, für die Veranlagung wesentliche Tatsachen zu untermauern.

a) Was den Beweisantrag betrifft, die Praxis der Steuerbehörden abzuklären und die von den Beschwerdeführern genannten Veranlagungen in vergleichbaren Fällen beizuziehen, ist vorab festzuhalten, dass es nach der gesetzlichen Ordnung primär der Veranlagungsbehörde obliegt, die rechtserheblichen Tatsachen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 und 130 Abs. 1 DBG; §§ 144 Abs. 1 und 152 Abs. 1 StG). Indessen stehen dem Verwaltungsgericht als Steuerrekurskommission im Sinn des DBG (Art. 140 ff. DBG) und unabhängige Justizbehörde im Sinn des StHG (Art. 50 StHG) dieselben Untersuchungsmittel zur Verfügung wie den Steuerbehörden (Art. 142 Abs. 4 DBG; § 165 Abs. 2 StG). Genauso wie die Steuerbehörden ist demnach das Verwaltungsgericht verpflichtet, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären. Ziel der Sachverhaltsermittlung bleibt wie im Veranlagungsverfahren im Beschwerdeverfahren, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse

festzustellen (Müller, a.a.O., S. 347, mit Hinweisen, a.z.F.). Allerdings besteht eine Untersuchungspflicht nur, soweit der Steuerpflichtige mitwirkt und seinen Substanziierungs- und Beweis- bzw. Beweisoffertobliegenheiten nachkommt. Das Verwaltungsgericht darf sich zudem darauf beschränken, den bereits im Veranlagungsverfahren ermittelten Sachverhalt bloss ergänzend zu klären.

Da die Beschwerdeführer ihren erweiterten Mitwirkungspflichten mit Bezug auf den Beweisanspruch, schriftlich Auskunft über die Praxis der Steuerbehörden einzuverlangen, spätestens mit ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde nachgekommen waren, holte das Verwaltungsgericht in Nachachtung seiner Untersuchungspflicht mit Verfügung vom 17. Juni 2011 einen Amtsbericht des Dienststellenleiters der Dienststelle Steuern ein und liess die Steuerakten - wie bereits im Einspracheverfahren beantragt - edieren (zu den Ergebnissen vgl. E. 9). Damit holte das Verwaltungsgericht im Beweisverfahren die im Einspracheverfahren versäumten Untersuchungshandlungen nach und trug dem Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör im Nachhinein Rechnung.

b/aa) Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rechtsmittels in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides. Vorbehalten bleiben praxismässig Fälle, in denen die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft (BGE 132 V 390 E. 5.1, 115 V 305 E. 2h). Allerdings ist selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs eine Heilung möglich, soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse des Betroffenen an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 390 E. 5.1, 116 V 187 E. 3d).

bb) Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach VRG übernimmt im Veranlagungsstreit die Funktion der Beschwerde nach DBG und des Rekurses nach StHG. Mit diesem Rechtsmittel können die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts, die Verletzung materiellen oder formellen Rechts und Ermessensfehler geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht kann als Steuergericht Tat- und Rechtsfragen in gleichem Umfang wie die Veranlagungsbehörde, d.h. ohne Kognitionsbeschränkung, beurteilen (Art. 142 Abs. 4 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; § 165 Abs. 2 und 3 StG; § 157 VRG); hierbei ist das Verwaltungsgericht nicht an die Parteianträge gebunden, sondern allein dem Gesetz verpflichtet (Müller, a.a.O., S. 38, mit Hinweisen; vgl. Art. 143 Abs. 1 DBG; § 166 Abs. 1 StG).

Indem sich die Steuerkommission weder im Einspracheentscheid mit dem Antrag auseinandersetzte, Auskunft über die Praxis der Steuerbehörden unter Beizug von beispielhaft genannten Veranlagungen zu erheben, noch die beantragte Auskunft als Amtsbericht oder wenigstens als mündliche Auskunft einholte, verletzte sie den Gehörs-

anspruch der Beschwerdeführer mehrfach. Sie vereitelte zum einen eine sachgerechte Auseinandersetzung mit den Gründen für eine Ablehnung der Beweismassnahme im Rahmen der Anfechtung; zum anderen versäumte sie es, das Fundament für den Veranlagungsantrag der Beschwerdeführer umfassend zu prüfen. Diese formellen Mängel wiegen erheblich. Insbesondere blieb den Beschwerdeführern keine andere Möglichkeit, als den Einspracheentscheid anzufechten, um Gewissheit darüber zu erlangen, ob die geltend gemachten Fakten, deren Beweis sie offerierten, ihren Anträgen zum Durchbruch verhelfen würden.

Obwohl das Gewicht der Gehörmängel für eine Rückweisung spricht, ist zu bedenken, dass das Verwaltungsgericht die Untersuchung inzwischen um den Amtsbericht der Dienststelle Steuern sowie die Akteneditionen ergänzt hat. Angesichts der unverrückbaren Parteipositionen führte eine Rückweisung deshalb lediglich zu Verfahrensverzögerungen. Vor diesem Hintergrund wie auch unter dem Gesichtswinkel des bisherigen Verfahrensverlaufes, der Verfahrensdauer und des Rechts auf Entscheidung innert angemessener Frist im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV ist auf eine Rückweisung zu verzichten.

B. Materielles

8.- In Bezug auf die Veranlagung beantragen die Beschwerdeführer einerseits, die gemäss Rentenverfügung vom 23. März 2006 mit Vorleistungen der Ausgleichskasse im Betrag von Fr. 70'312.-- verrechneten Nachzahlungen (Invalidenrenten der beruflichen Vorsorge) mangels steuerlich beachtlichen Zuflusses von der Besteuerung auszunehmen. Andererseits habe der Beschwerdeführer im Jahr 2006 von der beruflichen Vorsorgeeinrichtung Nachzahlungen von Renten im Betrag von Fr. 7'172.-- für die Jahre 2003-2005 empfangen, die als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zum reduzierten Satz zu besteuern seien. Als Rente aus beruflicher Vorsorge seien nach diesen Kürzungen nur Fr. 25'279.-- steuerbar.

a) Der Beschwerdeführer ist IV-Rentner. Im Jahr 2006 erhielt er eine Rente der Eidg. Invalidenversicherung von Fr. 35'472.-- ausbezahlt. Nachzahlungen sind darin - entgegen den Mutmassungen der Beschwerdeführer - nicht enthalten (Rentensteuerausweis vom 8.1.2007 der Ausgleichskasse [REDACTED]).

Gemäss Renten-Verfügung der [REDACTED] vom 23. März 2006 erhielt der Beschwerdeführer eine Invaliditätsleistung aus der beruflichen Vorsorge, rückwirkend für die Zeit ab 1. Dezember 2002 bis 30. April 2006, d.h. für 49 Monate, im Betrag von Fr. 85'912.20. Die Auszahlung an den Beschwerdeführer erfolgte gekürzt um Fr. 70'312.--. Dieser Betrag wurde nicht an den Beschwerdeführer ausbezahlt, sondern zum Zweck der Rückzahlung von bezogenen Ergänzungsleistungen zur Invalidenversicherungsrente direkt an die Ausgleichskasse überwiesen. Andere Auszahlungen zulasten des Nachzahlungsbetreffnisses per Ende April 2006, die nicht auf das Konto der

Beschwerdeführer erfolgten, lassen sich, trotz vereinzelter dahingehender Behauptungen und Anträge im Schriftenwechsel, aufgrund der Akten nicht belegen. Insbesondere ist der Rentenverfügung der [REDACTED] nicht zu entnehmen, dass eine Kürzung der Auszahlung zufolge Rückzahlung von Sozialhilfeleistungen im Betrag von Fr. 7'172.-- an die Gemeinde [REDACTED] erfolgt wäre.

Zu prüfen ist demnach, ob der Betrag von Fr. 70'312.--, welcher der Ausgleichskasse [REDACTED] zur Rückzahlung von erbrachten Ergänzungsleistungen von der beruflichen Vorsorgeeinrichtung des Beschwerdeführers überwiesen worden war, dem Beschwerdeführer steuerrechtlich zugeflossen ist.

b/aa) Gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG und § 23 StG bzw. Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dem harmonisierten Einkommenssteuerrecht liegt als einkommenstheoretisches Konzept die Reinvermögenszugangstheorie zu Grunde, welche durch das Zuflussprinzip zu ergänzen ist. Danach bilden in Geld bewertbare Vorteile, die einem Individuum während einer Periode von aussen zufließen, Einkommen (BGE 125 V 386 E. 2b; Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 7 ff. zu Art. 16 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 3 ff. zu Art. 16 DBG). Systematisch wird insbesondere zwischen Einkünften aus Erwerbstätigkeit (§§ 20 und 21 StG; Art. 17-19 DBG) und solchen aus Vorsorge (§ 26 StG; Art. 22 DBG) unterschieden. Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind steuerbar (§ 26 StG; Art. 22 DBG).

Ergänzungsleistungen zur AHV und IV stellen zwar nach der Reinvermögenszugangs- bzw. -zuflusstheorie steuerbare Einkünfte dar (§ 26 StG; Art. 22 DBG). Aufgrund von Art. 7 Abs. 4 StHG i.V.m. § 31 StG und für die direkte Bundessteuer von Art. 24 lit. h DBG werden solche Leistungen aber ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen. Steuerfrei sind nach diesen Bestimmungen alle Leistungen, die gestützt auf das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30) sowie die dazugehörige Verordnung (VO über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELV; SR 831.301]) ausgerichtet werden, sowie allfällige Ergänzungsleistungen gestützt auf das kantonale Recht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 98 f. zu Art. 24 DBG).

bb) Der Beschwerdeführer erhielt gemäss Mitteilung vom 23. Oktober 2003 eine Rente der Eidg. Invalidenversicherung zugesprochen. In den Jahren 2002-2006 erhielt er von der Ausgleichskasse [REDACTED] Ergänzungsleistungen zur IV. Mit Unterzeichnung des Formularschreibens "Verrechnung einer allfälligen Rente der beruflichen Vorsorge mit der dadurch entstehenden Rückforderung der Ergänzungsleistung (EL)" erklärte der Beschwerdeführer sodann am 4. Oktober 2004 sein Einverständnis, dass bei einer allfälligen Rentennachzahlung die zuviel bezogenen Ergänzungsleistungen mit der Pensi-

onskasse direkt verrechnet werden könnten. Gemäss Abrechnung der Ausgleichskasse vom 10. August 2006 belief sich der Saldo zu ihren Gunsten auf Fr. 70'312.--.

cc) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein Einkommen nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des Zufließens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb. Eigentumserwerb darf dabei nicht privatrechtlich verstanden werden. Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (Reich, a.a.O., N 34 zu Art. 16 DBG, mit Hinweisen).

Vorherrschend ist die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen; namentlich wenn die Erfüllung der Forderung - die Leistung - als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BG-Urteil vom 7.5.2004, in: StE 2005 A 24.21 Nr. 16 E. 4.1; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 19 ff. zu Art. 210 DBG).

Einkünfte, welche auf einem öffentlich-rechtlichen Rechtsanspruch beruhen, fliessen der steuerpflichtigen Person in dem Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtsanspruch von der zuständigen Behörde verbindlich mit rechtskräftiger Verfügung festgestellt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 84 zu Art. 210 DBG, mit Hinweisen). Im Zusammenhang mit Vorsorgeleistungen kommt es für den Zeitpunkt des Einkommenszuflusses nicht auf den Rechtserwerb, sondern auf die Fälligkeit an, denn gemäss Art. 84 des Bundesgesetzes über die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) sind Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen vor ihrer Fälligkeit von den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden befreit. Entsprechend fliessen nach Richner (Richner, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen aus der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, in: ASA 62, 516 ff., 530 f.) Leistungen der beruflichen Vorsorge im Invaliditätsfall im Zeitpunkt der Zusprechung einer Rente durch die Organe der Invalidenversicherung zu, weil sie dann wegen der Koinzidenz von erster und zweiter Säule (Richner, a.a.O., S. 531) fällig werden.

Das ist indes insofern zu relativieren, als zwar gemäss Art. 26 BVG für den Beginn des Anspruchs auf Invalidenleistungen sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) gelten (Abs. 1), aber einerseits die Vorsorgeeinrichtung in ihren reglementarischen Bestimmungen vorsehen kann, dass der Anspruch aufgeschoben wird, solange der Versicherte den vollen Lohn erhält (Abs. 2), und andererseits bei parallelen und/oder seriellen Versicherungsverhältnissen streitig sein kann, ob überhaupt und gegebenenfalls welcher BVG-Versicherer leistungspflichtig ist (vgl. hierzu z.B. die Koordinati-

onsregel von Abs. 4). M.a.W. mag es in tatsächlich klaren und versicherungsseitig einfachen Fällen zutreffen, dass die Fälligkeit und damit der Zufluss von Leistungen der beruflichen Vorsorge im Invaliditätsfall im Zeitpunkt der Zusprechung einer Rente durch die Organe der Invalidenversicherung eintritt und der steuerliche Zufluss erfolgt. Sobald aber die Leistungspflicht der beruflichen Vorsorgeeinrichtung(en) geklärt werden muss, rechtfertigt es sich vom Forderungserwerb als Zeitpunkt des Zuflusses abzuweichen, weil die Erfüllung der Forderung dann als unsicher im Sinn der Rechtsprechung zu beurteilen ist. Wenn die Geldäquivalenz der Forderung nicht gegeben ist, verbietet das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, den Forderungserwerb dem Geldzufluss gleichzustellen. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht nimmt im Zeitpunkt des Forderungserwerbs nur dann in gleichem Ausmass zu wie beim Gelderwerb, wenn die Forderung rechtlich und tatsächlich durchsetzbar ist (Reich, a.a.O., N 37a zu Art. 16 DBG, mit Hinweisen).

c/aa) Die dem Beschwerdeführer von Dezember 2002 bis Ende Mai 2006 von der Ausgleichskasse [REDACTED] ausbezahlten Ergänzungsleistungen zur Eidg. Invalidenversicherung beliefen sich auf Fr. 83'508.--. Aufgrund der gesetzlichen Steuerfreiheit von solchen Leistungen unterblieb in den rechtskräftig veranlagten Steuerperioden und in der streitbetroffenen Steuerperiode 2006 deren einkommensteuerliche Erfassung.

Mit Verfügungen der IV-Stelle [REDACTED] vom 23. Oktober 2003 und 13. Mai 2004 erhielt der Beschwerdeführer (teilweise rückwirkend ausbezahlte) Leistungen der Eidg. Invalidenversicherung zugesprochen. Obwohl nach der grundsätzlichen Ordnung die Fälligkeit und damit der steuerliche Zufluss der Invaliditätsleistung der beruflichen Vorsorgeeinrichtung im Gleichschritt mit diesen Verfügungen eintritt, kann vorliegendenfalls für den Zufluss der BVG-Leistungen nicht vom Regelfall ausgegangen werden: Die [REDACTED] verfügte erst am 23. März 2006 über die Invaliditätsleistung zu Gunsten des - nota bene seit 16. Januar 1999 arbeitsunfähigen - Beschwerdeführers, und erst in den Tagen danach erfolgten die ersten Zahlungen. Die bereits mit Verfügungen der IV-Stelle [REDACTED] fälligen Leistungen der beruflichen Vorsorge waren jedenfalls aus steuerlicher Sicht bis zur Verfügung der [REDACTED] nicht als geldwerte Zuflüsse der Versicherung zu betrachten. Vielmehr sind die Rentennachzahlungen des BVG-Versicherers als Kapitalabfindung für verfallene, eigentlich monatlich auszurichtende Zahlungen zu qualifizieren. Solche Sammelleistungen für aufgelaufene Guthaben sind steuerlich dem Auszahlungsjahr zuzuordnen (vgl. Baumgartner, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 5 zu Art. 37 DBG).

bb/aaa) Nur ein Teil der Nachzahlungen (Fr. 15'600.-- von Fr. 85'912.20) wurde dem Bankkonto des Beschwerdeführers gutgeschrieben. Der Beschwerdeführer bestreitet deshalb unter Berufung auf Zession der von der Ausgleichskasse [REDACTED] verein-

nahmen Fr. 70'312.-- die steuerliche Realisation dieser Leistungen seiner beruflichen Vorsorgeeinrichtung.

Vorab ist festzuhalten, dass die dem Beschwerdeführer am 23. März 2006 zugesprochenen Invaliditätsleistungen der [REDACTED] als BVG-Versicherer des Beschwerdeführers integral zu den Einkünften "aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge" im Sinn von Art. 22 Abs. 1 DBG und dem mit Art. 7 Abs. 1 StHG übereinstimmenden § 59 Abs. 1 StG zählen und deshalb der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuer unterworfen sind. Diese einkommenssteuerliche Qualifikation ändert entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht, auch wenn sie im vorliegenden Fall zufolge der Rückzahlung an die Ausgleichskasse teilweise Vorschüsse ersetzen, die von Gesetzes wegen steuerfrei sind. Die Steuerfreiheit ist spezifisch auf Ergänzungsleistungen zur AHV und IV gemäss dem Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG) bezogen und knüpft nicht an einer Freistellung eines Mindesteinkommens, namentlich etwa des Existenzminimums, an (kritisch zur gesetzlichen Regelung aus steuersystematischen Gründen: Reich, a.a.O., N 96 zu Art. 7 StHG; vgl. E. 10b/aa).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist deshalb die einkommenssteuerliche Erfassung von BVG-Rentenzahlungen nicht unvereinbar mit der Steuerfreiheit von Ergänzungsleistungen, auch wenn die BVG-Leistungen Nachzahlungen umfassen, die zur Rückzahlung von Ergänzungsleistungen dienen. Einkommenssteuerlich wird der Reinvermögenszugang zufolge BVG-Leistung erfasst, ohne Rücksicht auf dessen allfällige Bindung beim Empfänger: Die Rückzahlung der Ergänzungsleistungen stellt zum einen bloss eine Einkommensverwendung dar, welche auch dann einkommenssteuerlich unbeachtlich bleibt, wenn die diesbezügliche Entscheidungsfreiheit eingeschränkt ist (vgl. hierzu nachfolgend E. 8c/bbb - ddd). Zum anderen wäre allein dann die Rückzahlung von Vorschüssen konsequenterweise von der Einkommenssteuer auszunehmen, wenn und insoweit sie auf ein gesetzlich bestimmtes Einkommensniveau - etwa das Existenzminimum - entfielen, das bis zu einem bestimmten Schwellenwert steuerfrei gestellt wäre. Letzteres ist aber - wie gesagt - in der geltenden Steuergesetzgebung von Bund und Kantonen nicht verwirklicht.

Die Berufung der Beschwerdeführer auf den verfassungsmässigen Anspruch, von den Steuerbehörden nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV), greift vorliegendenfalls schon deshalb nicht, weil die Besteuerung von BVG-Leistungen nicht eine "Umqualifizierung" von steuerfreien Einkünften in steuerbare erfordert; vielmehr sind allein die Invaliditätsleistungen der beruflichen Vorsorgeeinrichtung der Einkommenssteuer unterworfen. Die Steuerfreiheit der Ergänzungsleistungen bleibt deswegen unangetastet.

Zu prüfen ist immerhin, ob - wie von den Beschwerdeführern geltend gemacht - die direkte Auszahlung von Fr. 70'312.-- an die Ausgleichskasse [REDACTED] die steuerliche Erfassung dieses Teils der Leistung verbietet.

bbb) Gegen die Besteuerung der nicht ihm überwiesenen Auszahlung wendet der Beschwerdeführer ein, er habe die Invaliditätsleistungen an die Ausgleichskasse abgetreten bzw. abtreten müssen.

Laut Art. 164 Abs. 1 OR kann ein Gläubiger eine ihm zustehende Forderung ohne Einwilligung des Schuldners an einen anderen abtreten, soweit nicht Gesetz, Vereinbarung oder Natur des Rechtsverhältnisses entgegenstehen. Eine Abtretung (Zession) im Sinn von Art. 164 OR ist ein Vertrag über die Übertragung einer Forderung zwischen dem bisherigen Gläubiger und dem neuen Gläubiger. Er bedarf der Schriftform und kann auch nicht fällige oder künftige Forderungen betreffen (Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger, Band II, 9. Aufl., Zürich 2008, S. 251).

Die Zession eines Vermögensrechts, das einer Person seit Beginn einer Steuerperiode zugeflossen ist, ändert nichts an der Steuerpflicht dieser Person, auch wenn sie die ihr zustehende Forderung noch vor Ende der Steuerperiode abgetreten hat; sie ist weiterhin für den Zufluss des entsprechenden Vermögensrechts steuerpflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 69 zu VB zu Art. 16-39 DBG, mit Hinweisen).

Aus den Akten geht hervor, dass der Beschwerdeführer am 4. Oktober 2004 die formularmässig seitens der Ausgleichskasse [REDACTED] vorbereitete Einwilligung unterzeichnete, die Ausgleichskasse könne ihre Rückforderung für Ergänzungsleistungen, die bei Einrechnung von Pensionskassenleistungen nicht geschuldet wären, zum Zeitpunkt der allfälligen Nachzahlung direkt "verrechnen" (bf. Bel. 5). Ob dieses Einverständnis einer Zession im obligationenrechtlichen Sinn gleichkommt, erscheint schon wegen der bloss fakultativen Ermächtigung der Pensionskasse fraglich. Immerhin erlaubt aber Art. 22 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) die Abtretung von Nachzahlungen von Leistungen des Sozialversicherers an eine Versicherung, die Vorleistungen erbringt (lit. b).

Selbst wenn diese Einwilligung als Abtretungsvertrag im Sinn von Art. 164 ff. OR qualifiziert werden könnte und diese Abtretung nach ATSG und BVG zulässig wäre (vgl. Art. 39 Abs. 3 BVG), vermöchte das den einkommenssteuerlichen Zufluss der Rentennachzahlungen auf den Zeitpunkt der Rentenverfügung vom 23. März 2006 bzw. der darauf gestützten Nachzahlungen nicht zu hindern. Der Beschwerdeführer bliebe somit auch im Zessionsfall für den Zufluss der gesamten Invaliditätsleistung der beruflichen Vorsorgeeinrichtung, [REDACTED] steuerpflichtig.

ccc) Handelt es sich bei der Einwilligung des Beschwerdeführers nicht um eine Zession im Rechtssinn, durfte der BVG-Versicherer, dem die Einwilligung zur Kenntnis zugestellt worden war, die Auszahlung eines Teils der geschuldeten Leistungen an die Ausgleichskasse [REDACTED] veranlassen, ohne befürchten zu müssen, die Forderung des versicherten Beschwerdeführers nochmals gegenüber diesem befriedigen zu müssen. Er tilgte mit der Auszahlung im Einverständnis mit dem beschwerdeführenden Rentengläubiger dessen Schuld gegenüber der Ausgleichskasse [REDACTED]. Indem der Beschwer-

deführer - wenn auch im Voraus - in diese Auszahlungsmodalitäten einwilligte, liess er im Zeitpunkt der Rentennachzahlung seine Schulden gegenüber der Ausgleichskasse [REDACTED] bezahlen. Diese Verwendung der Rentennachzahlung zur Schuldentilgung macht den steuerlichen Zufluss nicht ungeschehen (sie bewirkt lediglich eine Vermögensumschichtung [vgl. BG-Urteil 2C_245/2010 vom 25.1.2011, E. 2.5, mit Hinweisen; hinten E. 10b/aa]); vielmehr ist diese im Übrigen im vorliegenden Fall mangels anderweitig verfügbarer Mittel gerade Voraussetzung dafür, dass die Schulden gegenüber der Ausgleichskasse [REDACTED] getilgt werden konnten.

ddd) Zwar ist dem Beschwerdeführer zuzugestehen, dass seine Einwilligung in die direkte Schuldentilgung im Nachzahlungszeitpunkt wohl in einer wirtschaftlichen Zwangslage erfolgte. Indessen müsste der steuerliche Zufluss selbst denn als erfolgt betrachtet werden, wenn die Einwilligung zur Auszahlung von Pensionskassenleistungen zivilrechtlich ungültig wäre. Denn gemäss Art. 25 ATSG ist der Empfänger von Sozialversicherungsleistungen verpflichtet, unrechtmässig bezogene Leistungen zurückzuerstatten (Abs. 1 Satz 1). Rückforderungen können mit fälligen Ergänzungsleistungen sowie mit fälligen Leistungen auf Grund anderer Sozialversicherungsgesetze verrechnet werden, soweit diese Gesetze eine Verrechnung vorsehen (Art. 27 Abs. 1 ELV). Das BVG erlaubt eine solche Verrechnung mit fälligen Leistungen des BVG-Versicherers (Art. 39 BVG; vgl. Stauffer, Berufliche Vorsorge, Zürich 2005, Rz. 924 und 947).

Aufgrund dieser Rechtslage hätte die Ausgleichskasse [REDACTED] ihren Anspruch auf Rückerstattung von unrechtmässig, nämlich im Umfang der Invaliditätsleistungen aus beruflicher Vorsorge zuviel bezogenen Ergänzungsleistungen - grundsätzlich und unter Beachtung der einschlägigen Verfahrensvorschriften - ohnehin verrechnungsweise durchsetzen können, weshalb die zivilrechtliche Tragweite und Beständigkeit der Einwilligung zur Auszahlung bzw. Verrechnung nicht weiter ergründet werden muss. Vielmehr ist dem Beschwerdeführer die Nachzahlung so oder anders steuerlich im Zeitpunkt der Rentenverfügung bzw. mit der darauf folgenden Auszahlung zugeflossen.

d) Unter Einbezug der laufenden Rente ab 1. Mai bis 31. Dezember 2006 im Betrag von Fr. 16'851.60 beläuft sich die Rentenleistung der beruflichen Vorsorgeeinrichtung für 2006 auf Fr. 102'763.80 (Nachzahlungen von Fr. 85'912.20 eingeschlossen). Die Veranlagungsbehörde besteuerte diese Leistungen nach § 59 StG bzw. Art. 37 DBG zum Rentensatz wie folgt: $Fr. 102'763.80 : 49 \times 12 \text{ Monate} = \text{satzbestimmendes Einkommen von Fr. 25'167.--}$. Diese Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens folgt der für bis und mit Veranlagungen 2009 für die Steuerbehörden weisungsgemäss anwendbaren Praxis, wonach die laufende Rente für die Satzermittlung ebenfalls in die Umrechnung einbezogen wird; für spätere Veranlagungen erfolgt die Satzermittlung aufgrund eines Verwaltungsgerichtsurteils vom 15. Oktober 2009 (VG-Urteil A 09 12/13) ohne Einbezug der laufenden Rente und allfälliger Zinsen. Die Beschwerdeführer sind für den - eingetretenen - Fall, dass es sich bei den Leistungen der [REDACTED]

um steuerbare Einkünfte handelt, der Auffassung, es sei nicht eine Besteuerung zum Rentensatz vorzunehmen, sondern die Leistungen seien periodengerecht im Nachsteuerungsverfahren zu erfassen. Ausserdem stellen sie sich gegen eine reformatio in peius, die in Anwendung der aktuellen verwaltungsgerichtlichen Praxis resultieren würde.

aa) Werden in einer Bemessungsperiode Einkünfte realisiert, die ordentlicherweise in verschiedenen Perioden zufließen, so wäre dem Gebot der periodengerechten Zuordnung optimal entsprochen, wenn die Einkünfte auf die einzelnen Perioden verteilt würden. Anstelle einer Korrektur früherer Periodeneinkommen und einem Vortrag auf spätere Einkommen bei Vorauszahlungen erfolgt die Besteuerung bei solchen Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zwar in der Steuerperiode der Leistung, aber zu einem reduzierten Satz. Im Sinn von Art. 37 DBG, Art. 11 Abs. 2 StHG und § 59 Abs. 1 StG wird die Steuer für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

Einmalleistungen, mit denen aufgelaufene, d.h. in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden, sind dann als Kapitalabfindungen einzustufen (und damit privilegiert besteuert), wenn dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun der berechtigten steuerpflichtigen Person unterblieben ist. Das ist namentlich bei Rentennachzahlungen im Bereich der Sozialversicherungen der Fall (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 9 zu Art. 37 DBG). So nimmt etwa die Feststellung der Invalidität nicht selten Jahre in Anspruch. Die Nachzahlung bereits verfallener IV-Rentenbetreffnisse stellt dann eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen dar und fällt unter die privilegierte Besteuerung zum sog. Rentensatz. Die Besteuerung der gesamten Kapitalabfindung erfolgt zu einem tieferen Steuersatz, nämlich dem Steuersatz, der anwendbar wäre, wenn die steuerpflichtige Person anstelle der Kapitalabfindung die dadurch abgegoltenen wiederkehrenden Leistungen zufließen würden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 23 zu Art. 37 DBG).

bb) Die für 2006 von der [REDACTED] ausgerichteten Invaliditätsleistungen enthalten im Betrag von Fr. 85'912.-- bis Ende April 2006 aufgelaufene Renten. Es handelt sich - wie bei Invalidenversicherungsrenten - um grundsätzlich monatlich auszurichtende Leistungen. Die Nachzahlungen von bereits verfallenen BVG-Rentenbetreffnissen stellen deshalb eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen dar und sind dementsprechend von der Veranlagungsbehörde zu Recht nach dem Rentensatz im Sinn von Art. 37 DBG bzw. § 59 Abs. 1 StG erfasst worden.

cc) Insoweit, als die Beschwerdeführer geltend machen, die Nachzahlungen seien nach Massgabe der auf die jeweiligen Jahre entfallenden Betreffnisse im Nachsteuerverfahren zu erfassen, fehlt es bereits an einem Nachsteuergrund. M.a.W. konkurriert die Besteuerung nach Art. 37 DBG und § 59 StG nicht mit der Nachbesteuerung im Sinn von Art. 151 ff. DBG bzw. §§ 174 StG. Vielmehr erlauben die Bestimmungen zur Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Fall von periodenfremden Nachzahlungen, Verzerrungen durch Progressionseffekte zu verhindern. Zwar ist den Beschwerdeführern zuzugestehen, dass ihre Auffassung dem Gebot der periodengerechten Zuordnung entspricht. Rückwirkende Korrekturen und - bei Vorauszahlungen - deren Vortrag auf künftige Bemessungsperioden wären indes nicht nur gesetzwidrig, sondern mit dem Zuflussprinzip nicht vereinbar und in der Massenverwaltung nicht praktikabel (vgl. Baumgartner, a.a.O., N 5 zu Art. 37 DBG).

dd) Obwohl die Rentenzahlungen, die der Beschwerdeführer ab 1. Mai bis 31. Dezember 2006 monatlich erhielt, nicht in die Kapitaleistung mit einzuberechnen wären, weil sie keine Rentennachzahlungen darstellen (vgl. VG-Urteil A 09 12/13 vom 15.10.2009, E. 4b), ist vorliegendenfalls von einer Korrektur der Veranlagung zum Nachteil der Beschwerdeführer aus folgenden Gründen abzusehen:

Zwar ist das Verwaltungsgericht als kantonales Steuergericht mit voller Kognition und mit den gleichen Untersuchungsbefugnissen wie die Verwaltung gehalten, die gesetzmässige Veranlagung durchzusetzen (Art. 143 Abs. 1 DBG; § 166 Abs. 1 StG). Indessen hat sich der kantonale Steuerrichter bei der Vornahme einer Höherveranlagung (*reformatio in peius*) grösste Zurückhaltung aufzuerlegen. Das Verwaltungsgericht schreitet daher nur ein (vgl. VG-Urteil A 08 171/172 vom 1.3.2010, in: StE 2010 B 96.12 Nr. 17), wenn die angefochtene Veranlagung offensichtlich mit den anzuwendenden Rechtssätzen unvereinbar und die Korrektur sowohl in absoluten Zahlen als auch mit Blick auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von erheblicher Bedeutung ist, so dass sich eine Höherveranlagung geradezu aufdrängt. Selbst wenn das Evidenzkriterium vorliegend bejaht würde, fehlte es an der Erheblichkeit der allfälligen Veranlagungskorrektur. Das infrage stehende zusätzliche Steuerbetreffnis ist in absoluten Zahlen geringfügig und dessen Erfassung für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht von Gewicht, sodass dem Verwaltungsgericht praxismässig eine Höherveranlagung verwehrt ist. Hinzu kommt, dass eine Höherveranlagung am Anspruch der Beschwerdeführer auf Gleichbehandlung (Art. 8 BV) scheitern müsste, wenn sie - wie im vorliegenden Fall - daran festhalten, wenn überhaupt, nach Massgabe der bis und mit Steuerperiode 2009 geübten Praxis der Verwaltung veranlagt zu werden.

9.- Die Beschwerdeführer stützen sich für ihren Veranlagungsantrag weiter auf das Gebot der rechtsgleichen Behandlung. Sie machen geltend, bei sämtlichen bedürftigen Steuerpflichtigen, die Ergänzungsleistungen beziehen bzw. bezogen hätten, und

die zufolge vorheriger Abtretung an die Ausgleichskasse die Nachzahlungen der BVG-IV-Renten nicht persönlich ausbezahlt erhalten hätten, sei keine Einkommensbesteuerung solcher Nachzahlungen erfolgt. Es sei deshalb rechtsungleich, nur beim Beschwerdeführer und nur im Jahr 2006 von dieser Praxis abzuweichen. Zum Nachweis der behaupteten Veranlagungspraxis beantragten sie, die Steuerakten [REDACTED] ([REDACTED] Reg. Nr. [REDACTED]) und [REDACTED] ([REDACTED], Reg. Nr. [REDACTED]) zu edieren, sowie einen Amtsbericht der Steuerverwaltung einzuholen.

a) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen (E. 8) wurde die Nachzahlung von den Veranlagungsbehörden zu Recht der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuer unterworfen. Eine Reduktion der Veranlagung 2006 um die Nachzahlung wäre demnach gesetzwidrig.

Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip in der Regel vor. Hat eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, so gibt dies dem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden (BGE 117 Ib 266 E. 3f S. 270, 414 E. 8c S. 425). Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Bürger verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (BGE 127 I 1, 122 II 446 E. 4a, mit Hinweisen, 115 Ia 81 E. 2 S. 82 f.; Georg Müller, Kommentar BV, N. 45 zu Art. 4 BV; Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 73 f.; Jörg Paul Müller, Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl., Bern 1991, S. 223 f.). Das Bundesgericht ist allerdings an eine bundesrechtswidrige Praxis der Kantone nicht gebunden. Im Interesse der Durchsetzbarkeit des Bundesrechts muss es Ansprüche auf gesetzwidrige Begünstigung verweigern und der gesetzeskonformen Rechtsanwendung zum Durchbruch verhelfen (BGE 116 Ib 228 E. 4 S. 234 f., mit Hinweisen).

b) Da die substantiierten Vorbringen der Beschwerdeführer konkrete Hinweise auf eine Praxis der Luzerner Veranlagungsbehörden gaben, die u.U. gestützt auf das verfassungsmässige Gleichbehandlungsgebot wenigstens für die Staats- und Gemeindesteuern eine antragsgemässe Veranlagung zu bewirken vermöchte, holte das Verwaltungsgericht mit Verfügung vom 17. Juni 2011 den beantragten Amtsbericht ein und liess die von den Beschwerdeführern genannten Steuerakten edieren (amtl. Bel. 22).

aa) Mit Amtsbericht vom 29. Juli 2011 beantwortete der Dienststellenleiter der Dienststelle Steuern die gerichtlichen Fragen zur Praxis der Luzerner Veranlagungsbehörden im Wesentlichen wie folgt: Bei Nachzahlungen von IV-Renten, die mit Vorschussleistungen eines Sozialamts oder einer Ausgleichskasse verrechnet werden, würden die luzernischen Veranlagungsbehörden unterscheiden, ob die Vorschussleistungen mit der Einkommenssteuer erfasst worden seien oder nicht. Wenn die Vorschusszahlungen einkommenssteuerpflichtig gewesen seien (wie bei Arbeitslosen-, SUVA-, IV-Taggeldern), würden die verrechneten Rentennachzahlungen nicht nochmals besteuert. Hingegen würden bei einkommenssteuerfreien Vorschussleistungen (z.B. Ergänzungsleistungen der Ausgleichskasse, Sozialhilfeleistungen der Gemeinde) auch direkt verrechnete Rentennachzahlungen der Einkommenssteuer unterworfen.

Was die edierten Steuerakten ([REDACTED], [REDACTED] - Veranlagung 2007; [REDACTED], [REDACTED] - Veranlagung 2007; [REDACTED], [REDACTED] - Veranlagung 2004) betrifft, hielt der Dienststellenleiter fest, dass den veranlagungsautonomen Gemeinden diverse Veranlagungsfehler unterlaufen seien. So habe etwa das Steueramt [REDACTED] von den im Jahr 2007 von [REDACTED] vereinnahmten IV-Leistungen entgegen der massgebenden Veranlagungspraxis bloss die Rentenleistungen für die Zeit vom 1.1.-31.12.2007 besteuert, die Nachzahlungen hingegen nicht. Auch das Steueramt [REDACTED] habe es entgegen der Veranlagungspraxis bei der Veranlagung von [REDACTED] unterlassen, im Jahr 2007 erfolgte IV-Rentennachzahlungen zu besteuern. Zudem sei die IV-Rente aus beruflicher Vorsorge ([REDACTED]) trotz entsprechender Rentenmeldung nicht in die Veranlagung einbezogen worden. Beim Beschwerdeführer, [REDACTED], schliesslich habe das Steueramt [REDACTED] bei der Veranlagung 2004 bloss die laufenden IV-Renten für das Jahr 2004 besteuert, direkt an den Sozialhilfedienst [REDACTED] ausbezahlte IV-Renten-Nachzahlungen entgegen der massgebenden Veranlagungspraxis aber zu Unrecht unbesteuert belassen.

Angesichts all dieser Veranlagungsfehler bekräftigte der Dienststellenleiter, dass sich die Dienststelle Steuern im Rahmen ihrer Aufsichtsverantwortung der Durchsetzung ihrer Veranlagungspraxis durch Schulungen des Fachpersonals und Schwerpunktprüfungen annehmen werde.

bb) Die Beschwerdeführer bestreiten, dass eine Veranlagungspraxis, wie sie der Dienststellenleiter im Amtsbericht beschreibt, bestehe; im Luzerner Steuerbuch fehle denn auch eine entsprechende Weisung zu § 59 StG. Zudem würden im Kanton Luzern die Gemeinden mit eigener Veranlagungskompetenz Rentennachzahlungen für steuerfreie Einkünfte nicht besteuern. Zum Nachweis dieser Behauptung beantragten sie die Einholung eines weiteren Amtsberichts bei den Steuerämtern [REDACTED] und der Gemeinde [REDACTED].

cc) In Würdigung der Aktenlage und der Vorbringen ist zunächst festzuhalten, dass der Amtsbericht der Dienststelle Steuern mit den Behauptungen der Beschwerdeführer insofern korrespondiert, als aufgrund der edierten Steuerakten ersichtlich ist, dass Veranlagungen erfolgten, bei denen die gesetzmässige Besteuerung von Rentennachzahlungen, die anstelle von steuerfreien Einkünften treten, unterblieb. Die im Amtsbericht offengelegten Veranlagungsfehler geben zwar Anlass für die Annahme, es handle sich um eine steueramtliche Praxis. Zudem kann aufgrund der erstaunlichen Anzahl von nun bekannt gewordenen Veranlagungsfehlern bei ähnlich gelagerten Sachverhalten nicht ausgeschlossen werden, dass auch bei den Steuerämtern [REDACTED] und der Gemeinde [REDACTED] solche fehlerhafte Veranlagungen erfolgten. Es handelt sich gemäss der Dienststelle Steuern - selbst wenn deren Zahl unter Beizug von Akten anderer Steuerämter vermehrt werden könnte - aber um von den massgeblichen Veranlagungsanweisungen abweichende Fälle und nicht etwa um eine ständige Praxis. Zum Veranlagungskanon werden die vom Gesetz abweichenden Taxationen im Übrigen auch nicht etwa deswegen, weil das Luzerner Steuerbuch sich zu den sich hier stellenden Fragen nicht äussert, ist doch die gesetzmässige Handhabung des Steuerrechts grundlegende Pflicht der Steuerbehörden. Hinzu kommt, dass die Dienststelle Steuern unmissverständlich zum Ausdruck brachte, dass sie die massgebliche, gesetzeskonforme Veranlagungspraxis nunmehr integral durchsetzen wolle. Daran vermöchte die Einholung eines weiteren Amtsberichts bei den Steuerämtern [REDACTED] und [REDACTED], wie von den Beschwerdeführern anlässlich der Verhandlung vor Verwaltungsgericht beantragt, nichts zu ändern, weshalb in antizipierter Beweiswürdigung davon abzusehen ist (Locher, a.a.O., N 79 zu Vorbemerkungen, mit Hinweisen).

Demnach geben die gesetzwidrigen Veranlagungen der Steuerämter [REDACTED], [REDACTED] und [REDACTED] zwar verständlichen Anlass für die Annahme der Beschwerdeführer, sie hätten Anspruch auf Gleichbehandlung; da sie aber in Abweichung von der Veranlagungspraxis erfolgten, sind sie nicht Ausdruck der von den Veranlagungsbehörden zu befolgenden Gesetzesanwendung. Das Interesse der Beschwerdeführer an der Gleichbehandlung muss deshalb hinter dasjenige an der gesetzmässigen Veranlagung zurücktreten. Da ihnen verwehrt bleibt, gesetzwidrig begünstigt zu werden, kann ihrem Veranlagungsantrag auch nicht gestützt auf den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung stattgegeben werden.

c) Steuerveranlagungen entfalten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, regelmässig nur für die Steuerperioden, für die sie ergangen sind (BG-Urteile 2C_542/2010 vom 24.11.2010, E. 2.3.4, und 2A.370/2004 vom 11.11.2005, E. 4.2, mit weiteren Hinweisen, in: ASA 77, S. 257 ff., 265). Insofern kommt einer bestimmten Veranlagungsverfügung nur für die betreffende Veranlagungsperiode Rechtskraft zu (LGVE 1975 II Nr. 22; vgl. auch StE 1997 B 93.4 Nr. 4). Insbesondere kann eine falsche Rechtsanwendung keine Zusicherung im Rechtssinn sein (VG-Urteil A 96 289, 290 vom 13.10.1997, E. 3b). Es liegt ge-

rade im Wesen der periodischen Einschätzung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue, von den früheren Taxationen unabhängige und losgelöste Beurteilung vorzunehmen (AGVE 1985 Nr. 20; StE 1985 B 71.61 Nr. 1; vgl. auch VG-Urteil A 10 283, 284 vom 2.11.2011, E. 3c/bb).

Den Beschwerdeführern bleibt denn auch verwehrt, eine gesetzwidrige Begünstigung unter Berufung auf Treu und Glauben zu erlangen, obwohl sie mit der Veranlagung 2004 zu Unrecht lediglich im Betrag der laufenden IV-Rente besteuert wurden und die Rückzahlung von steuerfreien Sozialhilfeleistungen unbesteuert blieb.

10.- Gegen die Einkommensbesteuerung des Renten-Nachzahlungsanteils von Fr. 70'312.-- wenden die Beschwerdeführer schliesslich ein, sie widerspräche dem Gebot der Besteuerung nur nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit im Sinn von Art. 127 Abs. 2 BV. Wenn eine Familie wie im Fall der Beschwerdeführer effektiv nicht über mehr Einkommen verfüge als das Existenzminimum, für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2006 aber über Fr. 15'000.-- zahlen müsse, sei dies sachlich derart stossend, dass gar Willkür vorliege. Die Besteuerung würde deshalb auch gegen den Verfassungsanspruch auf willkürfreie Behandlung im Sinn von Art. 9 BV verstossen.

a/aa) Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind bei der Ausgestaltung der Steuern, soweit es die Art der Steuer zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Diese Steuererhebungsprinzipien sind Konkretisierungen des Rechtsgleichheitsgebotes. Der Grundrechtsschutz an sich ergibt sich nicht aus diesen Grundsätzen, sondern aus dem Gleichbehandlungsgebot und dem von den Beschwerdeführern hier auch angerufenen Willkürverbot. Gemäss dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den der steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 66 VB zu DBG). In der Lehre wird als Folge daraus gefordert, dass - da das für ein menschenwürdiges Dasein erforderliche Existenzminimum (vgl. auch Art. 12 BV) die untere Grenze der Leistungsfähigkeit darstelle - eine Steuererhebung unzulässig sein müsse, soweit damit in das lebensnotwendige Existenzminimum eingegriffen würde. Dem folgt die Rechtsprechung (und Teile der Lehre) aber nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 68 VB zu DBG, mit Hinweisen). Verfassungsrechtlich kann nach der Rechtsprechung vielmehr einzig verlangt werden, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt werde. Es sei dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er dieser Vorgabe genügen wolle.

bb) Nach Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Damit kann Bundesgesetzen weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden. Es handelt sich um ein Anwendungsgebot, nicht aber um ein Prüfungsverbot (BGE 131 II 721 E. 5.4; 129 II 263 E. 5.4, mit Hinweisen; Hangartner, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2008, Bd. 2, N 8 zu Art. 190 BV). Es kann sich deshalb rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen; wird eine solche festgestellt, muss das Gesetz aber dennoch angewandt werden (BGE 136 II 130 E. 3.5.2).

b) Die Beschwerdeführer erblicken die gerügten Verfassungsverletzungen darin, dass die Invaliditätsleistungen der zweiten Säule integral der Besteuerung unterliegen, obwohl die Nachzahlungen lediglich in einem Teilumfang von Fr. 15'600.20 direkt und damit liquiditätswirksam an sie erfolgten.

aa) Die einkommenssteuerliche Erfassung der Zahlungen ergibt sich aufgrund der zwingenden - bereits dargestellten - Vorgaben des Bundesrechts (DBG, StHG). Demnach sind Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, worunter auch Invalidenrenten aus der ersten (IVG) und der zweiten Säule (BVG) fallen, grundsätzlich vollumfänglich steuerbar (Art. 22 Abs. 1 DBG; 7 Abs. 1 StHG). Bezüglich der Einkünfte aus der ersten Säule hat der Gesetzgeber einzig in Art. 7 Abs. 4 lit. k StHG eine Ausnahme vorgesehen für die Einkünfte aufgrund der Bundesgesetzgebung über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung. Der in Art. 7 Abs. 4 StHG enthaltene Katalog der steuerfreien Einkünfte ist abschliessend, wie sich bereits aus dem Wortlaut ergibt, wonach nur die dort aufgeführten Einkünfte steuerfrei sind. Harmonisierungsrechtlich wäre es den kantonalen Gesetzgebern daher untersagt, weitere Einkünfte als nicht steuerbar zu erklären (vgl. Reich, a.a.O., N 76 f. zu Art. 7 StHG, mit Hinweisen). Da sich diese Bestimmungen aus einem Bundesgesetz ergeben, hat sie das Verwaltungsgericht anzuwenden.

Abgesehen davon ist unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung richtig (vgl. BG-Urteil 2C_245/2010 vom 25.1.2011, E. 2.5.1), dass die Versicherungsleistungen nicht von der Besteuerung ausgenommen sind. Nach der Reinvermögenszugangstheorie systemwidrig ist hingegen, dass Einkünfte aufgrund der Bundesgesetzgebung über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung gemäss Art. 24 lit. h DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. k StHG von der Einkommenssteuer befreit sind. Systemkonform wäre der Einbezug von Unterstützungsleistungen in die Bemessungsgrundlage, wobei dann der Bedürftigkeit des Einkommensempfängers hernach auf der tariflichen Ebene etwa durch eine angemessene Freistellung des Existenzminimums Rechnung zu tragen wäre (vgl. Reich, Steuerrecht, Zürich 2009, S. 309, N 236; ders.,

in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 96 zu Art. 7 StHG). Diese gesetzliche Systemwidrigkeit macht indes die systemkonforme und gesetzesgemässe Besteuerung keinesfalls willkürlich.

bb) Die Auszahlung an die IV-Stelle [REDACTED] stellt einkommenssteuerlich eine Aufwendung für Schuldentilgung dar. Solche Aufwendungen sind bei der Ermittlung des Reineinkommens nicht abzugsfähig (Art. 34 lit. c DBG; § 41 lit. c StG) und halten sich - was das kantonale Recht betrifft - an die vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebene Regelung. Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall die bundes- und harmonisierungsrechtlich zwingende Vorgabe, dass der Steuerberechnung der Gesamtbetrag der Leistungen der Sozialversicherungen zugrunde gelegt werden muss, weshalb sie das Gericht anzuwenden hat.

Eine Verfassungswidrigkeit ist aber auch nicht darin zu erblicken, dass die Nichtberücksichtigung der Tilgung von Schulden bei der Bestimmung des steuerbaren Einkommens nicht berücksichtigt wird. Die Schuldentilgung führt nicht zu einem Reinvermögensabgang, sondern lediglich zu einer Vermögensumschichtung, indem in der Höhe des Mittelabflusses Verpflichtungen getilgt werden (vgl. Reich, a.a.O., N 16 zu Art. 34 DBG; Noël, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct, Commentaire Romand, N 11 zu Art. 34 LIFD). Hat die Tilgung von Schulden zur Konsequenz, dass dem Steuerpflichtigen nicht mehr genügend (flüssige) Mittel zur Existenzsicherung und Bezahlung der geschuldeten Steuern zur Verfügung stehen, so bedeutet dies daher nicht, dass die Besteuerung ursächlich ist für einen allfälligen Eingriff in das Existenzminimum. Vielmehr ist ein allfälliger solcher Eingriff Folge der Mittelverwendung (vgl. BG-Urteil 2C_245/2010 vom 25.1.2011, E. 2.5.2, auch zum Folgenden). Eine allfällige Korrektur hat rechtsprechungsgemäss nicht dadurch zu erfolgen, dass von der Besteuerung abgesehen wird, würde doch andernfalls der Fiskus zugunsten jedes anderen Gläubigers von vornherein zurücktreten müssen. Fehlen zufolge Schuldentilgung die notwendigen (flüssigen) Mittel zur Existenzsicherung, so ist dem daher nicht durch deren Berücksichtigung bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens Rechnung zu tragen, sondern etwa mittels Gewährung eines Steuererlasses oder im Rahmen der betriebsrechtlichen Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs.

c) Die angefochtene Veranlagung ist demnach mit den angerufenen Grundrechten vereinbar.

C. Kosten- und Entschädigungsfolgen

11.- a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und derjenigen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern.

b/aa) Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG und § 198 Abs. 1 lit. c VRG hat die unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens betreffend die direkte Bundessteuer bzw. die Staats- und Gemeindesteuern zu tragen. Dem Staat Luzern, handelnd durch die Vorinstanz, kommt im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht Parteistellung zu (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 2 zu Vorbemerkungen zu Art. 140-146 DBG). Wenn eine kostenpflichtige Partei nur teilweise unterliegt, erfolgt eine angemessene Herabsetzung (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 200 Abs. 2 VRG). Gemäss § 199 Abs. 1 VRG belasten die kantonalen Instanzen den Kanton und seine Behörden mit keinen amtlichen Kosten. Die Höhe der Kosten des Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer vor Verwaltungsgericht wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Gestützt auf die Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und die seiner Aufsicht unterstellten Instanzen (VGKV; SRL Nr. 46) beträgt die Spruchgebühr Fr. 100.-- bis Fr. 20'000.--. Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichts, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Streitsache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 1 und 2 VGKV).

bb) Aufgrund des Verfahrensausganges wären die Kosten beider Beschwerdeverfahren den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Allerdings ist zu beachten, dass die festgestellten Verletzungen des rechtlichen Gehörs (vorne E. 6 und 7) an sich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides und Rückweisung zur Neubeurteilung nach Gewährung des rechtlichen Gehörs hätten führen können. Die Beschwerdeführer dürfen daher im Kostenpunkt nicht schlechter gestellt werden, als wenn die Beschwerde aus formellen Gründen teilweise gutgeheissen worden wäre. Angesichts des unentschiedenen Verfahrensausganges wäre ihnen daher ein Teil der amtlichen Kosten aufzuerlegen. Allerdings ist von einer Kostenaufgabe abzusehen, weil den Beschwerdeführern die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde (amtl. Bel. 14), wovon Vormerk zu nehmen ist.

Dem Staat Luzern wären nach Massgabe des Bundesrechts und aufgrund seiner Parteistellung ebenfalls anteilige Verfahrenskosten zu überbinden; das entfällt indes zufolge der kantonalrechtlichen Kostenausnahme vor dem kantonalen Gericht (§ 199 Abs. 1 VRG).

c/aa) Was die allfällige Ausrichtung einer Parteientschädigung im Recht der direkten Bundessteuer anbelangt, kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Rechtsprechungsgemäss besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 64 Abs. 1 VwVG ein Rechtsanspruch auf Parteientschädigung. Gemäss § 193 Abs. 3 VRG ist die Parteientschädigung eine Vergütung für die Kosten der berufsmässi-

gen Parteivertretung und das notwendige Erscheinen der Parteien vor Behörden und Sachverständigen. Im Rahmen der kantonalen Staats- und Gemeindesteuern ist der obsiegenden Partei zu Lasten des Gemeinwesens, dem die Vorinstanz angehört, nur dann eine angemessene Vergütung für ihre Vertretungskosten zuzusprechen, wenn der Vorinstanz grobe Verfahrensfehler oder offenbare Rechtsverletzungen zur Last fallen (§ 201 Abs. 2 VRG). Das obsiegende Gemeinwesen hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 144 DBG mit vergleichendem Verweis auf Art. 68 Abs. 3 BGG sowie Art. 8 Abs. 5 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

bb) Da die Beschwerdeführer auch im Entschädigungspunkt nicht schlechter gestellt werden dürfen wie wenn die Beschwerde aus formellen Gründen teilweise gutgeheissen worden wäre, ist ihnen für das Bundessteuerbeschwerdeverfahren eine dem unentschiedenen hypothetischen Ausgang entsprechend reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen.

Was die Staats- und Gemeindesteuern betrifft, sind die der Vorinstanz zur Last gelegten Verletzungen des rechtlichen Gehörs als grobe Verfahrensmängel im Sinn von § 201 Abs. 2 VRG zu bezeichnen. Der Staat hat den Beschwerdeführern daher auch für deren Aufwendungen im Staats- und Gemeindesteuerbeschwerdeverfahren eine - ebenso wie im Bundessteuerbeschwerdeverfahren reduzierte und lediglich angemessene - Parteientschädigung zu bezahlen.

cc) Soweit die Vertretungskosten zufolge der bloss teilweisen Entschädigung ungedeckt bleiben, sind sie nach den Regeln der unentgeltlichen Rechtspflege abzugelten (vgl. dazu die Praxisübersicht der Justizkommission des Obergerichts mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, 3. Aufl., August 2006). Als Grundsatz gilt, dass nur der objektiv erforderliche Vertretungsaufwand zu entschädigen ist (Praxisübersicht, a.a.O., Ziff. 5.6).

dd) Rechtsanwalt [REDACTED] macht einen Zeitaufwand von 32 Stunden und fünf Minuten geltend. Wird berücksichtigt, dass der Vertreter der Beschwerdeführer in materieller - aber auch teilweise in formeller - Hinsicht auf die bereits in seiner Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 12. Februar 2008 (Verfahren A 08 27 / A 08 28) geltend gemachten Beschwerdegründe abstellen konnte, die er mit der vorliegenden Beschwerde im Wesentlichen wiederholte, erscheint der geltend gemachte Aufwand als überhöht. Hinzu kommt, dass Rechtsanwalt [REDACTED] für den Aufwand, seine Beschwerdegründe vorzutragen, bereits mit Urteil vom 7. September 2009 entschädigt wurde (Verfahren A 09 102 / A 09 103). Wird die Kostennote vom 14. Oktober 2008 für die Ermittlung des im vorliegenden Verfahren objektiv noch erforderlichen Vertretungsaufwandes im Hinblick auf eine angemessene Entschädigung konsultiert und namentlich die Position "Ausarbeitung der Beschwerde" vom 11. und 12. Februar 2008 mit insgesamt zehn

Stunden beachtet, erscheint es gerechtfertigt, den vorliegend geltend gemachten Aufwand um zehn Stunden und fünf Minuten zu kürzen. Demnach sind Rechtsanwalt [REDACTED] für das vorliegende Verfahren lediglich noch 22 Stunden zu entschädigen.

Soweit die von Rechtsanwalt [REDACTED] geltend gemachte Forderung den gerichtlich als angemessen zugestandenen Aufwand übersteigt, mag es sich zwar um Bemühungen im Interesse der Beschwerdeführer handeln, doch sind sie mit der Bedeutung der Streitsache nicht zu rechtfertigen.



Das Verwaltungsgericht geht im Regelfall von einem Stundenansatz von Fr. 230.-- aus, wovon im vorliegenden Fall nicht abzuweichen ist. Bei einer teilweisen Gutheissung wäre - wie bei der hypothetischen Kostenverlegung - ein hälftiger Anteil des anrechenbaren Aufwands von 22 Stunden als Parteientschädigung abgegolten worden. Als angemessene Entschädigung für die Vertretung vor Verwaltungsgericht sind den Beschwerdeführern demnach elf Stunden ($11 \text{ h} \times \text{Fr. } 230.-- \times 107.6 \% = \text{Fr. } 2'722.30$) sowie die Hälfte der Auslagen abzugelten ($\text{Fr. } 95.20 : 2 = \text{Fr. } 47.60$). Inklusive hälftigem Auslagenanteil sind die Beschwerdeführer mit Fr. 2'769.90 zu entschädigen.

Der verbleibende, nicht abgeglichene Zeitaufwand des Rechtsvertreters ist zufolge unentgeltlicher Verbeiständung gemäss § 11 VGKV mit 85 % des Honorars zu vergüten. Unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer von 7.6 % auf neun Stunden und 30 Minuten (d.h. für 2010; vgl. amtl. Bel. 25) resultiert ein Honorar von Fr. 2'291.65 ($[\text{Fr. } 230.-- \times 9.5 \text{ h} \times 85 \% \times 107.6 \%] + [\text{Fr. } 230.-- \times 1.5 \text{ h} \times 85 \%]$). Dieser Betrag zuzüglich Auslagen von Fr. 47.60, d.h. insgesamt Fr. 2'339.25, ist Rechtsanwalt [REDACTED] durch die Kantonale Gerichtskasse auszubezahlen.

Rechtsspruch

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2006 wird abgewiesen.
2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2006 wird abgewiesen.
3. Von der Bewilligung der unentgeltliche Rechtspflege wird Vormerk genommen. Es werden keine amtlichen Kosten erhoben. Als unentgeltlicher Rechtsbeistand wird Rechtsanwalt [REDACTED] bestellt.
4. Der Kanton Luzern hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 2'769.90 (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) zu bezahlen.
5. Die Kantonale Gerichtskasse hat Rechtsanwalt [REDACTED] als unentgeltlichen Rechtsbeistand eine Entschädigung von Fr. 2'339.25 (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten.
6. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweiskunden sind beizulegen.
7. Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerkommission Unselbständigwerbende, Kreis [REDACTED] der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Rechtsdienst, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, der Kantonalen Gerichtskasse (im Dispositiv) und dem Finanzdepartement des Kantons Luzern (im Dispositiv, zur Bezahlung der Parteientschädigung) zugestellt.

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS LUZERN
Abgaberechtliche Abteilung
Der Präsident


Der Gerichtsschreiber


Versand:

- 8. MAI 2012

Sachverhalt:

A.

Der 1977 geborene, ledige [REDACTED] ist seit Oktober 1999 in [REDACTED] als Wochenaufenthalter angemeldet, wo er seit 1. November 2003 Mieter einer 2-Zimmer-Wohnung ist. Seit 1. April 2009 arbeitet er als wissenschaftlicher Mitarbeiter [REDACTED] in einem Angestelltenverhältnis von 100 %. Nach Abklärungen seiner Wohn- und Aufenthaltsverhältnisse erklärte das [REDACTED] Steueramt [REDACTED] mit Feststellungsverfügung vom 8. Februar 2010 [REDACTED] ab dem Steuerjahr 2009 in [REDACTED] als unbeschränkt steuerpflichtig.

B.

[REDACTED] erhob dagegen Einsprache, wobei er im Wesentlichen geltend machte, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in der Gemeinde [REDACTED]/VS, wo er aufgewachsen, Mitglied zahlreicher Vereine sei und seine Freizeit verbringe. Ebenso unterstütze er seine Eltern im Unterhalt ihrer Ferienwohnungen.

Mit Entscheid vom 10. März 2010 wies die zuständige Steuerkommission für Unselbständigerwerbende des Kantons Luzern die Einsprache ab.

C.

Mit Urteil vom 14. Januar 2011 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, die von [REDACTED] gegen den Einspracheentscheid eingereichte Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat.

D.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2011 erhebt [REDACTED] beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den Anträgen, die vorinstanzliche Feststellungsverfügung bzw. das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und festzustellen, dass sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers in [REDACTED] (heute Gemeinde [REDACTED] Kanton Wallis) befinde und eine Besteuerung durch den Kanton Luzern gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstosse. Eventualiter, d.h. für den Fall der Feststellung eines Steuerdomizils im Kanton Luzern, seien die bereits rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons Wallis für die fragliche Periode aufzuheben.

E.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis beantragt Gutheissung der Beschwerde.

F.

Mit Verfügung vom 18. März 2011 entsprach das präsidierende Mitglied der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung dem Gesuch des Beschwerdeführers um aufschiebende Wirkung, mit welchem dieser beantragt hatte, dass der Kanton Luzern bis zum rechtskräftigen Abschluss des Beschwerdeverfahrens auf eine Besteuerung (ab Steuerperiode 2009) vorderhand zu verzichten habe.

Erwägungen:

1.

1.1 Gegen den kantonal letztinstanzlichen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern betreffend die Feststellung der Steuerpflicht ab dem Steuerjahr 2009 ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG; BGE 134 I 303 E. 1.1 S. 304 f.; 133 I 300 E. 1.1 S. 302). Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2 Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte kann eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mit angefochten werden (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl diese in der Regel kein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG bildet (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307, 308 E. 2.4 S. 313). Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde gegen ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern. Der Beschwerdeführer stellt jedoch den Eventualantrag, es seien, für den Fall der Feststellung eines Steuerdomizils im Kanton Luzern, die bereits rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons Wallis aufzuheben. Damit gelten letztere als mitangefochten und richtet sich die vorliegende Beschwerde materiell auch gegen den Kanton Wallis, welcher aus diesem Grunde auch zur Vernehmlassung eingeladen wurde.

1.3 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG); von deren Sachverhaltsfeststellungen kann nur abgewichen werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Angesichts der Besonderheiten des Beschwerdeverfahrens in Doppelbesteuerungssachen ist das Bundesgericht selbst bei Vorliegen des Entscheids einer letztinstanzlichen kantonalen richterlichen Behörde nicht in jedem Fall davon entbunden, den Sachverhalt frei zu überprüfen, z.B. wenn der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, wozu sich der Beschwerdeführer unter Umständen äussern können muss. Aber das neue Recht schreibt selbst bei Steuerkompetenzkonflikten gemäss Art. 127 Abs. 3 BV vor, dass der kantonale Instanzenzug zumindest in einem Kanton durchlaufen werden muss. Insoweit muss der Beschwerdeführer seine Behauptungen sowie Beweismittel bereits im kantonalen Verfahren vorbringen und sind die dort getroffenen Feststellungen für das Bundesgericht im Rahmen von Art. 105 BGG verbindlich. Demgemäss kann sich der Beschwerdeführer nicht damit begnügen, die Feststellungen der Vorinstanz einfach zu bestreiten; vielmehr muss er den Nachweis erbringen, dass deren Sachverhaltsermittlung qualifiziert mangelhaft ist (vgl. zum Ganzen BGE 133 I 300 E. 2.3 S. 306; 131 I 145 E. 2.4 S. 149; Urteile 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.3 und 2C_230/2008 vom 27. August 2008 E. 1.3).

1.4 Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

1.5 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren ist das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 14. Januar 2011. Soweit vorliegend auch unterinstanzliche Verfügungen angefochten werden, ist daher – abgesehen von der zulässigen Mitanechtung der Veranlagung des Kantons Wallis (oben E. 1.2) – auf die Beschwerde nicht einzutreten.

2.

2.1 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; vgl. BGE 137 I 145 E. 2.2 S. 147 f. mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2009 aufgrund des angefochtenen Urteils vom Kanton Luzern beansprucht, obschon der Beschwerdeführer für die nämliche Steuerperiode bereits im Kanton Wallis rechtskräftig veranlagt worden ist. Damit liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.

2.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] und Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. BGE 125 I 54 E. 2 S. 56; 123 I 289 E. 2a S. 293; ASA 63 S. 836 E. 2a). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (statt vieler: BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitz-

zes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen).

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 und 4.3 S. 36 f. mit Hinweisen).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57 mit Hinweisen). Die bundesgerichtliche Praxis geht dabei davon aus, dass die Beziehungen des Steuerpflichtigen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn der Steuerpflichtige das 30. Altersjahr überschritten hat, oder aber sich seit mehr

als fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhält (vgl. Urteil 2P.25/1993 vom 20. Januar 1994 E. 3c, in: ASA 63 S. 836, 842).

2.3 In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend: Der Umstand, dass ein unverheirateter Steuerpflichtiger vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet nach der Rechtsprechung eine natürliche Vermutung, dass er dort seinen Lebensmittelpunkt und – als rechtliche Folge davon – sein Hauptsteuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig, mindestens ein Mal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (Urteile 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.3; 2C_748/2008 vom 19. März 2008 E. 3.2 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 125 I 54 E. 3a S. 58). Die steuerpflichtige Person ist allerdings verpflichtet, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die für einen Nachweis nötigen Informationen und Aufschlüsse zu erteilen (Art. 42 StHG, Art. 126 DBG).

3.

3.1 Aus diesen Grundsätzen ergibt sich vorliegend zunächst eine natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers in der fraglichen Steuerperiode 2009 in [REDACTED] befand: Der damals 32-jährige Beschwerdeführer ist seit 1999 in [REDACTED] gemeldet, wo er zunächst in einem Studentenheim wohnte und auf den 1. November 2003 eine 2-Zimmer-Wohnung bezog, welche er zu einem Mietzins von Fr. 945.-- gemietet und selbst möbliert hat. Nach Abschluss seines Studiums in [REDACTED] begann der Beschwerdeführer seine Mitarbeit [REDACTED] zunächst, ab 1. Oktober 2006, bei einem Beschäftigungsgrad von 50 %, später, ab 1. April 2009 und befristet bis zum 31. Dezember 2013, im Rahmen eines Vollzeitpensums. Bei dieser Sachlage muss der Beschwerdeführer nachweisen, dass er regelmässig nach [REDACTED] zurückkehrt, sowie dass er dort familiär eng verbunden ist und persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt, welche den Schluss zulassen, er habe dort seinen Lebensmittelpunkt.

3.2 Das Verwaltungsgericht kommt im angefochtenen Entscheid zum Ergebnis, dass die vom Beschwerdeführer vorgebrachten persönlichen Verhältnisse die natürliche Vermutung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in [REDACTED] nicht umzustossen vermöchten. Die Vorbringen stellten zwar Indizien für eine enge Beziehung zum Familienort dar, genügten aber nicht, um die Beziehungen zur Gemeinde [REDACTED] gewichtiger als jene zum Wochenaufenthaltort [REDACTED] erscheinen zu lassen. Nach den vorinstanzlichen Feststellungen gebietet es zunächst an der Voraussetzung der wöchentlichen Rückkehr an den Ort, wo die Familie lebt. Der Beschwerdeführer habe nach eigenen Angaben nur "nahezu sämtlichen Wochenenden" in [REDACTED] verbracht; aus einem mehrwöchigen Ferienaufenthalt könne demgegenüber noch keine Bestätigung für eine regelmässige Rückkehr abgeleitet werden. Im Weiteren wird anerkannt, dass der Beschwerdeführer viel Zeit in seine Mitarbeit im Theaterverein [REDACTED] investiere. Der damit verbundene Aufwand beschränke sich aber auf eine zeitliche begrenzte Theatersaison (35-36 Aufführungen pro Wintersaison); zudem hätte er die Informatik-Dienstleistungen für den Verein nach eigenem Bekunden abends und an Wochenenden von seiner Wohnung in [REDACTED] aus erbringen können. Damit sei dargetan, dass sich der Beschwerdeführer nicht allein aus beruflichen Gründen weit häufiger in seiner 2-Zimmer-Wohnung in [REDACTED] aufgehalten habe als in seinem Elternhaus, auch wenn diese Wohnung einen vergleichsweise bescheidenen Komfort biete. Auch seine übrigen Vereinsmitgliedschaften und Aktivitäten im [REDACTED] (Mitgliedschaft im Samariterverein [REDACTED] und im Skiclub [REDACTED] Einsatz als Helfer beim alljährlichen Internationalen [REDACTED]lauf) seien mit keinem besonderen Aufwand verbunden und vermöchten eine besondere Beziehung zur Walliser Gemeinde nicht zu belegen. Dass der Beschwerdeführer besondere Verantwortung gegenüber seiner Familie tragen würde, welche seine regelmässige Anwesenheit erforderlich mache und auf eine besondere Nähe schliessen lasse, ergebe sich nicht schon daraus, dass er die technische Betreuung von drei Ferienwohnungen in einem Chalet seiner Eltern wahrnehme, zumal nicht erstellt sei, dass diesbezüglich häufig gewichtige Unterhaltsarbeiten anfallen würden. Auch ergebe sich nichts anderes aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer seine Bank- und Krankenkassenobligationen in [REDACTED] erledige, allfällige Arztbesuche dort wahrnehme und die Korrespondenz per Post in der Regel dorthin zugestellt erhalte. Es erscheine wenig glaubhaft, dass er nach so langer Zeit in [REDACTED] und [REDACTED] nicht auch gewisse gesellschaftliche Beziehungen geknüpft haben wolle; schon durch seine Funktion als wissenschaftlicher Mitarbeiter an [REDACTED]

█ komme er mit lokal verankerten Menschen in Kontakt. Die durch eine Bewerbung auf eine Stelle im Kanton Wallis bekundete Absicht, sich in absehbarer Zeit eine neue Stelle an einem anderen Ort zu suchen, sei für die hier relevante Steuerperiode nicht (mehr) von Bedeutung und schliesse eine Wohnsitzbegründung in █ nicht aus. Sein Alter und die Dauer seines bisherigen Aufenthalts in █ liessen nicht auf eine blosser Zwischenlösung schliessen, zumal der Beschwerdeführer hier über eine bis Ende 2013 zugesicherte Anstellung verfüge.

3.3 Soweit der Beschwerdeführer vorweg eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. des verfassungsrechtlichen Fairnessgebots geltend macht, sind diese Einwände nicht stichhaltig: Allein der Umstand, dass die zuständige Luzerner Steuerkommission in ihrer Vernehmlassung an die Vorinstanz vom 25. Juni 2010 festhält, sie habe die Dauer des Aufenthalts und das Alter des Beschwerdeführers im Einspracheentscheid als ausschlaggebend für die Frage des Steuerdomizils erachtet und sei auf die einzelnen Punkte nicht eingegangen, sondern habe pauschal festgestellt, dass die geltend gemachten Beziehungen zur Familie und den Vereinen daran nichts zu ändern vermöchten, lässt noch nicht auf eine Verletzung der genannten Verfahrensgarantien schliessen. Zum einen verlangt die sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitete Begründungspflicht nicht, dass sich die rechtsanwendende Behörde mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand im Einzelnen auseinandersetzt, sondern sie kann sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 130 II 530 E. 4.3 S. 540; 136 I 229 E. 5.2 S. 236, je mit Hinweisen). Zum anderen konnte eine allfällige diesbezügliche Gehörsverletzung im Verfahren vor Verwaltungsgericht, welches als letzte kantonale Gerichtsinstanz den Sachverhalt frei zu prüfen und insofern auch neue Tatsachen und Beweismittel zu berücksichtigen hat (Art. 110 BGG; BGE 135 II 369 E. 3.3 S. 374), geheilt werden (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3 S. 197 f. mit Hinweisen). Dass der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts selber auf die einzelnen tatsächlichen Einwände des Beschwerdeführers, mit welchen er den (fortbestehenden) Lebensmittelpunkt im █ darzutun versucht, nicht eingegangen wäre, wird nicht geltend gemacht. Nicht stichhaltig ist auch das Vorbringen, die Vorinstanz hätte es in verfassungswidriger Weise unterlassen, die Eltern des Beschwerdeführers als Zeugen bzw. ihn selber als Partei zu befragen. Während er selber sich im Rahmen seiner schriftlichen Eingaben zu allen ihm wichtig erscheinenden Punkten umfassend äussern konnte und eine Parteibefragung insofern unterbleiben durfte

(zum fehlenden Anspruch auf mündliche Anhörung gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV: BGE 130 II 425 E. 2.1 S. 428 f.), hat er eine entsprechende schriftliche Stellungnahme ("Bestätigung") seiner Eltern vor Verwaltungsgericht eingereicht, worin diese zur Wohnsituation, seinem Engagement im elterlichen Haus/Chalet und seinen familiären und ausserfamiliären Aktivitäten im [REDACTED] ausgiebig Stellung genommen haben. Eine Befragung der Eltern durch die Vorinstanz, welche auf dieses Dokument abgestellt hat, durfte daher in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148) unterbleiben, zumal ein zusätzlicher Erkenntnisgewinn zu den schriftlichen fixierten und vom Gericht inhaltlich nicht in Zweifel gezogenen Aussagen der Eltern nicht zu erwarten war.

3.4 Der Beschwerdeführer vermag trotz langjährigem Wochenaufenthalt in [REDACTED] recht enge Beziehungen zur Gemeinde [REDACTED] aufzuzeigen: Er verbringt regelmässig seine Wochenenden im Elternhaus, wobei – entgegen der Meinung der Vorinstanz – die Voraussetzung der allwöchentlichen Rückkehr nicht allein deswegen verneint werden darf, weil er in der fraglichen Zeit nicht restlos jedes Wochenende ins Wallis zurückgekehrt ist, sondern bei Krankheit oder wegen Zusatzarbeit an [REDACTED] ausnahmsweise in [REDACTED] geblieben ist. Auch spricht der Umstand, dass der Beschwerdeführer seine Ferien im [REDACTED] verbracht hat durchaus für eine gewisse Verbundenheit mit seinem Herkunftsort. Hingegen lässt sich aus der Wohnsituation des Beschwerdeführers nichts ableiten, was für eine vorrangige Beziehung zum Herkunftsort sprechen würde: Zwar verfügt der Beschwerdeführer am Wochenaufenthaltort in [REDACTED] lediglich über eine 2-Zimmer-Wohnung zu einem Mietzins von Fr. 945.-- und es mag zutreffen, dass er sich bei seinem Einkommensniveau eine eindeutig grössere Wohnung von gehobenerem Standard leisten könnte, doch kann ebenso wenig ausser Acht bleiben, dass er am Familienort in [REDACTED] selber keine (Miet- oder Eigentums-)Wohnung besitzt, sondern lediglich über ein eigenes Zimmer im Dreifamilienhaus seiner Eltern verfügt (nebst den ihm zur Benützung offen stehenden übrigen Räumlichkeiten und einer von ihm bereits vor Jahren eingerichteten Elektronikwerkstatt). Der Beschwerdeführer ist im [REDACTED] Mitglied zahlreicher Vereine. Mit der Vorinstanz ist dabei davon auszugehen, dass die Passivmitgliedschaften (so im Samariterverein [REDACTED] und im Skiclub [REDACTED]) nicht mit einem besonderen Aufwand verbunden sind und daher auch kein gewichtiges Indiz für die Verbundenheit zum Familienort darstellen. Gleiches gilt für seinen alljährlichen Einsatz als Helfer beim Internationalen [REDACTED]lauf, welcher auf das jeweilige Austragungswochenende beschränkt bleibt.

Zeit- und arbeitsintensiver gestaltet sich demgegenüber sein freiwilliges Engagement im Theaterverein [REDACTED], bei welchem der Beschwerdeführer als langjähriges Aktiv- und Vorstandsmitglied zuständig ist für die Bereiche Technik/Hardware/Software sowie für die gesamte Beleuchtungsorganisation. Nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Vorinstanz konnte der Beschwerdeführer jedoch gerade die aufwendigen Arbeiten im IT-Bereich für diesen Verein von [REDACTED] aus wahrnehmen. Insofern mag zwar zutreffen, dass – wie der Beschwerdeführer behauptet – die Tätigkeit im Theaterverein insgesamt einem Teilzeitpensum gleichkommt, doch ist seine Anwesenheit vor Ort nur während der Vorbereitungszeit und den Theateraufführungen während der Wintersaison notwendig. Immerhin ist aber insgesamt nicht zu übersehen, dass der Beschwerdeführer in verschiedenen örtlichen Vereinen engagiert ist und zudem über ein grosses familiäres und ausserfamiliäres Beziehungsnetz im [REDACTED] verfügt, welches er regelmässig pflegt. Dass die "technische Betreuung" von drei elterlichen Ferienwohnungen eine regelmässige Anwesenheit erforderlich macht, würde voraussetzen, dass fortgesetzt umfangreiche Unterhaltsarbeiten anfallen würden, was vom Beschwerdeführer jedoch nicht dargetan wird. Aus den Vorakten ergibt sich diesbezüglich, dass sich der Beschwerdeführer (unter anderem auch bei Verwandten) um die elektrischen Installationen und die Technik in den Liegenschaften kümmert (so u.a. durch Einbau und Unterhalt von Telefonanlagen und Satellitenempfängern sowie WLAN/Internet), was im Allgemeinen keine fortwährende Anwesenheit vor Ort voraussetzt. Der Beschwerdeführer weist im Weiteren darauf hin, den Hausarzt, Zahnarzt und Augenarzt im Oberwallis zu haben. Auch diesem Argument kommt im Hinblick auf den Lebensmittelpunkt grundsätzlich vor allem dann Bedeutung zu, wenn die Frequenz der Arztbesuche eine gewisse Dimension aufweist, was der Beschwerdeführer indessen nicht dartut. Ebenso ist der Umstand, dass der Familienwohnsitz als Korrespondenzadresse dient, wenig aussagekräftig, da – nicht zuletzt für viele amtliche Zusendungen – regelmässig die Adresse in jener Gemeinde Verwendung findet, in welcher der Betreffende seine Schriften hinterlegt hat. Zu Recht weist schliesslich die Vorinstanz darauf hin, dass die durch Stellenbewerbungen dokumentierten Bemühungen des Beschwerdeführers, eine Arbeitsstelle im Oberwallis zu finden, nichts am derzeitigen Lebensmittelpunkt zu ändern vermögen, welcher nach den aktuell gegebenen Umständen zu bestimmen ist.

Der Beschwerdeführer vermag nach dem Gesagten zwar durchaus eine gewisse Verbundenheit in familiärer und gesellschaftlicher Hin-

sicht zu seinem Herkunftsort [REDACTED] darzutun, jedoch können darin insgesamt keine Beziehungen erblickt werden, die erheblich weitergehen und enger sind als die üblichen Kontakte zum regelmässig besuchten Wochenendort. Diese erscheinen nicht dermassen aussergewöhnlich, dass sie die natürliche Vermutung umzustossen vermöchten, wonach sich der Lebensmittelpunkt eines unselbständig erwerbstätigen, unverheirateten und über 30-jährigen Steuerpflichtigen am Arbeitsort befindet, an welchem sich dieser seit vielen Jahren ununterbrochen aufhält.

4.

4.1 Die Beschwerde erweist sich mithin gegenüber dem Kanton Luzern als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Soweit sie sich gegen den Kanton Wallis richtet, ist sie demzufolge gutzuheissen; der Kanton Wallis ist anzuweisen, die Steuerveranlagung für das Steuerjahr 2009 aufzuheben.

4.2 Bei diesem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer, der mit seinem Hauptantrag nicht durchgedrungen ist, auferlegt (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Kanton Luzern wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Kanton Wallis wird gutgeheissen. Der Kanton Wallis wird angewiesen, die Steuerveranlagung für das Steuerjahr 2009 aufzuheben.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, dem Verwaltunggericht des Kantons Luzern und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. November 2011

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

Der Präsident:



Zünd



Der Gerichtsschreiber:



Moser

Abgaberechtliche Abteilung

Präsident Müller, Verwaltungsrichterin Baer, Verwaltungsrichter Arnold und Gsponer,
Ersatzrichterin Bühlmann; Gerichtsschreiber von Glutz

Urteil vom 25. Juli 2012

in Sachen

1. [REDACTED]
2. [REDACTED] beide zur Zeit im Ausland, Zustelladresse in der Schweiz:
[REDACTED] Beschwerdeführer,

gegen

1. Staat Luzern,
2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch die Dienststelle Steuern
des Kantons Luzern (Steuerkommission für Unselbständigerwerbende, Kreis [REDACTED]
Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern
sowie direkte Bundessteuer 2010

A 11 164
A 11 165/hem

Sachverhalt

A.- 1. [REDACTED] zog am 31. März 2010 aus der Schweiz in die Vereinigten Staaten von Amerika (USA); seine Ehefrau, [REDACTED] folgte ihm per 31. Mai 2010. Am 30. September 2010 veranlagte das Steueramt [REDACTED] die Eheleute [REDACTED] für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- (satzbestimmend Fr. 85'300.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- sowie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- (satzbestimmend Fr. 76'200.--) für die direkte Bundessteuer. Diese Veranlagung blieb seitens der Eheleute [REDACTED] unangefochten.

2. Mit Verfügung vom 3. Dezember 2010 berichtigte das Steueramt [REDACTED] die Veranlagung, indem es das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 20'200.-- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 16'400.-- (direkte Bundessteuer) festsetzte. Zur Begründung wurden die Eheleute [REDACTED] vorgängig mit Schreiben vom 1. Dezember 2010 darauf hingewiesen, dass die Veranlagung vom 30. September 2010 insofern fehlerhaft sei, als das bis zum Wegzug aus der Schweiz per 31. Mai 2010 erzielte Einkommen nicht zugunsten des Kantons Luzern ausgeschieden worden sei.

Dagegen erhoben die Eheleute [REDACTED] Einsprache. Am 20. Juni 2011 hob das Steueramt [REDACTED] die rektifizierte Steuerveranlagung vom 3. Dezember 2010 wieder auf. Mit Entscheid vom 12. Juli 2011 erklärte die Steuerkommission Unselbständigerwerbende, Kreis [REDACTED] die Einsprache infolge Gegenstandslosigkeit für erledigt.

B.- Am 2. März 2011 wurde gegen die Veranlagungsverfügung vom 30. September 2010 eine Einsprache nach § 161 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) eingereicht und die Veranlagung im Sinn des Rektifikates vom 3. Dezember 2010 beantragt.

Mit Entscheid vom 16. September 2011 hiess die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, Kreis [REDACTED] die Einsprache gut. Sie veranlagte die Eheleute [REDACTED] hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'200.-- (satzbestimmend Fr. 85'300.--) und in Bezug auf die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 16'400.-- (satzbestimmend: Fr. 76'200.--). Das steuerbare Vermögen wurde unverändert bei Fr. 0.-- belassen.

C.- Dagegen erhoben die Eheleute [REDACTED] Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben.

In ihrer Vernehmlassung schlossen die Steuerkommission und der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Erwägungen

I. Prozessuales

1.- a) Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 16. September 2011. Mit diesem wurde das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer hinsichtlich des Jahres 2010 zu ihrem Nachteil von Fr. 0.-- auf Fr. 16'400.-- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 20'200.-- (Staats- und Gemeindesteuern) erhöht.

Nicht Gegenstand dieses Verfahrens bildet demgegenüber die rektifizierte Veranlagung des Steueramtes [REDACTED] vom 3. Dezember 2010. Diese wurde am 20. Juni 2011 gemäss § 138 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) aufgehoben.

b) Die Streitsache betrifft gewichtige Fragen im Zusammenhang mit dem Einspracherecht der Dienststelle Steuern und der involvierten Einwohnergemeinde gemäss § 161 Abs. 2 StG. Deshalb wird die Streitsache in Fünferbesetzung entschieden (vgl. § 8 Abs. 2 der Geschäftsordnung für das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern [SRL Nr. 43]).

II. Direkte Bundessteuer

2.- a) Zur Sicherstellung der einheitlichen Anwendung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) sind die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Art. 104 Abs. 1 DBG) und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 102 Abs. 2 und Art. 103 DBG) legitimiert, Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide mit Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission - hier das Verwaltungsgericht - anzufechten. Die Legitimation der Fiskalbehörden hat zum Ziel, die Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer richtig und einheitlich zu vollziehen.

b) Die Beschwerdefrist der Aufsichtsbehörden ist grundsätzlich gleich lang wie jene für den Steuerpflichtigen, nämlich 30 Tage (Art. 141 Abs. 2 lit. a DBG). Dies ist dann gerechtfertigt, wenn der Fiskalbehörde die Veranlagungsverfügung oder der Einspracheentscheid gleichzeitig wie dem Steuerpflichtigen eröffnet wird. Aus "praktischen Bedürfnissen" (Botschaft vom 25.5.1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III S. 213) verdoppelt sich die Beschwerdefrist für die Aufsichtsbehörden.

den, wenn die Veranlagungsverfügung oder der Einspracheentscheid nur den Steuerpflichtigen zugestellt worden ist und die Behörden erst nachträglich von den Verfügungen Kenntnis erhalten (Art. 141 Abs. 1 lit. b DBG; vgl. auch Art. 103 Abs. 1 lit. d DBG).

c) Steuerveranlagungen können, da es sich dabei um urteilsähnliche Verfügungen handelt (Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verfügungen, in: ZBI 83 [1982] S. 159), in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen. Sie sind grundsätzlich unabänderlich und aus Gründen der Rechtssicherheit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, N 7 zu VB zu Art. 147-153a DBG).

aa) Formelle Rechtskraft, welche eine Voraussetzung für die materielle Rechtskraft ist, liegt vor, wenn der Entscheid nicht mehr auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg an eine höhere Instanz weitergezogen werden kann und somit vollstreckbar ist. Das formell rechtskräftig Entscheidene gilt als grundsätzlich massgebend, verbindlich und unabänderlich, allerdings unter dem Vorbehalt einer Korrektur im Revisions-, Berichtigungs- oder Nachsteuerverfahren. Ist ein ordentliches Rechtsmittel zulässig, so tritt die formelle Rechtskraft auf den Zeitpunkt ein, in welchem die Rechtsmittelfrist unbenützt abgelaufen oder das Rechtsmittel zurückgezogen worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 9 zu VB zu Art. 147-153a DBG).

bb) Materielle Rechtskraft bedeutet inhaltliche Unabänderlichkeit. Die Bindungswirkung gilt insbesondere für die Behörde: Es ist der Veranlagungsbehörde aus Rechtssicherheitsgründen verwehrt, auf eine Veranlagung zurückzukommen, auch wenn die Behörde sichere Kenntnis davon hat, dass der Entscheid materiell unrichtig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu VB zu Art. 147-153a DBG).

3.- a) Mit Verfügung vom 30. September 2010 ermittelte das Steueramt [REDACTED] im Veranlagungsprotokoll hinsichtlich der direkten Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 16'400.-- und schied dieses zu 100 % zugunsten der USA aus. Der Anteil des Kantons Luzern wurde mit Fr. 0.-- beziffert und dementsprechend das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.-- festgesetzt. Diese Veranlagungsverfügung wurde weder von den Beschwerdeführern noch von anderen Einsprachelegitimierten binnen der gesetzlichen Einsprachefrist (Art. 132 Abs. 1 und Art. 141 Abs. 2 lit. a und b DBG) angefochten.

b) Vor diesem Hintergrund ist die am 30. September 2010 erlassene Bundessteuerveranlagung 30 bzw. spätestens 60 Tage nach Eröffnung in formelle Rechtskraft erwachsen. Sie kann daher nur eingeschränkt abgeändert werden: Eine Beseitigung der Rechtskraft ist nur mittels der Berichtigung (Art. 150 DBG), einer Revision (Art. 147 DBG) oder einer Nachsteuer möglich (Art. 151 DBG; vgl. auch Casanova, Änderungen

rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in: ASA 61 S. 447 ff. [nachfolgend zitiert: Casanova, Änderungen]). Im Einzelnen:

aa) Unter dem Begriff der "Berichtigung" von Rechnungsfehlern und Schreibversehen wird allgemein die Korrektur sog. "Kanzleifehler" verstanden. Es geht dabei nicht um Fehler im Inhalt der Verfügung, d.h. in der Willensbildung der Behörde, sondern um Fehler im Ausdruck (Casanova, Änderungen, a.a.O., S. 452; Meister, Das Rechtsmittelsystem in der Steuerharmonisierung; vgl. ferner LGVE 2002 II Nr. 22, E. 3).

Hier geht es nicht um eine blosser Berichtigung im dargelegten Sinn. Denn der angeführte Grund für die umstrittene Abänderung des steuerbaren Einkommens liegt in der nach Auffassung der Dienststelle Steuern unzutreffenden Steuerauscheidung. Dass darin das in der Schweiz bis 31. Mai 2010 erzielte Einkommen nicht dem Kanton Luzern zugewiesen wurde, widerspricht einer pro-rata-temporis-Besteuerung, die bei einem Wegzug ins Ausland zur Anwendung gelangt (Athanas/Widmer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., Basel 2002, N 18 zu Art. 22 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], nachfolgend zitiert: StHG-Kommentar). Die rechtskräftige Verfügung vom 30. September 2010 basiert damit auf einer unzutreffenden Steuerauscheidung, welche in einem nicht korrekt veranlagten steuerbaren Einkommen mündet. Dass die Beschwerdeführerin 2 per 31. Mai 2010 aus der Schweiz wegzog, wird von den Parteien nicht in Abrede gestellt. Dieses Datum wäre massgebend für die Steuerauscheidung bzw. die pro-rata-temporis Besteuerung gewesen, welche dazu hätte führen müssen, dass das bis 31. Mai 2010 von den Beschwerdeführern in der Schweiz erzielte Einkommen in der Schweiz besteuert wird. Insofern handelt es sich hier um einen inhaltlichen Verfügungsfehler im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. dazu auch BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.4.4). Die Korrektur der Steuerfaktoren bzw. der Steuerauscheidung stellt - entgegen der Meinung der Beschwerdeführer - keinen Kanzleifehler dar. Die Verfügung vom 30. September 2010 ist daher inhaltlich falsch, was nicht mit einer "Berichtigung" nach Art. 150 DBG korrigiert werden kann.

bb) Gemäss Art. 147 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen u.a. revidiert werden wegen nachträglicher Entdeckung erheblicher Tatsachen oder Beweismittel (lit. a) sowie Nichtberücksichtigung aktenkundiger erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel oder Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze (lit. b). Zweck der Revision ist es, einen ursprünglichen Mangel der Veranlagung zu beseitigen; die Revision wirkt daher ex tunc. Sie bezweckt die Berichtigung prozessualer Mängel oder tatsächlicher Unrichtigkeiten, aber nicht die Durchsetzung eines anderen Rechtsstandpunkts. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, eine neue Rechtsprechung oder auch die Änderung einer bestehenden Rechtsprechung sind kein Revisionsgrund (BG-Urteil 2A.55/2007 vom 7.6.2007, E. 5.2). Tatsachen und Beweismittel sind nur insofern neu,

als sie erst nach Eintritt der Rechtskraft der Verfügung entdeckt wurden bzw. als sie dem betreffenden Steuerpflichtigen zurzeit der Veranlagung noch nicht bekannt waren bzw. nicht beigebracht werden konnten (Casanova, Änderungen, a.a.O., S. 449).

Die Dienststelle Steuern hat eine Korrektur der Veranlagung auf dem Weg der Revision verworfen. Dies zu Recht, denn der Wortlaut von Art. 147 DBG sieht bloss eine Abänderung der rechtskräftigen Veranlagung *zugunsten* des Steuerpflichtigen vor. Eine Revision zugunsten des fiskalischen Interesses des steuererhebenden Gemeinwesens ist indes ausgeschlossen (VG-Urteil A 99 233 vom 29.3.2000, E. I/2c/bb; ferner Meister, a.a.O., S. 225). Demnach lässt sich die vorgenommene Erhöhung der Steuer zuungunsten der Steuerpflichtigen nicht auf einen Revisionsgrund stützen.

cc) Eine Anpassung zulasten des Steuerpflichtigen wäre allenfalls mit dem Institut der Nachsteuer zu verwirklichen. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hat der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörde die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 151 Abs. 2 DBG). Die Nachsteuer bildet mithin das Gegenstück zur Revision. Die Nachforderung von Steuern wirkt sich stets zum Nachteil des Steuerpflichtigen aus. Eine Nachsteuer, ohne dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt, kann erhoben werden, wenn eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ausgefallen ist, weil den Steuerbehörden Tatsachen oder Beweismittel nicht bekannt waren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 15 ff. zu Art. 151 DBG).

Die Dienststelle Steuern hat einen Nachsteuertatbestand ausdrücklich ausgeschlossen. Ihr standen denn auch im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagung vom 30. September 2010 bereits alle Unterlagen betreffend die Steuerauscheidung zur Verfügung. Damit ist hier für den Bereich der direkten Bundessteuer eine Nachsteuer nicht gestattet, so dass die angefochtene Erhöhung des steuerbaren Einkommens nicht auf diesem Weg vorgenommen werden durfte.

c) Damit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, die ein Zurückkommen auf die rechtskräftige Veranlagung des Steueramtes [REDACTED] vom 30. September 2010 hinsichtlich der direkten Bundessteuer begründen könnte. Die vorgenommene Erhöhung des steuerbaren Einkommens lässt sich nicht auf eine Berichtigung, Revision oder Nachbesteuerung stützen. Eine weitere Möglichkeit ist im Bereich der direkten Bundessteuer nicht vorgesehen (BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.3 und 3.4.2). Mit welcher gesetzlichen Bestimmung die Vorinstanz die vorgenommene Korrektur des steuerbaren Einkommens hinsichtlich der direkten Bundessteuer begründen will, führt sie im Übrigen nicht an. Insofern sie hierfür § 161 Abs. 2 StG heranziehen möchte, hilft

ihr dies nicht weiter, bezieht sich diese kantonale Bestimmung doch einzig auf den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern. Anzumerken bleibt, dass eine Wiedererwägung der Veranlagungsverfügung vom 30. September 2010 während laufender Rechtsmittelfrist und damit vor Eintritt der Rechtskraft zwar grundsätzlich zulässig gewesen wäre (Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, Bern 2006, S. 26 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 26 zu Art. 131 DBG; BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.3 und 3.4.2), doch war die Einsprachefrist von 30 Tagen im Zeitpunkt der Korrektur am 3. Dezember 2010 bereits abgelaufen.

d) Nach dem Gesagten bleibt die Steuerbehörde mangels Revisions-, Berichtigungs- oder Nachsteuergründen an die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer vom 30. September 2010 gebunden. Die aufsichtsrechtliche Einsprache des kantonalen Rechts (§ 161 Abs. 2 StG) ist im Verfahren der direkten Bundessteuer von vornherein nicht anwendbar. Fehlt demnach eine gesetzliche Grundlage für eine Änderung der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer vom 30. September 2010, ist die Beschwerde insoweit gutzuheissen und der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben. Das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer ist auf Fr. 0.-- festzusetzen.

III. Kantonale Steuern

4.- a) Gestützt auf § 161 Abs. 2 StG wurde am 2. März 2011 bei der zuständigen Steuerkommission des Kreises Einsprache eingereicht mit dem Begehren, das steuerbare Einkommen sei hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 20'200.-- zu erhöhen. Diese Bestimmung (in der hier anwendbaren Fassung gemäss Änderung vom 9.3.2009, in Kraft seit dem 1.1.2011 [G 2009 321]), deren Anwendbarkeit die Beschwerdeführer in grundsätzlicher Hinsicht bestreiten, findet sich unter dem Titel "d. Überwachung der Veranlagung" und lautet wie folgt:

"² Die Einwohnergemeinde oder die Dienststelle Steuern des Kantons kann bis spätestens zwei Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode bei der zuständigen Veranlagungsbehörde gegen zu niedrige Veranlagungen Einsprache erheben."

Damit entspricht diese Regelung § 121 Abs. 2 aStG; einzig die Einsprachefrist wurde an den Grundsatz der einjährigen Veranlagung angepasst (Botschaft zur Totalrevision des Luzernischen Steuergesetzes vom 5.2.1999 [B 160], in: Verhandlungen des Grossen Rates vom 22.3.1999, S. 517).

Mit dieser Norm räumt der kantonale Gesetzgeber der Aufsichtsbehörde über das Steuerwesen und der gemeindesteuerberechtigten Einwohnergemeinde das Recht ein, nicht nur binnen der Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss dem mit Art. 48 Abs. 1 StHG wörtlich übereinstimmenden § 154 Abs. 1 StG, sondern innert maximal dreier Jahre

(Veranlagungsperiode zuzüglich zwei Jahre) Einsprache zu erheben. Allerdings wird dieses Einspracherecht gemäss ihrem Wortlaut auf Fälle eingeschränkt, in denen eine Unterbesteuerung droht. An weitere Voraussetzungen (ausser der Unterbesteuerung), z.B. dass der Steuerbehörde der Steuersachverhalt erst im Nachhinein bekannt geworden wäre oder dass die Unterbesteuerung im Sinne einer Steuerverkürzung auf unrechtmässige Handlungen des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein müsste, ist das Einspracherecht nicht geknüpft. Das Einspracherecht nach § 161 Abs. 2 StG steht demnach nicht zur Verfügung, um die gesetzmässige Besteuerung ganz allgemein durchzusetzen, mithin auch Überbesteuerungen zu korrigieren oder kompetenzwidrig erfolgte Besteuerungen aufzuheben.

b) Einsprachen nach § 161 Abs. 2 StG erhebt für die Dienststelle Steuern ihr zuständiger Einschätzungsexperte (Botschaft, a.a.O., S. 517; Luzerner Steuerbuch [LU StB], Weisungen StG, Band 2, § 161 / 168 ff. Nr. 1). Die Einsprache gemäss § 161 Abs. 2 StG vom 2. März 2011 trägt den Briefkopf "Dienststelle Steuern, Gemeindedienstleistungen, Gemeindebetreuung" und wurde von der Einschätzungsexpertin [REDACTED] unterzeichnet. Dies spricht dafür, dass sie die Einsprache für die Dienststelle Steuern einreichte.

Demgegenüber wurde die Einsprache mit dem Briefcouvert der Einwohnergemeinde [REDACTED] versandt (vorinstanzl. Bel. 9). Der Einsprache-Entscheid wurde denn auch an die Einwohnergemeinde [REDACTED] (und nicht an die "Dienststelle Steuern, Gemeindedienstleistungen, Gemeindebetreuung") adressiert (vorinstanzl. Bel. 1). Schliesslich können auch der übrigen Korrespondenz Hinweise entnommen werden, wonach [REDACTED] die Einsprache nach § 161 Abs. 2 StG als Vertreterin der Gemeinde [REDACTED] und nicht im Auftrag der Dienststelle Steuern einreichte (vorinstanzl. Bel. 3, 5, 7 [zweitletzter Absatz unten], 12, 13).

Da aber sowohl die Einwohnergemeinde [REDACTED] als auch die Dienststelle Steuern (als Aufsichtsbehörde) gemäss § 161 Abs. 2 StG einspracheberechtigt sind, kann offen gelassen werden, für wen [REDACTED] letztlich Einsprache erhob.

c) Es fragt sich sodann, ob die Einsprachemöglichkeit nach § 161 Abs. 2 StG im hier zu beurteilenden Fall überhaupt zur Verfügung stand:

aa) Nach Lage der Akten ist - wie bereits dargelegt (vgl. vorne E. 3b/aa) - davon auszugehen, dass es sich um einen Fehler bei der Steuerausscheidung handelt, indem das steuerbare Einkommen von Fr. 20'200.-- bzw. 16'400.-- fälschlicherweise dem Ausland (USA) zugewiesen wurde statt dieses zugunsten des Kantons Luzern bzw. der Gemeinde [REDACTED] auszuscheiden (vgl. die divergierenden Protokolle zur Veranlagung vom 30.9. und 3.12.2010 [vorinstanzl. Bel. 19]).

Die Steuerauscheidung ist nach kantonalem Recht Teil des Veranlagungsverfahrens. Sie ist von der für die ordentliche Veranlagung zuständigen Behörde vorzunehmen (§ 180 StG). Gemäss § 179 StG ist gleichzeitig mit der Veranlagung auch die Steuerauscheidung vorzunehmen. Der Entscheid über die Steuerauscheidung enthält die Berechnung der im Kanton Luzern steuerbaren Einkommens- und Vermögensteile (§ 181 Abs. 1 StG) und ist der steuerpflichtigen Person, den am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Einwohnergemeinden und der Dienststelle Steuern des Kantons zuzustellen (§ 181 Abs. 2 StG). Gegen den Entscheid stehen der steuerpflichtigen Person, den beteiligten Einwohnergemeinden und der Dienststelle Steuern das Einsprache- und das Beschwerderecht zu (§ 181 Abs. 3 StG).

bb) Bei der Verfügung vom 30. September 2010 wie auch bei der inzwischen aufgehobenen (rektifizierten) Veranlagung vom 3. Dezember 2010 handelt es sich zum einen um eine "Veranlagungsverfügung" und zum anderen um eine "Ausscheidungsverfügung". Die gleichzeitige Eröffnung der Veranlagungs- und Ausscheidungsverfügung entspricht denn auch § 179 StG. Gegen eine fehlerhafte Steuerauscheidungsverfügung im internationalen Verhältnis steht der Gemeinde das Einspracherecht gemäss § 181 Abs. 3 StG zu. Diese Bestimmung stellt gegenüber § 161 Abs. 2 StG eine *lex specialis* dar, da dieses Einspracherecht der Gemeinde auf die Frage der Steuerauscheidung beschränkt ist. Zwar ist in dieser Norm die Einsprachefrist nicht geregelt. Geht man aber davon aus, dass diese - analog zum Grundsatz gemäss § 154 Abs. 1 StG - 30 Tage beträgt, erwiese sich eine Einsprache der Einwohnergemeinde [REDACTED] vom 2. März 2011 gegen die fehlerhafte Steuerauscheidungsverfügung ohnehin als verspätet. Lässt eine Gemeinde in einem solchen Fall die Einsprachemöglichkeit gemäss der Spezialnorm von § 181 Abs. 3 StG ungenutzt verstreichen, ist die Steuerauscheidung auch gegenüber der Gemeinde in Rechtskraft erwachsen. Für diesen Fall bestünde keine Möglichkeit mehr, auf die Einsprachemöglichkeit von § 161 Abs. 2 StG zurückzugreifen, da § 181 Abs. 3 StG als *lex specialis* § 161 Abs. 2 StG vorgeht. Diesfalls wäre die Dienststelle Steuern zu Unrecht auf die Einsprache vom 2. März 2011 eingetreten.

Allerdings braucht auch dies hier ebenso wenig wie die Frage, ob die kantonale Regelung einer (separaten) Steuerauscheidungsverfügung (§§ 179 ff. StG) den bundesrechtlichen Anforderungen (namentlich vor dem Hintergrund, dass eine einzige Verfügung zu erlassen und die Steuerauscheidung Bestandteil der Begründung der Veranlagungsverfügung ist [vgl. Art. 131 Abs. 1 DBG], so dass eine separate Anfechtung der Steuerauscheidung nicht möglich wäre) standzuhalten vermag, nicht abschliessend geklärt zu werden. Denn wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, ist der angefochtene Entscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern bereits aus anderen Gründen aufzuheben.

5.- a) Das Verwaltungsgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung hervorgehoben, dass das Einspracherecht der Dienststelle Steuern nach § 121 Abs. 2 aStG (heute § 161 Abs. 2 StG) ein Einspracherecht sui generis darstelle, dem nicht der Charakter eines ordentlichen Rechtsmittels zukomme. Es handle sich um ein Kontrollinstrument, welches dazu beitragen solle, Veranlagung und Steuerbezug für den ganzen Kanton gleichmässig und einheitlich durchzuführen. Eine rechtlich wirksame Kontrolle der Steuerverwaltung sei aber nur möglich, wenn ihr das Recht auf Einsprache während einer längeren Periode zustehe (hier von zwei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode). Diese Bestimmung verletze weder den Grundsatz von Treu und Glauben noch das Gebot der Rechtssicherheit. Mit dieser Bestimmung habe der Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebracht, dass er dem öffentlichen Interesse an der richtigen Durchsetzung des kantonalen Steuerrechts gegenüber dem Vertrauensinteresse des Einzelnen ein höheres Gewicht beimesse. Das Einspracherecht der kantonalen Verwaltung sei deshalb nicht auf jene Fälle beschränkt, in denen die massgebenden Tatsachen im Einschätzungszeitpunkt nicht oder nicht der Höhe nach bekannt gewesen seien. Der Wortlaut dieser Bestimmung gebe jedenfalls keine Grundlage für eine derart restriktive Auslegung, weshalb unter unrichtigen Einschätzungen auch solche Veranlagungen zu verstehen seien, die nicht bloss auf das Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen seien (LGVE 1983 II Nr. 3; ebenso VG-Urteil A 99 233 vom 29.3.2000, E. 3a).

b) Das Bundesgericht hat mit Urteil P 1751/83/1b vom 25. Februar 1985 die gegen den in LGVE 1983 II Nr. 3 publizierten Entscheid erhobene staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen, soweit es darauf eingetreten ist. Darin führte es aus, dass zwar mit einer Steuerveranlagung eine Rechtslage wenigstens vorläufig fixiert werde, womit auch eine gewisse Vertrauensbildung verbunden sei. Indes wisse der Steuerpflichtige aufgrund des Gesetzes, dass die Einschätzung nicht vorbehaltlos erfolgt sei, sondern im Fall einer Einsprache, zu deren Erhebung im Übrigen auch der Gemeinderat berechtigt sei, überprüft werden könne. Eine solche Überprüfung könne sich aber nach dem eindeutigen Wortlaut von § 121 Abs. 2 aStG auf alle Fragen einer zu niedrigen und unrichtigen Einschätzung beziehen. Ebenso wenig verstösst die damalige Regelung von § 121 Abs. 2 aStG nach Ansicht des Bundesgerichts gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Im zitierten Entscheid bekräftigte das Bundesgericht, dass das der Steuerverwaltung eingeräumte Einspracherecht ein Kontrollinstrument sei, welches darauf abziele, Rechtsungleichheiten auszuschalten, die allein aufgrund der Tatsache entstehen können, dass der Kanton Luzern in mehrere Veranlagungskreise eingeteilt sei und dass den Einschätzern ein grosses Ermessen zukomme. Es gehöre auch zum Prinzip von Treu und Glauben, dass sich jeder Einzelne darauf verlassen könne, dass er nicht schlechter, aber auch nicht besser behandelt werde als ein anderer, dem gleichen Gesetz unterworfenen Steuerpflichtiger. Solle der Vertrauensschutz unter diesem Gesichtswinkel nicht zur Leerformel werden, so sei es erforderlich, dass den Kontrollorganen griffige, aber trotzdem verhältnismässige Mittel in die Hand gegeben würden. Als in

dieser Hinsicht tauglich erscheine ein Einsprucherecht der kantonalen Behörde, welches die Möglichkeit schaffe, Mängel der Veranlagung innert einer begrenzten Frist aufzugreifen (BG-Urteil P 1751/83/1b vom 25.2.1985, E. 3c).

6.- Es ist jedoch zu beachten, dass diese Rechtsprechung vor Erlass des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) erging, weshalb nachstehend zu prüfen ist, ob § 161 Abs. 2 StG die dort normierten bundesrechtlichen Vorgaben zu erfüllen vermag. Die Konformität von § 161 Abs. 2 StG mit übergeordnetem Recht entscheidet sich an dessen Vereinbarkeit mit dem harmonisierungsrechtlichen Rechtsmittelsystem. Dabei stehen namentlich der Aspekt der Einspracheberechtigung (nachfolgend lit. a) sowie der Länge der Einsprachefrist (lit. b hernach) im Vordergrund.

a/aa) Als ordentliche Rechtsmittel stellt das StHG die Einsprache (Art. 48 StHG) und den Rekurs (Art. 50 StHG) mit der Möglichkeit eines weiteren innerkantonalen Instanzenzugs (Art. 50 Abs. 3 StHG) zur Verfügung. Die Einheitsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG ist ein ausserordentliches Rechtsmittel; gleiches gilt für die Revision (Art. 51 StHG), die Berichtigung (Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 53 und 53a StHG). Nach Auffassung des Bundesgerichts bilden Revision, Berichtigung und Nachsteuer einen "numerus clausus" für die Abänderung von rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen (BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.3 und 3.4.2). Erläuterung, als Teilgehalt der Berichtigung, oder eine Aufsichtsbeschwerde (z.B. als Anzeigerecht) bleiben indes weiterhin möglich, zumal diese Behelfe die Verfügung oder den Entscheid für sich nicht zu beseitigen oder zu ändern vermöchten.

bb) Gemäss Art. 48 Abs. 1 StHG kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Demnach ist einzig der Steuerpflichtige einsprachelegitimiert, doch erweist sich der Gesetzeswortlaut als zu eng gefasst. Den Kantonen ist es nach Art. 1 Abs. 3 StHG unbenommen, den in ihren fiskalischen Interessen betroffenen steuererhebenden Gemeinwesen allgemein das Einsprucherecht und damit Parteistellung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren zu gewähren (Meister, a.a.O., S. 147 und 157). Für eine Ausdehnung der Einspracheberechtigung spricht denn auch, dass ein Parteiverhältnis grundsätzlich Waffengleichheit zwischen den Parteien und Unabhängigkeit der berufenen Streitentscheidungsbehörde voraussetzt (Meister, a.a.O., S. 157). In diesem Zusammenhang ist auf Art. 50 Abs. 3 StHG hinzuweisen, wonach die Kantone befugt sind, für die kantonale Steuerverwaltung das Beschwerderecht gegen Einspracheentscheide vorzusehen. Eine Einsprachelegitimation für Behörden und Gemeinwesen erweist sich mithin als StHG-konform (Zweifel, StHG-Kommentar, a.a.O., N 9 zu Art. 48 StHG). Ist es überdies nach Art. 50 Abs. 3 StHG zulässig, dass im kantonalen Recht der kantonalen Steuerverwaltung die Rekursmöglichkeit gegen Einspracheentscheide an die

Rekurskommission bzw. das Verwaltungsgericht eingeräumt wird, muss ihr auch das Einspracherecht zugebilligt werden können. Dies gebietet schon der Grundsatz der Einhaltung des Instanzenzugs. Dementsprechend sieht § 164 Abs. 2 StG denn auch vor, dass der Dienststelle Steuern das Beschwerderecht zusteht, wenn sie zuvor Einsprache nach § 161 StG erhoben hat.

cc) Insofern ist nicht zu beanstanden, dass der kantonale Gesetzgeber der Einwohnergemeinde und der Dienststelle Steuern als Aufsichtsbehörde eine Einspracheberechtigung gegen Veranlagungsverfügungen eingeräumt hat. In dieser Schlussfolgerung besteht auch kein Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung. So wird im BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 (E. 3.4.4) ausdrücklich auf die Rechtsmittelmöglichkeiten der öffentlichen Hand gemäss Art. 141 Abs. 1, Art. 145 Abs. 2 DBG und Art. 50 Abs. 3 StHG sowie die von den Kantonen mitunter vorgesehene Möglichkeit der "Staatseinsprache" hingewiesen. Dabei erwähnt es explizit die Einsprache gemäss Art. 189 Abs. 1 i.V.m. Art. 190 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [nachfolgend: StG/BE; BSG 661.11]), welche der Gemeinde und der kantonalen Steuerverwaltung die Möglichkeit einräumt, innert 60 Tagen seit der Eröffnung an die steuerpflichtige Person eine Einsprache einzureichen.

b) Mit der grundsätzlichen Zulässigkeit, der Gemeinde und der Dienststelle Steuern eine Einspracheberechtigung im kantonalen Recht einzuräumen, ist aber noch nicht entschieden, ob die Einsprachefrist von zwei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode gemäss § 161 Abs. 2 StHG die Anforderungen des StHG einzuhalten vermag.

aa) Auszugehen ist davon, dass § 161 Abs. 2 StG - entsprechend seiner aufsichtrechtlichen Ausrichtung als Kontrollinstrument - dazu führt, dass der Eintritt der formellen Rechtskraft für einen Teil der nicht gesetzmässigen Veranlagungen sowie für die prinzipale Steueraufsichtsbehörde und das steuereinnahmeninteressierte Gemeinwesen auf maximal drei Jahre ausgedehnt wird. Damit beschränkt der kantonale Gesetzgeber zugleich den Anwendungsbereich der gesetzlichen Nachsteuermöglichkeiten, die zur Beseitigung der Rechtskraft von Veranlagungsverfügungen zuungunsten des Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen (Art. 53 f. StHG; §§ 174 ff. StG). Dabei handelt es sich - soweit ersichtlich - mit Bezug auf die Länge der Behördeneinsprachefrist im kantonalen Veranlagungsverfahren schweizweit um eine singuläre Lösung. Diese führt dazu, dass erst nach zwei (frühester Fristablauf) bis drei Jahren (spätester Fristablauf) die harmonisierungsrechtlich als Eingriffschranken gestalteten Voraussetzungen einer Nachsteuer gegeben sein müssen, um eine Unterbesteuerung korrigieren zu können. Demnach erwachsen die Veranlagungen im Kanton Luzern zu unterschiedlichen Zeitpunkten in formelle Rechtskraft; je nach dem, ob sie die direkte Bundessteuer oder die Staats- und Gemeindesteuern betreffen.

bb) Gemäss Art. 48 Abs. 1 StHG beträgt die Einsprachefrist 30 Tage und berechnet sich nach der Zustellung der Veranlagungsverfügung, d.h. die Frist für die verschiedenen Einspracheberechtigten läuft nach der jeweiligen Zustellung. Eine Veranlagungsverfügung, die infolge ungenutzten Ablaufs dieser Einsprachefrist in formelle Rechtskraft erwachsen ist, kann nachträglich nur in einem Nachsteuerverfahren zulasten des Steuerpflichtigen abgeändert werden (Meister, a.a.O., S. 134). Mit dieser Bestimmung wird der Rahmen für die Einsprachefrist in grundsätzlicher Hinsicht geregelt, der für eine Änderung der Veranlagung zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen zur Verfügung steht. Damit steht nach Ablauf der dreissigtägigen Frist bei allen Einspracheberechtigten für eine Änderung der Veranlagung zulasten des Steuerpflichtigen wegen Unterbesteuerung oder Steuerverkürzung allein die Nachsteuer zur Verfügung (vgl. dazu auch vorne E. 6a). Art. 53 Abs. 1 StHG stellt dabei die folgenden Voraussetzungen für die Durchbrechung der Rechtskraft von Veranlagungsverfügungen auf: Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert.

cc) Daneben löste der Harmonisierungsgesetzgeber mit diesem Revisionsrecht zulasten des Steuerpflichtigen den Konflikt zwischen dem Anspruch auf materielle Gesetzmässigkeit der Besteuerung auf der einen Seite und der von der Rechtsbeständigkeit anvisierten Rechtssicherheit auf der anderen Seite, um auf diese Weise stossende Unbilligkeiten zu vermeiden, in denen die Durchsetzung des materiellen Rechts den Vorrang verdient. Insoweit als Überbesteuerungen veranlagt wurden, stellt das StHG dem Steuerpflichtigen nach Eintritt der Rechtskraft das Mittel der Revision im Sinn von Art. 51 StHG zur Verfügung. Mit der Revision kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Das Revisionsverfahren stellt damit das Korrelat zum Nachsteuerverfahren zulasten des Steuerpflichtigen dar (zum Ganzen: Casanova, Die Nachsteuer, in: ASA 68, S. 1 ff., insb. S. 3).

dd) Damit stellte der Harmonisierungsgesetzgeber ein ausgewogenes System von Durchgriffsmöglichkeiten betreffend die mit dem Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist eintretende Bestandeskraft der Veranlagung zur Verfügung. Dabei beschränkte er die Eingriffsmöglichkeiten in einer für die Kantone verbindlichen Gewichtung des die Beständigkeit in erster Linie stützenden Wertes der Rechtssicherheit gegenüber dem für

die Anpassbarkeit an das materielle Recht sprechende Rechtsgleichheitsgebot und Legalitätsprinzip. Formell rechtskräftige Verfügungen sollen nach dem harmonisierungsrechtlichen Rahmengesetz aus Gründen der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und der Verfahrensökonomie im Massenverwaltungsverfahren nur unter eng umschriebenen Voraussetzungen ausnahmsweise abänderbar sein (Vallender/Looser, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Band II/2, 2.A., Basel 2008, N 6 zu Vor Art. 147-153 DBG).

ee) Diese vom Bundesgesetzgeber vorgenommene Gewichtung entfaltet aber allein dann den angestrebten Ausgleich der im Spiel stehenden Interessen und Grundrechtsgehalte, wenn das von ihm vorgeschriebene Zusammenspiel von ordentlichen und ausserordentlichen Rechtsmitteln mit den jeweiligen Fristen im kantonalen Recht abgeglichen ist. Wird jedoch - wie im Fall des § 161 Abs. 2 StG - der Eintritt der formellen Rechtskraft für Unterbesteuerungsfälle erheblich ausgedehnt, werden nicht nur die mit dem StHG entschiedene Interessenabwägung missachtet, sondern auch die mit den Nachsteuergründen gemäss Art. 53 StHG zum Schutz der Rechtssicherheit gezogenen Schranken gegen ein Zurückkommen auf eine schon lange eröffnete Veranlagung ausgehebelt. § 161 Abs. 2 StG übernimmt zwar die kardinale Voraussetzung der Nachsteuer, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist, beseitigt aber die im harmonisierten Recht mit dieser Voraussetzung verbundenen Schranken der Nachsteuergründe, wie sie nach Ablauf der Rechtsmittelfrist für das ordentliche Rechtsmittel greifen. Nach dem Fristablauf für das ordentliche Rechtsmittel sind nach StHG sowohl für den Fall der Unter- als auch der Überbesteuerung die gesetzlichen Schranken zur Beseitigung der Beständigkeit zu beachten. Indem der kantonale Gesetzgeber aufsichtsrechtliches Einschreiten im ordentlichen Rechtsmittelrahmen nach bis zu drei Jahren seit Eröffnung ermöglicht, verstösst er demnach nicht nur gegen das steuerharmonisierungsrechtlich vorgeschriebene, fristgebundene Gefüge von ordentlichen und ausserordentlichen Rechtsmitteln, sondern zugleich auch gegen die verfassungsrechtlich gebotene gesetzliche Gleichbehandlung der Parteien (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 [BV; SR 101]); ist es dem Steuerpflichtigen im Kanton Luzern gemäss der gesetzlichen Regelung doch verwehrt, im Fall einer Überbesteuerung oder einer kompetenzwidrigen Besteuerung nach Ablauf der dreissigtägigen Einsprachefrist, diese Mängel der Veranlagung ohne das Vorliegen von Revisionsgründen im Sinn von Art. 51 StHG und §§ 168 ff. StG zu korrigieren. Auch wenn die Steuerbehörden des Kantons Luzern die Bestimmung von § 161 Abs. 2 StG heranziehen wollen, um eine zu hohe Steuerveranlagung zugunsten der Steuerpflichtigen zu korrigieren (vgl. Antwort des Regierungsrates vom 13.9.2010 zur Motion Omlin Marcel und Mit. [M 708] über die Änderung des § 161 StG), bleibt festzuhalten, dass eine solche Praxis dem Wortlaut dieser Bestimmung widerspricht.

ff) Nach dem Gesagten ist die den Steuerbehörden in § 161 Abs. 2 StG für den Fall der Unterbesteuerung eingeräumte Einsprachefrist von zwei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode namentlich mit der Einsprachefrist nach Art. 48 StHG und mit der nach deren Ablauf gegebenen Nachsteuer gemäss Art. 53 StHG nicht vereinbar. So dann missachtet sie die mit der Einführung des StHG nunmehr abschliessend geregelte Rechtsmittelordnung (vgl. dazu auch BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.3). Sie unterläuft die vom Harmonisierungsgesetzgeber getroffene Gewichtung von verfassungsmässigen Rechten und rechtlich schützenswerten Interessen. Die einseitig ausgestaltete Einsprachefrist für Unterbesteuerungsfälle kollidiert ausserdem mit dem Gebot der Rechtsgleichheit in der Rechtssetzung.

7.- a) Als Folge dieses Ergebnisses der akzessorischen Normenkontrolle ist § 161 Abs. 2 StG im vorliegenden Verfahren nicht anwendbar. An der vor Erlass des StHG begründeten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kann nicht mehr festgehalten werden (vgl. vorne E. 5). Die Veranlagung vom 30. September 2010 ist nach Ablauf der StHG-konformen Rechtsmittelfrist formell rechtskräftig und materiell rechtsbeständig geworden. Da weder Berichtigungs- noch Nachsteuergründe gegeben sind (vgl. dazu auch E. 2), ist eine Beseitigung der Rechtskraft der Verfügung vom 30. September 2010 nicht möglich. Das führt zur Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern.

b) Welche Frist der Gemeinde bzw. der Dienststelle Steuern zur Ausübung ihrer Einsprachemöglichkeit eingeräumt werden kann, ist vorliegend nicht zu entscheiden, sondern wird Aufgabe des kantonalen Gesetzgebers sein. Diesbezüglich sei immerhin festgehalten, dass - neben der grundsätzlichen Anwendbarkeit der generellen Frist von 30 Tagen - auch eine Frist von 60 Tagen seit Eröffnung an den Steuerpflichtigen möglich und durchaus sinnvoll erscheinen kann, wie sie Art. 141 Abs. 1 lit. b DBG (vgl. vorne E. 3b) oder die bereits zitierte Bestimmung von Art. 90 Abs. 2 StG/BE vorsehen (vgl. BG-Urteil 2C_519/2011 vom 24.2.2012, E. 3.4.4). Eine längere Frist als 60 Tage seit der Eröffnung an die steuerpflichtige Person widerspräche aber dem Gebot der Harmonisierung von Bundesrecht und kantonalem Recht.

IV. Kosten

8.- a) Da die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern gutzuheissen ist, sind den obsiegenden Beschwerdeführern keine Kosten aufzuerlegen (Umkehrschluss aus § 198 Abs. 1 lit. c VRG und Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Vorinstanz ist nicht kostenpflichtig (§ 199 Abs. 1 VRG).

b) Was die Ausrichtung einer Parteientschädigung anbelangt, stellt diese mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern gemäss § 193 Abs. 3 VRG eine Vergütung für die Kosten der berufsmässigen Parteivertretung und das notwendige Erscheinen der Parteien vor Behörden und Sachverständigen dar. Bei der direkten Bundessteuer ist einer ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]), wobei als Parteikosten in diesem Sinn die Kosten der Vertretung und allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei von einer gewissen Höhe in Betracht fallen (vgl. Art. 8 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0] i.V.m. Art. 8-13 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [SR 173.320.2]).

Da die Beschwerdeführer in eigener Sache handelten und ihnen gestützt auf die genannten Normen auch sonst keine entschädigungspflichtigen Auslagen erwachsen sind, ist ein Anspruch auf Ausrichtung einer Parteientschädigung nicht gegeben.

Rechtsspruch

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2010 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 16. September 2011 aufgehoben. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- veranlagt.
2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2010 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 16. September 2011 aufgehoben. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- veranlagt.
3. Es werden keine amtlichen Kosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- wird den Beschwerdeführern von der Kantonalen Gerichtskasse zurückerstattet.
4. Eine Parteienschädigung wird nicht zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.
6. Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin, der Steuerkommission für Unselbständigerwerbende, Kreis ■, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, der Eidgenössische Steuerverwaltung und der Kantonalen Gerichtskasse (im Dispositiv) zugestellt.

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS LUZERN
Abgaberechtliche Abteilung
Der Präsident



Der Gerichtsschreiber



Versand:

27. JULI 2012

Abgaberechtliche Abteilung

Verwaltungsrichter Gsponer als präsidierender Richter, Verwaltungsrichter Müller und Arnold; Gerichtsschreiber von Glutz

Urteil vom 29. August 2011

in Sachen

 Beschwerdeführer,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Nachsteuern und Steuerstrafen, Buobematt 1, 6002 Luzern,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern
sowie die direkte Bundessteuer
(Nachsteuern 1999/2000 - 2008)

A 11 39

A 11 40/frt

Sachverhalt

A.- Am 15. Dezember 2009 verstarb der in [REDACTED] wohnhaft gewesene [REDACTED] [REDACTED]. Gemäss Erbenbescheinigung der Gemeinde [REDACTED] vom 13. Januar 2010 war dessen Ehefrau [REDACTED] ehe- und erbvertraglich eingesetzte Alleinerbin. Diese reichte am 5. Mai 2010 eine Selbstanzeige in Bezug auf nicht deklarierte Vermögenswerte ein, die teilweise auf den Namen des Erblassers, teilweise auf ihren Namen lauteten. Am 8. August 2010 verstarb [REDACTED]. Gemäss Erbenbescheinigung der Gemeinde [REDACTED] vom 21. September 2010 ist der gemeinsame Sohn, [REDACTED], der einzige Erbe.

Die Dienststelle Steuern, Nachsteuern und Steuerstrafen, eröffnete am 19. November 2010 in Sachen [REDACTED] sel. und [REDACTED] sel. gegenüber [REDACTED] als Alleinerben ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 1999/2000 - 2008. Am 11. Januar 2011 fand eine Besprechung mit [REDACTED] statt. Mit Schreiben vom 18. Januar 2011 berichtigte die Steuerbehörde das Untersuchungsergebnis zum Vermögensstand per 31. Dezember 2008 in Bezug auf die Depots bei der Luzerner Kantonalbank (LUKB) [REDACTED] und [REDACTED] und stellte einen pauschalen Abzug für Lotteriekosten sowie die Unterstützungskosten für ein Pflegekind in Aussicht. Die Dienststelle Steuern gab dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den unterbreiteten Vorschlag unterschriftlich anzuerkennen.

Nach Eingang der ablehnenden Stellungnahme des [REDACTED] vom 22. Januar 2011 erkannte die Steuerbehörde mit zwei separaten Entscheiden vom 17. Februar 2011 darauf, dass die Erben (recte: der Erbe) Nachsteuern in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 1999/2000 - 2008 von Fr. 211'546.90 (inkl. Verzugszinsen) und hinsichtlich der direkten Bundessteuer von Fr. 56'155.10 (inkl. allfälliger Verzugszinsen) zu bezahlen habe.

B.- Mit Eingabe vom 22. Februar 2011 erhob [REDACTED] Einsprache gegen die Erhebung von Nachsteuern betreffend die Staats- und Gemeindesteuer und die direkte Bundessteuer. Auf Nachfrage der Dienststelle Steuern vom 24. Februar 2011 erklärte sich [REDACTED] am 25. Februar 2011 damit einverstanden, dass die Rechtschrift als Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werde. Am 11. März 2011 überwies die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern die Eingabe des [REDACTED] an das Verwaltungsgericht.

In der Sache beantragte [REDACTED], der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, und für die Erben des [REDACTED] sel. bzw. der [REDACTED] sel. sei in Anwendung des sogenannten vereinfachten Nachbesteuerungsverfahrens eine Nachsteuer für drei Jahre festzusetzen.

Die Dienststelle Steuern, Nachsteuern und Steuerstrafen, schloss in ihrer Vernehmung auf kostenfällige Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Der

Rechtsdienst der Dienststelle verzichtete auf eine Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest.

Erwägungen

I. Prozessuales

1.- Der Beschwerdeführer hat gegen die Verfügungen betreffend die Nachsteuern in Bezug auf die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Das eingereichte Rechtsmittel betrifft zwar getrennte Entscheide, stammt aber vom gleichen Steuerpflichtigen. Zudem stellt sich in beiden Verfahren die gleiche Rechtsfrage. Im Interesse einer zweckmässigen Erledigung ist es mithin angebracht, die beiden Verfahren zu vereinigen (vgl. § 42 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]).

2.- Der Beschwerdeführer beantragt sodann, die Einsprache vom 22. Februar 2011 als Sprungbeschwerde im Sinn von Art. 132 Abs. 2 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. § 154 Abs. 3 i.V.m. § 178 Abs. 1 Satz 2 des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) unter Auslassung des Einspracheverfahrens direkt als Verwaltungsgerichtsbeschwerde anhand zu nehmen. Diesem Antrag schliesst sich die Vorinstanz an.

a) Grundsätzlich bildet die Durchführung eines Einspracheverfahrens Voraussetzung für die Erhebung eines Rekurses im Sinn von Art. 50 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Hingegen sieht Art. 132 Abs. 2 DBG die unmittelbare Anrufung der kantonalen Steuerrekurskommission vor, wenn die Veranlagungsverfügung einlässlich begründet ist und der Einsprecher sowie die übrigen Antragsteller (Eidgenössische Steuerverwaltung, kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) ihre Zustimmung erteilen. Art. 48 StHG erwähnt die Möglichkeit eines solchen Sprungrekurses zwar nicht. Da es sich aber beim DBG genauso wie beim StHG um einen Harmonisierungserlass in Umsetzung des Verfassungsauftrags von Art. 42^{quinquies} der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 129 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) handelt, schliesst dies schon aus Gründen der vertikalen Harmonisierungswirkung nicht aus, dass die Kantone eine Art. 132 Abs. 2 DBG entsprechende Ordnung einführen (Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 3 zu Art. 48 StHG). Eine solche, demnach harmonisierungsrechtlich zulässige Sprungbe-

schwerde sieht das kantonale Steuergesetz vor: Gemäss § 154 Abs. 3 StG kann eine Einsprache mit der Zustimmung aller Beteiligten als Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werden, wenn sie sich gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung richtet (zum Ganzen auch das VG-Urteil A 07 197 vom 28.11.2008, E. 1).

b) Im vorliegenden Fall beantragen die Beteiligten, wie erwähnt, die Anhandnahme der Einsprache als Verwaltungsgerichtsbeschwerde, weshalb Zustimmung im Sinn von § 154 Abs. 3 StG ohne weiteres gegeben ist. Die Einsprache richtet sich gegen die beiden je fünf Seiten umfassenden, in Sachverhalt, Erwägungen und Rechtspruch gegliederte Entscheide vom 17. Februar 2011. In den Erwägungen werden die im Nachsteuerverfahren gemachten Feststellungen dargelegt, die Vorbringen bzw. Einwendungen des Beschwerdeführers gewürdigt und die Entscheidungsgründe im Licht der gesetzlichen Grundlagen und der Praxis dargelegt. Da sich die Nachsteuerentscheide der Dienststelle Steuern vom 17. Februar 2011 als einlässlich begründet im Sinn von Art. 132 Abs. 2 DBG bzw. § 154 Abs. 3 StG erweisen, kann die Einsprache des Beschwerdeführers als Sprungbeschwerde anhand genommen werden.

c) Schliesslich sind die weiteren Prozessvoraussetzungen erfüllt (vgl. § 107 Abs. 2 VRG), weshalb auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzutreten ist.

II. Direkte Bundessteuer

3.- a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG). Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Gemäss Art. 152 DBG (in der bis 31.12.2009 geltenden Fassung) erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 1). Das Recht, die Nachsteuern festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Abs. 3). Das Verfahren, das beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen ist, wird gegenüber den Erben eingeleitet oder fortgesetzt (Art. 153 Abs. 2 DBG).

b) Das Nachsteuerverfahren bezweckt die Nachforderung von Steuern, welche im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Die Nachsteuer bildet keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund der Überprüfung der bisherigen Veranlagung ergibt. Es handelt sich somit nicht um eine Strafe oder um Schadenersatz, sondern um die ursprüngliche Steuerforderung, die nicht erloschen ist (Casanova, Die Nachsteuer, in: ASA 68, 3). Aus dem Sinn und Zweck der Nachsteuer ergibt sich, dass eine zentrale Voraussetzung der Nachbesteuerung der Steuerausfall ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, 2. Aufl., N 8 zu § 160 StG).

c) Der Beschwerdeführer beanstandet weder die Fortsetzung des Nachsteuerverfahrens gegenüber ihm als Alleinerben nach dem Tod seiner Mutter noch das Vorliegen einer Unterbesteuerung oder die Feststellungen der Vorinstanz in Bezug auf die aufgerechneten Vermögenswerte. Umstritten ist jedoch, für welche Steuerperioden diese im Nachsteuerverfahren aufgerechnet werden dürfen. Die Vorinstanz hält dafür, dass die nicht deklarierten Vermögenserträge und das Vermögen im Rahmen der nicht verwirklichten Steuerperioden - hier während zehn Jahren (vgl. Art. 152 Abs. 1 DBG) - im Rahmen des ordentlichen Nachsteuerverfahrens zu veranlagten seien. Demgegenüber bringt der Beschwerdeführer vor, dass das vereinfachte Nachsteuerverfahren nach Art. 153a DBG anzuwenden sei, da auf das Datum der Selbstanzeige (5.5.2010) und nicht auf das Todesdatum des Erblassers (15.12.2009) abzustellen sei. Demnach dürfe einzig die Nachsteuer für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert werden.

4.- a) Das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 20. März 2008 (AS 2008 4453) trat am 1. Januar 2010 in Kraft. Der damit neu eingefügte Art. 153a DBG über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben lautet wie folgt (ebenso Art. 53a StHG in der am 1.1.2010 in Kraft getretenen Fassung):

"¹ Alle Erben haben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn:

- a. die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist;
- b. sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen; und
- c. sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen.

² Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

³ Die vereinfachte Nachbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

⁴ Auch der Willensvollstrecker oder der Erbschaftsverwalter kann um eine vereinfachte Nachbesteuerung ersuchen."

Kommt diese Bestimmung zur Anwendung, werden demnach im vereinfachten Nachsteuerverfahren nur die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden (statt wie bisher maximal zehn) in die Nachbesteuerung einbezogen (Art. 153a Abs. 2 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 3 zu Art. 153a DBG). Diese Bestimmung soll Steuerpflichtige dazu motivieren, bisher un versteuertes Vermögen und Einkommen der Besteuerung und der Legalität zuzuführen und insgesamt das entsprechende Steuersubstrat zu vergrössern (BBl 2006 8808).

b) In Bezug auf die übergangsrechtliche Frage, für welche Erbgänge die neue gesetzliche Bestimmung von Art. 153a DBG erstmals angewendet werden soll, führt die Botschaft aus, dass verschiedene Möglichkeiten denkbar seien: Es könne auf den Todestag des Erblassers abgestellt werden oder aber auf die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens gegenüber dem Erblasser oder auch auf die Anzeige der Steuerbehörde an die Erben, dass gegen den Erblasser ein Nachsteuerverfahren eröffnet werde oder hängig sei (BBl 2006 8817). Der Bundesrat entschied sich ausdrücklich für die erste Variante: Da der Todestag einen Zeitpunkt darstelle, der in aller Regel eindeutig und einfach bestimmt werden könne, solle die vereinfachte Nachbesteuerung nur auf Erbgänge angewendet werden, die nach Inkrafttreten dieses Gesetzes eröffnet werden (BBl 2006 8817). Diesem Vorschlag schloss sich der Gesetzgeber an, was in der intertemporalrechtlichen Bestimmung von Art. 220a DBG zum Ausdruck kommt:

"Art. 220a Übergangsbestimmung zur Änderung vom 20. März 2008
Auf Erbgänge, die vor Inkrafttreten der Änderung vom 20. März 2008 eröffnet wurden, sind die Bestimmungen über die Nachsteuern nach bisherigem Recht anwendbar."

Gemäss dieser Bestimmung ist mithin für die Anwendbarkeit von Art. 153a DBG entscheidend, wann der Erbgang eröffnet wird. Gemäss Art. 537 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) wird der Erbgang durch den Tod des Erblassers eröffnet. Der Erblasser ■■■■■ sel. starb am 15. Dezember 2009, so dass die Eröffnung des Erbgangs vor dem Inkrafttreten der Bestimmung von Art. 153a DBG (1.1.2010) stattfand, auf welche sich der Beschwerdeführer beruft. Demnach ist gemäss der ausdrücklichen Übergangsbestimmung von Art. 220a DBG das vereinfachte Nachbesteuerungsverfahren nach Art. 153a DBG hier nicht anwendbar. Vor diesem Hintergrund ist die streitbetroffene Nachbesteuerung nach der bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Regelung (Art. 151 ff. DBG) vorzunehmen. Dabei handelt es sich um ein nachgeholtes ordentliches Veranlagungsverfahren, weshalb grundsätzlich dieselben Vorschriften wie im ordentlichen Verfahren gelten und die Nachbesteuerung aufgrund der Verwirkungsregelung gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG die

letzten zehn dem Tod des Erblassers vorangegangenen Steuerperioden umfasst. Damit erweist sich der Einbezug der Steuerperioden 1999/2000 - 2008 in das gegen die Erbin des ■■■■■ sel., ■■■■■ sel., eingeleitete und nach deren Tod gegenüber dem Beschwerdeführer fortgesetzte Nachsteuerverfahren als rechtmässig.

c) Was der Beschwerdeführer gegen das Abstellen auf den Todeszeitpunkt des Erblassers als massgebenden Zeitpunkt für die Frage der Anwendbarkeit des vereinfachten Nachsteuerverfahrens vorbringt, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

Für die Festlegung der zeitlichen Anwendbarkeit der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Bestimmung von Art. 153a DBG sind zwar in der Tat mehrere Zeitpunkte denkbar. Dies hat auch der Bundesrat erkannt, wie er in seiner Botschaft darlegt. Doch hat er sich - und mit ihm auch der Gesetzgeber - bewusst und ausdrücklich für den "Todesstag, d.h. die Eröffnung des Erbganges" (BBl 2006 S. 8817) als massgeblichen Zeitpunkt für die übergangsrechtliche Anwendbarkeit von Art. 153a DBG entschieden. Insofern spricht schon der ausdrückliche Wortlaut von Art. 220a DBG gegen die Auffassung des Beschwerdeführers. Von einem derart eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut einer Bestimmung darf aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe darauf schliessen lassen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn einer Bestimmung wiedergibt (vgl. BG-Urteil 2A.237/2003 vom 28.5.2004, E. 4.3; BGE 125 II 113 E. 3a). Solche Gründe sind hier - auch in Anbetracht der mit dem Wortlaut übereinstimmenden, ebenfalls klaren Ausführungen in der Botschaft - nicht ersichtlich. Ebenso wenig kann der Beschwerdeführer sich auf Hinweise in den Materialien stützen, die ein anderes Auslegungsergebnis rechtfertigen liessen. Dass in Einzelfällen in Bezug auf einen Todeszeitpunkt Fragen auftauchen könnten, ist hier nicht von Belang. Denn unabhängig davon, ob der Erblasser - wie der Beschwerdeführer vorbringt - am 14. Dezember 2009 gestorben ist oder der Tod am 15. Dezember 2009 eintrat, steht fest, dass er vor dem 31. Dezember 2009 verstarb. Die Eröffnung des Erbganges fand damit unzweifelhaft vor diesem Zeitpunkt statt, weshalb hier das vereinfachte Nachsteuerverfahren nicht anwendbar ist.

5.- Der Beschwerdeführer beantragt weiter, im Zusammenhang mit dem Tod seiner Mutter, ■■■■■ sel., sei eine Nachsteuer einzig für die letzten Steuerperioden vor ihrem Todestag im Rahmen des vereinfachten Nachsteuerverfahrens festzusetzen.

Auch wenn ■■■■■ sel. am 8. August 2010 und damit nach dem Inkrafttreten des vereinfachten Nachsteuerverfahrens nach Art. 153a DBG vom 1. Dezember 2010 verstorben ist, kommt dieses hier ebenfalls nicht zur Anwendung, und zwar aus folgenden Gründen:

Die Anwendung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens setzt voraus, dass die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist (Art. 153 Abs. 1 lit. a DBG). Dabei ist auf den Zeitpunkt abzustellen, an welchem die Erben auf die unvollständige Besteuerung hinwiesen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 153a DBG). Im Zeit-

punkt des Todes von [REDACTED] sel. (8.8.2010) waren die unvollständigen Veranlagungen der Steuerbehörde aber bereits bekannt. Denn [REDACTED] sel. reichte am 5. Mai 2010 eine Selbstanzeige in Bezug auf nicht deklarierte Vermögenswerte ein, die teilweise auf den Namen ihres verstorbenen Ehemannes, teilweise auf ihren Namen lauteten. Insofern ist bereits die Voraussetzung von Art. 153a Abs. 1 lit. a DBG für die Anwendung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens nicht erfüllt, weshalb sich eine Prüfung der übrigen kumulativen Voraussetzungen nach Art. 153a Abs. 1 DBG erübrigt.

6.- Nach dem Gesagten steht fest, dass die angefochtene Nachsteuerbefreiung vom 17. Februar 2011 betreffend die direkte Bundessteuer zu Recht die Steuerperioden 1999/2000 - 2008 miteinbezog, woran auch die übrigen Einwände des Beschwerdeführers nichts zu ändern vermögen. Das vereinfachte Nachsteuerverfahren nach Art. 153a DBG findet weder auf die Erbin von [REDACTED] sel. noch auf den Erben der [REDACTED] sel. Anwendung. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich mithin als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

III. Kantonale Steuern

7.- a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins nachgefordert. Der Regierungsrat legt den Zinssatz fest (§ 174 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 22.11.1999 [StG; SRL Nr. 620]). Gemäss § 177 StG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 1). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Abs. 2). Diese gesetzliche Regelung stimmt mit Art. 53 StHG überein.

b) Mit der Gesetzesänderung vom 9. März 2009 (G 2009 321), in Kraft seit dem 1. Januar 2010, hat der kantonale Gesetzgeber eine mit Art. 153a DBG und Art. 53a StHG übereinstimmende Gesetzesbestimmung eingeführt, die das vereinfachte Nachbesteuerungsverfahren von Erbinnen und Erben regelt (§ 178a StG). Auch in Bezug auf die übergangsrechtliche Regelung hat der kantonale Gesetzgeber - entsprechend der vertikalen Steuerharmonisierung - die bundesrechtliche Lösung übernommen. Gemäss § 258a StG (ebenfalls eingefügt durch die Gesetzesänderung vom 9.3.2009 [G 2009 321], in Kraft seit dem 1.1.2010) ist auf Erbgänge, die vor Inkrafttreten des Bundesge-

setzes über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 20. März 2008 eröffnet wurden, die Bestimmungen über die Nachsteuern nach bisherigem Recht anwendbar.

c) Nach dem Gesagten hat der kantonale Gesetzgeber für das vereinfachte Nachbesteuerverfahren für Erbinnen und Erben die diesbezüglich im Bundessteuerrecht bestehenden Vorschriften übernommen (vgl. E. 4a und b). Massgebend ist mit hin der Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs. Ist der Tod des Erblassers vor dem 31. Dezember 2009 eingetreten, kommt § 178a StG nicht zur Anwendung. Dies gilt auch in Bezug auf die beantragte Veranlagung der Nachsteuern von drei Jahren hinsichtlich des Todes von ■■■■■ sel. Da der Steuerbehörde die unvollständige Besteuerung in den noch nicht verwirkten Steuerperioden 1999/2000 - 2008 im Zeitpunkt ihres Todes bereits bekannt war (vgl. ihre Anzeige vom 5.5.2010), ist die Voraussetzung von § 178a Abs. 1 lit. a StG nicht erfüllt. Damit präsentiert sich die Rechtslage im Kanton identisch mit jener im Bund und es kann demzufolge vollumfänglich auf das zur direkten Bundessteuer Erwogene verwiesen werden.

8.- Vor diesem Hintergrund ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch bezüglich Nachsteuern zu den Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

IV. Kosten

9.- Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG sowie § 198 Abs. 1 lit. c VRG dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Die amtlichen Kosten sind nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichts, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 der Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und die seiner Aufsicht unterstellten Instanzen [VGKV; SRL Nr. 46]). Hier fällt insbesondere ein sehr hoher Streitwert ins Gewicht. Demgegenüber erwies sich auch der Aufwand in Anbetracht der klaren Übergangsrechtlichen Regelungen als nicht sehr hoch. Die Spruchgebühr ist von diesem Hintergrund auf Fr. 8'000.-- festzusetzen (zuzüglich Schreibgebühren von Fr. 285.--).

Rechtsspruch

1. Die Verfahren A 11 39 und A 11 40 werden vereinigt.
2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Nachsteuern zur direkten Bundessteuer wird abgewiesen.
3. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Nachsteuern zu den Staats- und Gemeindesteuern wird abgewiesen.
4. Der Beschwerdeführer hat die amtlichen Kosten von Fr. 8'285.-- (Spruchgebühr Fr. 8'000.--, Schreibgebühren Fr. 285.--) zu tragen, die dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- entnommen werden. Die Kantonale Gerichtskasse wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den Mehrvorschuss von Fr. 1'715.-- zurückzuerstatten.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.
6. Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Nachsteuern und Steuerstrafen, dem Rechtsdienst der Dienststelle Steuern, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Kantonalen Gerichtskasse (Dispositiv) zugestellt.

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS LUZERN
Abgaberechtliche Abteilung
Der präsidierende Verwaltungsrichter

Der Gerichtsschreiber

Versand:

Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
Collection des arrêts du Tribunal fédéral suisse
Raccolta delle decisioni del Tribunale federale svizzero

II. Öffentlich-rechtliche Abteilung 2C.20/2012
[Zurück zum Index II. Öffentlich-rechtliche Abteilung 2012](#)
[Retour à l'indice II. Öffentlich-rechtliche Abteilung 2012](#)

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_20/2012

Urteil vom 24. April 2012
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
X. _____ AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Marcel Kummer,
Beschwerdeführerin,

gegen

Gemeinderat Y. _____,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Handänderungssteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern,
Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 14. November 2011.

Sachverhalt:

A.
Die X. _____ AG mit Sitz in A. _____/LU (hienach: die Steuerpflichtige) bezweckt entsprechend ihren Statuten namentlich die Vermittlung sowie den Kauf und Verkauf von Immobilien. Das Aktienkapital von Fr. _____.-- befindet sich in den Händen von B.A. _____, der dem Verwaltungsrat der Gesellschaft als alleiniges Mitglied angehört und über Einzelunterschrift verfügt. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. Januar 2010 erwarb die Steuerpflichtige von B.B. _____, der Mutter des Alleinaktionärs, vier in A. _____ gelegene Grundstücke zum Preis von _____ Franken.

B.

Der Gemeinderat von A. _____/LU veranlagte am 27. Mai 2010 die Handänderungssteuer und setzte diese auf 1,5 Prozent des Kaufpreises fest, ausmachend Fr. _____.--. Auf Einsprache der Steuerpflichtigen hin bestätigte er am 9. September 2010 seine Veranlagungsverfügung. Der Gemeinderat verwarf damit die von der Steuerpflichtigen vertretene Auffassung, wonach der Vorgang von der Handänderungssteuerpflicht auszunehmen sei, nachdem Handänderungen zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie von der Steuer befreit sind. Die hiegegen gerichtete Beschwerde der Steuerpflichtigen an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern führte am 14. November 2011 zur Abweisung.

C.

Gegen dieses Urteil führt die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 6. Januar 2012 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils zufolge rechtsungleicher Behandlung und willkürlicher Auslegung des Rechts.

D.

Während die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde beantragt, verzichten der Gemeinderat von A. _____ sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 137 III 417 E. 1).

1.1 Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um den Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 90 BGG). Gemäss § 4 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 28. Juni 1983 über die Handänderungssteuer (HStG/LU; SRL 645) wird der Erwerber der handändernden Grundstücke subjektiv steuerpflichtig. Als Erwerberin der veräusserten Grundstücke in der Gemeinde A. _____/LU ist die Steuerpflichtige mit der Handänderungssteuer belastet und damit zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der Steuerpflichtigen ist unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

1.2 Soweit die Anwendung kantonalen (Gesetzes-)Rechts gerügt wird, kann im Wesentlichen geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur unter Rüge- und Begründungsvorbehalt (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; zum Ganzen Urteile 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.2; 2C_468/2011, 2C_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.3). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen im Sinne von Art. 106 Abs. 1 BGG gilt insofern nicht. Die bundesgerichtliche Praxis verlangt, dass die Verfassungsverletzung "klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids" dargelegt wird (Urteile 2C_812/2010 vom 23. März 2011 E. 1.2 und 1C_155/2007 vom 13. September 2007 E. 1.2; BGE 133 III 393 E. 6 S.

397 mit Hinweisen). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 136 II 489 E. 2.8 S. 494 mit Hinweisen; zum Ganzen Urteile 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.2; 2C_774/2011 vom 3. Januar 2012 E. 1.2.4; 2C_468/2011, 2C_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1).

1.3 Die Steuerpflichtige beantragt die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils. Ob sie der ihr obliegenden qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht im genannten Sinne genügt hat, erscheint zumindest als ungewiss. Die Frage kann freilich offenbleiben, nachdem die Beschwerde in der Sache selbst ohnehin abzuweisen ist.

2.

2.1 Gemäss § 1 HStG/LU erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. Der Übergang des Eigentums an einem Grundstück (§ 2 Ziff. 1 HStG/LU) sowie die Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen (§ 2 Ziff. 2 HStG/LU), aber auch gewisse sog. wirtschaftliche Handänderungen (§ 2 Ziff. 3 HStG/LU) begründen die objektive Steuerpflicht. Subjektiv steuerpflichtig ist nach dem bereits Gesagten (vorne E. 1.1) der Erwerber (§ 4 Abs. 1 HStG/LU). § 3 HStG/LU ordnet an, welche Handänderungen steuerfrei sind. Nach § 3 Ziff. 2 HStG/LU bleiben steuerfrei:

"Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten, auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung, zwischen eingetragenen Partnern sowie zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie, gleichgültig, ob das Grundstück unter Lebenden oder durch Erbschaft erworben wird."

Die Aufzählung in § 3 HStG/LU ist abschliessender Natur (dazu Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen zum HStG/LU, Ziff. 1 zu den steuerfreien Handänderungen, Stand 1. Juli 2009).

2.2 Öffentlich beurkundeter Vertrag vom 29. Januar 2010 und Grundbucheintrag, mit welchem die Grundstücke übertragen wurden, stellen eine zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 2 Ziff. 1 HStG/LU dar, was auch die Steuerpflichtige anerkennt. Sie hält jedoch dafür, es liege eine steuerfreie Handänderung gemäss § 3 Ziff. 2 HStG/LU vor, und zwar ein "Rechtsgeschäft zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie". Der Sohn der Grundstücksverkäuferin sei Eigentümer sämtlicher Aktien der Steuerpflichtigen, und bei "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" liege ein Rechtsgeschäft zwischen Mutter und Sohn vor.

Die umfassende Begründung der Steuerpflichtigen kann sinngemäss wie folgt zusammengefasst werden: Wohl gehe die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" nicht aus dem Wortlaut der Befreiungsnorm hervor, ergebe sich aber aufgrund der richtig verstandenen ratio legis. Die Vorinstanz habe zu Unrecht lediglich auf den Wortlaut der Bestimmung abgestellt und den Normsinn ausser Acht gelassen. Steuerobjekt bilde nach § 2 HStG/LU auch die wirtschaftliche Handänderung. Wenn zugunsten der öffentlichen Hand die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen werde, müsse dies aus Gründen der Rechtsgleichheit auch für die steuerfreien Handänderungen gelten. Steuerpflichtige Personen untereinander würden ungleich behandelt, wenn bei einem Verkauf an Nachkommen oder umgekehrt keine Steuer und hier, wo die Liegenschaften "faktisch" ins Vermögen des Sohnes der Verkäuferin gegangen seien, eine solche erhoben werde. Eine weitere Ungleichbehandlung ergäbe sich bei Übertragung der Grundstücke von der Steuerpflichtigen auf deren Alleinaktionär, die steuerbar sei, während bei einem Verkauf von der Mutter an den Sohn überhaupt keine Handänderungssteuer angefallen wäre. Bei einem solchen hätte der Sohn nur eine Einzelunternehmung gründen und sodann eine Umgründung in eine Aktiengesellschaft durchführen müssen, womit der Vorgang nach § 3 Ziff. 5 HStG/LU in Verbindung mit Art. 103 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und

Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301) handänderungssteuerfrei wäre. Aufgrund der "Ausrichtung des Gesetzes", welches wirtschaftliche Handänderungen miterfasst, sei daher auch bei der Beurteilung der Steuerfreiheit "auf den wirtschaftlichen Gehalt" abzustellen. Bereits bevor die wirtschaftlichen Handänderungen im heutigen Gesetz als steuerbar erklärt wurden, habe man solche Vorgänge steuerlich erfasst. Dies sei vom Bundesgericht ausdrücklich geschützt worden (BGE 99 Ia 459 E. 3b S. 464 f.). Nachdem das geltende Recht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorsehe, könne auch im Rahmen der steuerfreien Handänderungen "von einer strikten Beachtung der Regeln des Privatrechts abgewichen werden". Selbst nach der Praxis der Vorinstanz sei "der im Handänderungssteuerrecht verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise stets Rechnung zu tragen" (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 7. Juli 2008 E. 2a und 3, in: LGVE 2008 II Nr. 26).

3.

Die Argumentation der Steuerpflichtigen vermag nicht zu überzeugen. Vorab übersieht sie den Unterschied zwischen Steuergesetzen, die Rechtsvorgänge besteuern, und solchen, deren Steuerobjekt in einem wirtschaftlich bedeutsamen Sachverhalt besteht (PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 675 ff., insbesondere S. 676 f.; vgl. auch PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Glauser (Hrsg.), Évasion fiscale, 2010, S. 3 ff. ["normes reposant sur un concept de droit civil et normes à rattachement économique"]). Was die Steuerpflichtige zudem zur Auslegung von Normen mit wirtschaftlicher Anknüpfung ausführt, ist bei der hier vorliegenden Rechtsverkehrssteuer gerade nicht von Bedeutung (LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, S. 692 ff.).

3.1 Bei der Handänderungssteuer des Kantons Luzern handelt es sich um eine (indirekte) Rechtsverkehrssteuer, und zwar um eine Rechtsübertragungssteuer (Botschaft des Regierungsrats des Kantons Luzern vom 15. Oktober 1982 zum Gesetz über die Handänderungssteuer, Separatdruck S. 5; BGE 131 I 394 E. 3.4 S. 398 f. zum Recht des Kantons Genf; allgemein dazu ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 2002, S. 200 ff.; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., 2001, S. 77). Eine Rechtsverkehrssteuer knüpft grundsätzlich an rechtliche Vorgänge an (LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, S. 676). Um offensichtliche Umgehungen mitzuerfassen, wird das Hauptsteuerobjekt ("zivilrechtliche Handänderung") regelmässig um Ersatztatbestände (sog. "wirtschaftliche Handänderungen") erweitert. Wohl gilt dies ebenso für § 2 Ziff. 3 HStG/LU, woraus aber nicht geschlossen werden darf, dies verleihe dem luzernischen Handänderungssteuerrecht insgesamt einen "wirtschaftlichen Grundgehalt" bzw. eine generelle "wirtschaftliche Ausrichtung". Auch aus dem bereits zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 7. Juli 2008 E. 2 ergibt sich nichts Derartiges, hält er doch nur fest, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei unter anderem in § 2 Ziff. 3 HStG/LU verankert.

3.2 Mithin ist jede Norm des HStG/LU, das als Rechtsübertragungssteuer grundsätzlich auf dem begrifflichen Instrumentarium des Privatrechts fusst, gesondert daraufhin zu prüfen, ob sie zivilrechtskonform zu deuten sei. Dabei ist an sich der Normsinn und nicht nur der Normwortlaut massgebend (PETER LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, 1983, S. 167 ff., insbesondere S. 177 ff.; vgl. auch GLAUSER, a.a.O., S. 3 ff.). Freilich muss sich ein vom Normwortlaut abweichender und letztlich massgebender Normsinn ebenso aus dem Gesetz selber ergeben (GLAUSER, a.a.O., S. 4). Dieses ist mithin zunächst methodisch korrekt auszulegen. Erst wenn der entsprechend ermittelte Sinn des Gesetzes eine ausschliessliche Anknüpfung ans Zivilrecht ergibt,

stellt sich überhaupt die Anschlussfrage, ob sich diese Lösung allenfalls unter verfassungsrechtlichen Aspekten als unhaltbar erweist.

3.3

3.3.1 Der Wortlaut von § 3 Ziff. 2 HStG/LU spricht für eine Anknüpfung an das Zivilrecht. Die Präzisierung am Ende der Bestimmung, wonach unerheblich sei, ob das Grundstück gestützt auf ein Rechtsgeschäft unter Lebenden oder eine Verfügung von Todes wegen übergeht, deutet darauf hin, dass ausschliesslich natürliche Personen als - direkte - Vertragsparteien angesprochen sind. Es ist nicht ersichtlich, weshalb und inwiefern diese Norm über den Wortsinn hinaus (also "wirtschaftlich") zu deuten wäre. Die Doktrin vertritt bezüglich der privatrechtskonformen Betrachtungsweise ohnehin die Auffassung, die zwingenden Vorschriften des Zivilrechts, aber auch Statusbegriffe (Ehe, Kindschaft etc.) sowie die Gesellschaftsformen seien grundsätzlich unantastbar (LOCHER, Rechtsfindung, S. 160, mit Nachweisen). Entsprechend wird die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen nur ausnahmsweise aufgrund der dahinter stehenden natürlichen Personen durchbrochen (in diesem Sinne namentlich BGE 136 I 49 E. 5.4 S. 60 f.; 136 I 65 E. 5.4 S. 76 f.; 132 III 489 E. 3.2 S. 493; auch zum Folgenden). Ein derartiger Durchgriff setzt Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen juristischer und dahinter stehender natürlicher Person voraus, insbesondere, dass die rechtliche Berufung auf die Selbständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient. In solchen Fällen wird die juristische Person in missbräuchlicher Weise vorgeschoben. Umgekehrt gilt, dass derjenige, der sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient (und die damit verbundenen Vorteile beansprucht), sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen muss und sich nicht auf die wirtschaftliche Identität berufen kann (BGE 136 I 49 E. 5.4 S. 60 f.; 136 I 65 E. 5.4 S. 76 f.). Darin liegt keine Ungleichbehandlung, sondern vielmehr eine konsequente Rechtsanwendung. Dementsprechend erkannte das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern im zitierten Entscheid vom 7. Juli 2008 E. 3: "Nach dem Wortlaut von § 3 Ziff. 2 StG kann sich der Erwerber jedoch nur auf eine Steuerbefreiung berufen, wenn ein verwandtschaftliches Verhältnis in auf- und absteigender Linie besteht". Damit meinte es offensichtlich ein zivilrechtliches Verhältnis im Sinne von Art. 20 ZGB. Ein solches bezieht sich ausschliesslich auf natürliche Personen.

3.3.2 Auch die Überlegungen der Steuerpflichtigen zum systematischen Element der Auslegung überzeugen nicht: Wenn der Gesetzgeber in § 2 Ziff. 3 HStG/LU gewisse wirtschaftliche Handänderungen im Sinne von Ersatztatbeständen als zusätzliche Steuerobjekte bezeichnet, bedeutet dies keineswegs, die wirtschaftliche Betrachtungsweise müsse aus Gründen der Rechtsgleichheit auch für die sich zugunsten der steuerpflichtigen Personen auswirkenden steuerfreien Handänderungen zur Anwendung kommen. Ausnahmen von der Steuerpflicht sind tendenziell ohnehin restriktiv zu handhaben. Im Übrigen führt die handänderungssteuerliche Erfassung einer wirtschaftlichen Handänderung nicht dazu, dass eine nachfolgende zivilrechtliche Handänderung nicht zu besteuern wäre, sofern das Gesetz beide Vorgänge als steuerbar erklärt (FRITZ GYGI, Konsequenz und Inkonzsequenz der Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: ASA 34 S. 337 ff., insbesondere S. 343 ff.; so auch Urteil 2C_784/2008 vom 7. Juli 2009 E. 3.6 mit Hinweis; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., 2006, N. 3 zu § 227 StG/ZH i.V.m. N. 70 zu § 216 StG/ZH). Zudem kann ein kantonales Handänderungssteuergesetz selbst im Rahmen von wirtschaftlichen Handänderungen auf einer streng zivilrechtlichen Sichtweise beruhen (TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in: BN 2011 S. 154 ff., insbesondere S. 160 ff.) oder aber eher wirtschaftlich ausgerichtet sein (so insbesondere die frühere zürcherische Handänderungssteuer; AMONN, a.a.O., S. 161). Die bei der Zusammenrechnung von

Landpreis und Werklohn für die Bestimmung des Handänderungswertes von § 7 Abs. 1 HStG/LU geübte wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteil 2P.302/2005 vom 4. November 2005 E. 4) lässt sich entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen unmittelbar auf den Wortlaut dieser Bestimmung abstützen. Dort ist die Rede von "sämtlichen Leistungen des Erwerbers", was durchaus Raum für eine wirtschaftliche Deutung lässt, weswegen es sich grundlegend anders verhält als bei § 3 Ziff. 2 HStG/LU.

3.3.3 Ebenso wenig ergibt sich aufgrund des historischen Elements der Auslegung etwas zugunsten der Steuerpflichtigen. Zwar bestand eines der Ziele der Gesetzesrevision darin, die zuvor in der Praxis bereits geübte Besteuerung von wirtschaftlichen Handänderungen (BGE 99 Ia 459 E. 3b S. 464 f.) gesetzlich zu verankern. Darüberhinaus sollten "klare Anweisungen für das Veranlagungsverfahren" aufgestellt und insbesondere die Abgabetatbestände und Befreiungsgründe ausdrücklich festgelegt werden (zum Ganzen Botschaft, S. 7). Im Übrigen fand § 3 Ziff. 2 HStG/LU erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen Eingang in das Gesetz.

3.3.4 Als Zwischenergebnis ist mithin festzustellen, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausging, § 3 Ziff. 2 HStG/LU knüpfe entsprechend dem klaren Wortlaut (nur) ans Zivilrecht an.

3.4

3.4.1 Damit bleibt zu klären, ob dieses Zwischenergebnis zu einem Resultat führt, das geradezu als verfassungswidrig bezeichnet werden muss. Dies ist zu verneinen. Eine Norm verstösst gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), wenn sie sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist. Sie verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), wenn sie rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Das Rechtsgleichheitsgebot ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 136 II 120 E. 3.3.2 S. 127 f.; 127 I 185 E. 5 S. 192). Der Steuergesetzgeber darf freilich, ohne dadurch gegen Art. 8 oder 9 BV zu verstossen, durchaus die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen eines Ersatztatbestandes punktuell heranziehen, und er braucht dies keineswegs aus Gründen der Rechtsgleichheit auch für die sich zugunsten der steuerpflichtigen Personen auswirkenden steuerfreien Handänderungen vorzusehen (vorne E. 3.3.1).

3.4.2 Zivilrechtlich und wirtschaftlich ist es nicht einerlei, ob bei einem Verkauf zwischen Mutter und Sohn keine Steuer erhoben wird oder ob ein Grundstück aus dem Privatvermögen einer natürlichen Person an eine Aktiengesellschaft verkauft wird, selbst wenn der Sohn der Verkäuferin Alleinaktionär ist. Zwar ist richtig, dass bei Übertragung der Grundstücke von der Steuerpflichtigen auf den Alleinaktionär erneut eine Steuer anfiel, während bei einem direkten Verkauf von der Mutter an den Sohn keine Handänderungssteuer geschuldet wäre. Die beiden Sachverhalte sind freilich - auch wirtschaftlich - verschiedenartig und deshalb auch steuerlich ungleich zu behandeln. Ebenso wenig trifft zu, dass bei einem direkten Verkauf von der Mutter an den Sohn dieser nur eine Einzelunternehmung gründen und sodann eine Umgründung in eine Aktiengesellschaft durchführen bräuchte, um den Vorgang nach § 3 Ziff. 5 HStG/LU in Verbindung mit Art. 103 FusG handänderungssteuerfrei abzuwickeln. Das Halten mehrerer Grundstücke in einer Einzelunternehmung bildet nicht zwingend einen "Betrieb", der nach § 3 Ziff. 5 HStG/LU in Verbindung mit Art. 8 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) steuerneutral umgegründet werden könnte.

4.

Damit ergibt sich, dass der Verkauf der vier Grundstücke von der Mutter des Alleinaktionärs an dessen Gesellschaft zu Recht der Handänderungssteuer unterstellt und folglich nicht als steuerfreie Handänderung im Sinne von § 3 Ziff. 2 HStG/LU behandelt wurde. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der beschwerdeführenden Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. April 2012

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher

Abgaberechtliche Abteilung

Präsident Müller, Verwaltungsrichter Gsponer, Ersatzrichterin Bühlmann; Gerichtsschreiber von Glutz

Urteil vom 8. Februar 2012

in Sachen

_____, _____, Beschwerdeführer,
vertreten durch _____

gegen

Gemeinde _____ handelnd durch den Gemeinderat, _____
Beschwerdegegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt

A.- [REDACTED] veräusserte am 6. Februar 2008 eine unbebaute Landfläche von 1'011 m² (Grundstück Nr. [REDACTED], [REDACTED], GB [REDACTED]) zum Preis von Fr. 200'000.-- an [REDACTED]. Mit Entscheid vom 6. Mai 2008 gewährte die Veranlagungsbehörde für den daraus resultierenden steuerpflichtigen Gewinn von Fr. 178'300.-- den Aufschub der Besteuerung infolge Reinvestition in den Neubau des eigenen Wohnhauses (Grundstück Nr. [REDACTED], GB [REDACTED]). Im Rechtsspruch (Ziff. 2) hielt sie u.a. fest, dass der Steueraufschub nur unter der Bedingung erfolge, dass die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft nicht innert fünf Jahren seit ihrem Bezug aufgegeben werde. Bei Nichterfüllung dieser Bedingung werde der Entscheid revidiert und die Besteuerung unter Berechnung des Verzugszinses ab Ablauf der Einsprachefrist des (ursprünglichen) Entscheides nachgeholt.

Am 2. September 2009 (Tagebuch-Eintrag) veräusserte [REDACTED] sein Wohnhaus (Grundstücke Nrn. [REDACTED] und [REDACTED], GB [REDACTED]) an seinen Sohn [REDACTED] unter Einräumung eines lebenslänglichen Wohnrechts zugunsten der Eltern [REDACTED] und [REDACTED]. In der Folge hob die Gemeinde [REDACTED] mit Entscheid „über die Revision einer Grundstückgewinnsteuerveranlagung“ am 29. März 2010 die rechtskräftige Verfügung vom 6. Mai 2008 betreffend Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer auf und besteuerte den darin aufgeschobenen Grundstückgewinn nachträglich. Sie begründete ihren Entscheid damit, dass ab dem 2. September 2009 die Selbstnutzung nicht mehr gegeben sei, da der Eigentümer und der Nutzer nicht mehr identisch seien.

B.- Gegen diesen Entscheid erhob [REDACTED] am 29. April 2010 Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheides. Er machte geltend, dass die Voraussetzungen eines Steueraufschubs nach wie vor erfüllt seien, da er zusammen mit seiner Familie die Liegenschaft trotz Wechsel des sachenrechtlichen Eigentümers weiterhin bewohne. Am 3. Februar 2011 wies der Gemeinderat [REDACTED] die Einsprache mit der Begründung ab, dass durch den Wegfall der Eigentümerstellung ein wesentliches Merkmal der Selbstnutzung nicht mehr erfüllt sei.

C.- Gegen diesen Einspracheentscheid liess [REDACTED] Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben und beantragen, der Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates aufzuheben.

In ihren Vernehmlassungen schlossen die Gemeinde [REDACTED] sowie der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Im zweiten Schriftenwechsel hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest.

Erwägungen

I. Prozessuales

1.- Der Beschwerdeführer rügt vorab eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Beschwerdegegnerin wegen ungenügender Begründung des Einspracheentscheides.

a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) umfasst unter anderem die Begründungspflicht. Diese bildet ein bedeutsames Element der transparenten Entscheidungsfindung, indem dem Bürger offenzulegen ist, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung einer Verfügung genügt den Anforderungen an das rechtliche Gehör schon dann, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen möglichen Aspekten zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 133 III 445 E. 3.3, 112 Ia 110 E. 2b).

b) Im angefochtenen Entscheid sind die massgeblichen Rechtsnormen aufgeführt. Ferner geht daraus hervor, welche Überlegungen die Beschwerdegegnerin zur Ablehnung der Einsprache bewogen haben. Der Beschwerdeführer konnte sich gestützt darauf ein Bild über die Tragweite des Entscheids machen und diesen schliesslich sachgerecht anfechten. Die Erwägungen des Einspracheentscheids genügen, um die steuerlichen Gründe für den Ausgang des Verfahrens offenzulegen, und erlauben damit eine sachgemässe Anfechtung. Somit liegt keine Verletzung der Begründungspflicht vor. Selbst wenn eine Gehörsverletzung infolge mangelnder Begründung zu bejahen wäre, könnte sie im Übrigen nach durchgeführtem doppeltem Schriftenwechsel im Beschwerdeverfahren als geheilt betrachtet werden, da der Beschwerdeführer damit ausreichend Gelegenheit hatte, sich mit den Argumenten der Beschwerdegegnerin auseinanderzusetzen.

2.- a) Ein formrichtig gegenüber dem Steuerpflichtigen mitgeteilter Entscheid der zuständigen Behörde wird formell rechtskräftig (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, § 28 I, S. 395). Da das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG; SRL Nr. 647) keinen speziellen gesetzlichen Revisionsvorbehalt zur Nachbesteuerung im Fall von nachträglich wegfallenden Steueraufschubtatbeständen beinhaltet, kommt einem Vorbehalt im Dispositiv der Aufschubverfü-

gung, nach welchem die Steuerbehörde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen werde, grundsätzlich nur deklaratorischer Charakter zu. Nach Eintritt der Rechtskraft kann eine nachträgliche Steuerveranlagung zugunsten der Gemeinde grundsätzlich nur noch über ein Nachsteuerverfahren erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, N 17 zu § 210 StG-ZH, mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 6.7.1988 [SR-15/1988]).

b) Für das Verfahren bei der Nachbesteuerung von Grundstücksgewinnen sind im Kanton Luzern gemäss § 38a Abs. 1 GGStG die Bestimmungen des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) anwendbar. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins nachgefordert (§ 174 Abs. 1 StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach der steuerbegründenden Veräusserung, für welche eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder keine rechtskräftige Veranlagung vorgenommen wurde (§ 38a Abs. 3 GGStG). Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist die Gemeinde (§ 38a Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 GGStG).

c) Der Nachsteuertatbestand muss sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergeben, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Entsprechende Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung geht es in der Regel um Fakten oder Beweismittel, die erst nach der rechtskräftigen Veranlagung entdeckt worden sind, d.h. um sog. neue Tatsachen (vgl. Vallender, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], 2. A., Basel 2002, N 7 zu Art. 53 StHG). Waren der Veranlagungsbehörde die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Sachverhaltes bereits bekannt, fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen zur Nachsteuer (LGVE 1992 II Nr. 23). Die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens vorliegen, ist im Licht der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben und dem Wissen der Veranlagungsbehörde zu entscheiden (BG-Urteil 2P.166/2001 vom 25.2.2002, E. 6). Auf jeden Fall setzt ein Nachsteuerverfahren voraus, dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Unterbesteuerung erfolgte.

II. Unvollständige/unterbliebene Veranlagung

3.- a) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden schreibt den Kantonen u.a. vor, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Das StHG folgt damit in seinem Grundsatz dem dualistischen System, wonach Gewinne auf im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücken zu den ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuern gezahlt werden (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 5 zu Art. 12 StHG). Der Kanton Luzern und die Einwohnergemeinden erheben gemeinsam die bundesrechtlich vorgeschriebene Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 1 Abs. 3 GGStG. Gemäss § 1 Abs.1 GGStG unterliegen Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Als steuerbegründende Veräusserung gilt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück (§ 3 Ziff.1 GGStG). Im Grundstückgewinnsteuerrecht sind zwei Arten steuerlicher Privilegierung auseinanderzuhalten. Bei der einen Gruppe von im Gesetz genannten Handänderungen tritt eine Steuerbefreiung ein (§ 5 GGStG) und bei der anderen Gruppe wird die Grundstückgewinnsteuer in den in Art. 12 Abs. 3 StHG und § 4 Abs. 1 GGStG genannten Fällen aufgeschoben. Der Steueraufschub bedeutet lediglich einen momentanen Verzicht auf eine Besteuerung, weil der Gesetzgeber bei einer derartigen Veräusserung den Gewinn nicht als realisiert betrachtet. Die Besteuerung und damit die Steuerpflicht wird allerdings nicht aufgehoben, sondern nur bis zur späteren endgültigen Veräusserung aufgeschoben (Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri-Bern 2002, N 8 zu Art. 133 StG-BE; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 227; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 153 zu § 216 StG-ZH). Ein Steueraufschub bedingt aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand der Besteuerungsmöglichkeit des aufgeschobenen Gewinns.

b) Gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG wird die Besteuerung aufgeschoben "bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Ausnahme von Ferien- und Zweitwohnungen), soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird". Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wird (Richner, Steuern bei Ersatzbeschaffungen von Grundstücken, in: ZBGR 85/2004, S. 83). Die im Gesetzeswortlaut verwendete Wendung „gleich genutzt“ bezieht sich sowohl auf die Begriffe „dauernd“ und „aus-

schliesslich selbstgenutzt“ als auch auf die Gleichartigkeit der Nutzung der Ersatzliegenschaft (wirtschaftliche Funktionalität).

aa) Gesetzliche Voraussetzung für den Aufschub ist die Investition des Veräusserungserlöses in eine Ersatzliegenschaft. Wie sich aus dem Begriff der Ersatzbeschaffung ergibt, muss es sich beim Veräusserer und beim Erwerber des Ersatzobjektes um denselben Steuerpflichtigen handeln (Richner, a.a.O., S. 80). Da der Steueraufschub aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand des aufgeschobenen Gewinns bedingt, ist ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht zulässig, wenn das Ersatzgrundstück beispielsweise nur gepachtet oder vom Ehepartner der veräussernden Person (zu Alleineigentum) erworben wird (VGE vom 23.3.2005; StR 2001 S. 294).

bb) Weder der Begriff „dauernd“ noch „ausschliesslich selbstgenutzt“ werden im Gesetz näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft grundsätzlich nur dann als „ausschliesslich selbstgenutzt“, wenn sie vom Steuerpflichtigen, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen (Ehemann/-frau, Partner/-in, Kinder, [Schwieger-] Eltern, Lebenspartnerin oder Lebenspartner) tatsächlich selbst bewohnt wird (vgl. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 72 zu Art. 12 StHG). Veräussert eine Person, die das Alleineigentum an der von ihr und ihren Familienangehörigen bewohnten Liegenschaft besitzt, und erwirbt sie eine unverändert von ihr und ihren Familienangehörigen weiterbewohnte Ersatzliegenschaft unter Mitbeteiligung der Familienangehörigen zu Gesamt- oder Miteigentum, ist für die Berechnung des Steueraufschubs weiterhin von voller Selbstnutzung auszugehen. Die Selbstnutzung muss zudem „dauerhaft“ sein, d.h. die Verhaftung des aufgeschobenen Veräusserungsgewinnes im Ersatzobjekt soll eine bestimmte minimale Zeit andauern, damit von einer Ersatzbeschaffung im Sinn der Aufschubsnorm gesprochen werden kann. In der Veranlagungspraxis wird deshalb von einer gesetzlich nicht normierten minimalen Reinvestitionsdauer von fünf Jahren ausgegangen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 16.5.2007 [SB 2007.00002, E. 3.2]; Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 7, N 47).

c) Auch wenn die Voraussetzungen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung im Veräusserungszeitpunkt erfüllt sind, bedeutet dies nicht, dass dieser Vorgang keine Steuern auslöst. Vielmehr wird vom Steuerpflichtigen noch der Tatbeweis dafür verlangt, dass er tatsächlich eine Ersatzbeschaffung vornehmen wollte und nicht bloss ein Objekt verkauft und ein anderes gekauft hat. Dieser Nachweis wird in Lehre und Rechtsprechung als erfüllt betrachtet, wenn der Steuerpflichtige das Ersatzobjekt auch noch nach fünf Jahren nach der Veräusserung des ursprünglichen Objekts funktionsgemäss nutzt (Richner, a.a.O., S. 86). Wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren veräussert und der von der Ursprungsgemeinde aufgeschobene Gewinn nicht oder nur teilweise in ein Ersatzgrundstück reinvestiert wird (Kaskadenersatzbeschaffung), ist von der Vermutung auszugehen, dass der Steuerpflichtige gar nie eine Ersatzbeschaffung vornehmen woll-

te. Die Voraussetzungen für den Steueraufschub wären in diesem Fall - wie der Zeitablauf zum Ausdruck bringt - von Anfang an nicht erfüllt gewesen, da das Ersatzgrundstück nicht dauernd selbst genutzt wurde. In der Praxis wird dann angenommen, der Steuerpflichtige habe gar nie die Absicht gehabt, eine Ersatzbeschaffung im Sinn des GGStG vorzunehmen. Demnach hat er den Tatbeweis für die dauernde Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks nicht erbracht, wenn er es weniger als fünf Jahre selbst nutzte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 290 zu § 216 sowie N 9 zu § 226a StG-ZH). Die Gemeinde, in der sich das ursprünglich veräusserte Grundstück befand, kann auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurückkommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 290 zu § 216 StG-ZH; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47) und die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren veranlagen (Richner, a.a.O., S. 86). Die Grundstückgewinnsteuer wird dabei so berechnet, wie wenn es keine Ersatzbeschaffung gegeben hätte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 292 zu § 216 StG-ZH).

4.- Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung fehlten und der Grundstücksgewinn nachträglich besteuert werden muss.

a) Damit eine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs.1 Ziff. 7 GGStG vorliegt, muss zwischen den beiden Handänderungen eine adäquate Kausalität bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 266 zu § 216 StG-ZH). Grundvoraussetzung für den Steueraufschub ist, dass ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktionalität erworben wird (Richner, a.a.O., S. 80). Wird also ein unüberbautes Grundstück veräussert, darf auch das Ersatzobjekt nur ein unüberbautes Grundstück sein; hingegen ist die Verwendung des Erlöses für die Erstellung eines Neubaus ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 269 zu § 216 StG-ZH). Ein Aufschub bei der Veräusserung von unüberbautem Land und die Reinvestition in ein vom Veräusserer bewohntes Eigenheim stellt demnach keine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG dar. Hierfür wäre ein eigenes tatsächliches Bewohnen des veräusserten Grundstücks erforderlich (Richner, a.a.O., S. 83).

Der Beschwerdeführer investierte den Erlös aus dem Verkauf der nicht überbauten Landfläche (Grundstück Nr. ■■■■, GB ■■■■■■■■■■) in den Neubau seines Wohnhauses (Grundstück Nr. ■■■■, GB ■■■■■■■■■■), das er zusammen mit seiner Familie bewohnt. Die Beschwerdegegnerin veranlagte aus diesem Verkauf im Feststellungsentscheid vom 6. Mai 2008 einen Grundstücksgewinn von Fr. 178'300.-- und schob die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer auf. Wenn sie die Reinvestition des Grundstücksgewinns als Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG beurteilte und dessen Besteuerung mit Entscheid vom 6. Mai 2008 aufschob, erfolgte dieser Aufschub aber zu Unrecht. Ein zu Unrecht von Anfang an gewährter Aufschub ist ein Fehler in der

Rechtsanwendung. Dafür steht das Nachsteuerverfahren jedoch nicht zur Verfügung (vgl. E. 5).

b) Der Beschwerdeführer veräusserte das selbst bewohnte Wohnhaus per 1. September 2009 für Fr. 860'000.-- an seinen Sohn und liess sich als Gegenleistung ein lebenslängliches Wohnrecht für sich und seine Ehefrau einräumen. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass er die Liegenschaft an seinen Sohn verkauft habe, um in erbrechtlicher Hinsicht klare Verhältnisse zu schaffen und weil ohne die Investition des Sohnes kein Aus- und Wiederaufbau des Wohnhauses möglich gewesen wäre. Auch würde die Familie, zusammen mit dem Sohn als neuem Eigentümer, das Wohnhaus weiterhin dauernd und ausschliesslich selber nutzen.

Die Voraussetzungen für einen steueraufschiebenden Erbvorbezug gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG sind vorliegend nicht erfüllt. Ein solcher ist dort anzunehmen, wo der mutmassliche Erblasser dem zukünftigen Erben einen Vermögensvorteil durch Übertragung eines Grundstücks zukommen lässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 182 ff. zu § 216 StG-ZH; LGVE 2000 II Nr. 28). Damit ein Schenkungscharakter angenommen wird, muss zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks und der Gegenleistung des zukünftigen Erben deshalb ein offensichtliches Missverhältnis (praxisgemäss eine Abweichung von mindestens 25 % des Verkehrswerts) bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 185 zu § 216 StG-ZH; vgl. VG-Urteil A 11 42 vom 25.11.2011, E. 3). Insofern dürfte die Gegenleistung für die übertragenen Grundstücke 75 % von deren Verkehrswert nicht übersteigen.

Den Kaufpreis bezahlte der Sohn des Beschwerdeführers durch Übernahme der Schuldpflicht des Hypothekendarlehens von Fr. 440'000.--, die Anrechnung des von ihm in das umgebaute Wohnhaus investierten Betrags von Fr. 200'000.-- und die Gewährung eines Wohnrechtsdarlehens vom Verkäufer an seinen Sohn für die Gewährung des Wohnrechts an seine Eltern (vgl. öffentliche Urkunde vom 29.8.2009, Ziff. 1 und 2). Beim Wohnrechtsdarlehen handelt es sich um ein unverzinsliches Darlehen, das in jährlichen Raten à Fr. 11'000.-- getilgt wird. Dieser Betrag gilt als jährliche Entschädigung für das eingeräumte Wohnrecht. Die Katasterschätzung für das Grundstück Nr. ■■■■■, GB ■■■■■, lag zum Zeitpunkt der Veräusserung bei Fr. 892'600.--. Der Verkehrswert der Liegenschaft musste vom Käufer folglich voll entschädigt werden.

Ein steueraufschiebender Erbvorbezug, der einer Nachbesteuerung entgegenstehen würde, liegt somit nicht vor. Soweit der Beschwerdeführer sich auf den Steueraufschubtatbestand gemäss § 4 Abs. 1 GGStG berufen will, vermag er daraus nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

c) Der gesetzliche Steueraufschub im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG verlangt nicht nur die tatsächliche dauerhafte Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft, sondern auch die Eigentümerstellung am Ersatzobjekt während derselben Minimaldauer. Wer eine Ersatzliegenschaft kauft, kommt deshalb nur dann in den Genuss eines Steuerauf-

schubs zufolge Ersatzbeschaffung, wenn er die wirtschaftliche Verbindung des investierten Kapitals mit dem Wohneigentum aufrecht erhalten will und dies - wie zuvor - als langfristige Investition behandelt. Die Privilegierung der ursprünglichen Ersatzbeschaffung setzt eine dauernde Reinvestition dieses Gewinns in ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion voraus. Deshalb ist es sachgerecht und mit der Gesetzeslage im Einklang, im Sinn eines Zeitnachweises für diese dauernde Reinvestition eine Selbstnutzung beim Ersatzobjekt für einen längeren Zeitraum zu verlangen (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 16.5.2007 [SB 2007.00002, E. 3.2]; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47). Die in den Weisungen der Dienststelle Steuern stipulierte Frist von fünf Jahren ist deshalb nicht zu beanstanden (Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47). Kommt es vor Ablauf einer minimalen Haltedauer zu einer Veräusserung und damit zu einem Subjektwechsel, wird der reinvestierte Gewinn realisiert und bleibt somit nicht länger im Ersatzobjekt gebunden. Wer innert fünf Jahren das Ersatzobjekt weiterveräussert, zeigt, dass er nicht die Absicht einer dauernden Reinvestition des Gewinns hatte, es sei denn, es gelingt ihm, den Nachweis zu erbringen, dass er diese Intention hatte, der Veräusserungsentscheid aber von Umständen beeinflusst wurde, die er nicht im Voraus beeinflussen konnte. Dabei muss es sich um Umstände handeln, die ihn auch ohne Ersatzbeschaffung getroffen hätten.

d) Im vorliegenden Fall erfolgte die Veräusserung bereits 19 Monate nach der Reinvestition des Grundstückgewinns. Zwar nutzt der Verkäufer aufgrund eines Wohnrechts das Ersatzobjekt weiterhin selbst, indessen wird damit die aufschubrelevante Selbstnutzungsdauer nicht fortgesetzt. Vielmehr bewirkt der Eigentümerwechsel eine Realisation des im Ersatzobjekt bis dann gebundenen, reinvestierten Gewinns. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Veräusserungspreis u.a. durch ein in jährlichen Raten rückzahlbares Darlehen (für das Wohnrecht) getilgt wird. Umstände, welche die beim Aufschubentscheid angenommene Absicht des Beschwerdeführers, den Gewinn auf Dauer anzulegen, nicht ersichtlich waren und den Veräusserungsentscheid provozierten, wurden nicht geltend gemacht. Es gelingt dem Beschwerdeführer deshalb vorliegend nicht, die Vermutung zu widerlegen, dass die Absicht einer dauernden Reinvestition des Grundstückgewinns von Anfang an fehlte. Die gewährte steuerliche Privilegierung rechtfertigt sich daher nach einer - wie im vorliegenden Fall - nur kurzen Haltedauer rückwirkend nicht mehr.

Da der Aufschubgrund der Ersatzbeschaffung damit von Anfang an nicht gegeben war, ist eine Besteuerung des Grundstückgewinns fälschlicherweise unterblieben und es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung erfüllt sind.

III. Nachsteuerverfahren

5.- a) Der auf dem veräusserten Grundstück erzielte Grundstücksgewinn wurde von der Gemeinde zwar auf Fr. 178'300.-- festgesetzt, die Grundstückgewinnsteuer jedoch zu Unrecht nicht veranlagt, sondern aufgeschoben. Die Aufschubsverfügung vom

6. Mai 2008 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Da der Aufschubgrund der Ersatzbeschaffung von Anfang an nicht gegeben war, ist der Entscheid vom 29. März 2010 unter den gesetzlichen Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens von § 38a GGStG i.V.m. Art. 174 Abs. 1 StG zu prüfen.

Im Dispositiv der Verfügung hielt die Beschwerdegegnerin in einem Revisionsvorbehalt zusätzlich fest, dass der Entscheid revidiert und die Grundstückgewinnsteuer im Nachhinein veranlagt werde, falls die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG innert fünf Jahren seit dem Bezug aufgegeben wird. Wie bereits dargelegt wurde (E. 2), ist dieser Revisionsvorbehalt deklaratorischer Natur. Der im Dispositiv einer Steuerverfügung angebrachte Vorbehalt, die Steuerbehörde werde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen, ist insbesondere in jenem Fall unbeachtlich, in dem die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsteueranlagung erfüllt sind.

b) Die Zulässigkeit der Nachbesteuerung einer fälschlicherweise aufgeschobenen Steuer hängt davon ab, ob und seit wann der Veranlagungsbehörde bekannt war, dass die Voraussetzungen für einen privilegierten Steueraufschub nicht mehr gegeben waren. Die ungenügende Einschätzung der Gemeinde muss demnach auf einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung beruhen, die darauf zurückzuführen ist, dass der veranlagenden Behörde im Zeitpunkt der Einschätzung rechtserhebliche Tatsachen nicht bekannt gewesen sind (StE 2000 B 97.41 Nr. 13, 13a).

c) Aufgrund der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass der Veranlagungsbehörde zum Zeitpunkt des ursprünglichen Feststellungsentscheides (6.5.2008) bekannt war, dass das Ersatzobjekt innert nur 19 Monaten nach der gewährten steueraufschiebenden Reinvestition weiterveräussert wird. Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers, an der Ersatzbeschaffung dauerhaft festzuhalten, war für die Steuerbehörden weder ersichtlich noch feststellbar, zumal es sich bei der Intention um eine innere Tatsache handelt. Es ist nicht erkennbar und wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht, dass es die Gemeinde trotz offenkundiger Anzeichen versäumt habe, vor dem Aufschubentscheid die notwendigen Abklärungen zu treffen. Es liegt demnach kein Veranlagungsfehler seitens der Gemeinde vor, der auf dem Weg des Nachsteuerverfahrens nicht berichtigt werden könnte (LGVE 1992 II Nr. 24 E. 2c und 2d). Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers an einer dauerhaften Ersatzbeschaffung stellt für die Steuerbehörde vielmehr eine neue Tatsache dar, die sie zur Durchführung eines Nachsteuerverfahrens gemäss § 38a GGStG i.V.m. Art. 174 Abs. 1 StG berechtigt.

6.- a) Ein Nachsteuerverfahren ist gemäss § 176 Abs. 1 StG schriftlich zu eröffnen. Dabei handelt es sich nicht um eine blosse Formvorschrift. Dem Steuerpflichtigen muss in der Eröffnungsmitteilung zur Kenntnis gebracht werden, worauf sich die Untersuchung bezieht (Gründe für das Nachsteuerverfahren) und für welche Steuerperiode

resp. welches Steuerereignis er mitzuwirken hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, N 11 zu Art. 153 DBG). Die Verfahrenseinleitung ist oft an bestimmte Voraussetzungen geknüpft (z.B. Rechtskraft der Veranlagung und v.a. das Vorliegen neuer Tatsachen). Durch die Eröffnungsmitteilung soll der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, bereits zu Verfahrensbeginn Kenntnis vom Vorliegen der von der Steuerbehörde angenommenen neuen Tatsachen zu erlangen. Erst diese frühe Kenntnis ermöglicht es ihm nämlich abzuschätzen, ob und inwieweit er sich auf das Verfahren einlassen muss und in welchem Umfang seine Mitwirkungspflichten für das Nachsteuerverfahren wieder aufleben. Dies soll insbesondere verhindern, dass er Gefahr läuft, im Nachsteuerverfahren nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt zu werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 12 zu Art. 153 DBG). Nicht jede Verfahrensverletzung durch die Steuerbehörden führt jedoch zwingend zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung, können doch nicht besonders schwer wiegende Verletzungen im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, sofern der Rechtsmittelbehörde die volle Überprüfungsbefugnis zusteht (vgl. VG-Urteil A 11 117 vom 5.1.2012, E. 2c/aa; LGVE 1998 II Nr. 2 E. 3c).

b) Im vorliegenden Fall eröffnete die Beschwerdegegnerin dem Beschwerdeführer bereits im Rechtsspruch des Steueraufschubentscheides, dass auf den Aufschub zurückgekommen werde, wenn er das Grundstück vor Ablauf der Frist von fünf Jahren veräussere. Demnach musste der Beschwerdeführer mit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechnen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens konnte er ausserdem zu den Nachsteuergründen Stellung nehmen. Dadurch, dass das Nachsteuerverfahren direkt mit dem sog. Revisionsentscheid eröffnet worden war, erlitt der Beschwerdeführer keinen Rechtsnachteil, da insbesondere keine Mitwirkung im Nachsteuerverfahren erforderlich war, eine Ermessensveranlagung ebenfalls nicht in Aussicht stand und ihm auch kein Steuerstrafverfahren droht. Indem die Beschwerdegegnerin die Grundstücksgewinnsteuer direkt nachbesteuerte, leitete sie zwar das Nachsteuerverfahren nicht ordentlich ein, doch führte diese Verfahrensverletzung vorliegend nicht zu einem Rechtsverlust beim Steuerpflichtigen. Selbst wenn die unterbliebene Mitteilung eine Verletzung des Gehörsanspruchs bewirkt hätte, wäre der Mangel aufgrund des anschliessenden Einspracheverfahrens ohne Nachteile für den Beschwerdeführer behoben worden.

7.- Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den im ursprünglichen Feststellungsentscheid vom 6. Mai 2008 aufgeschobenen Grundstücksgewinn nachbesteuerte. Gegen die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer bringt der Beschwerdeführer keine Einwände vor. Es sind auch keine Anzeichen ersichtlich, inwiefern der Steuerbetrag in masslicher Hinsicht nicht korrekt ermittelt worden wäre. Die Grundstücksgewinnsteuerveranlagung über Fr. 29'172.15 ist daher zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen.

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

8.- Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die amtlichen Kosten zu tragen (§ 198 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]). Gestützt auf die in der Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und die seiner Aufsicht unterstellten Instanzen (VGKV; SRL Nr. 46) geregelten Kriterien sind die amtlichen Kosten angesichts des gerichtlichen Aufwands einerseits und in Würdigung des Interessenwerts andererseits auf pauschal Fr. 1'500.-- festzusetzen.

Eine Parteientschädigung an den unterliegenden Beschwerdeführer entfällt von vornherein. Die Beschwerdegegnerin handelte durch ihr gesetzliches Organ, weshalb eine Parteientschädigung nicht geschuldet ist (§ 193 Abs. 3 VRG).

R e c h t s s p r u c h

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführer hat die amtlichen Kosten von pauschal Fr. 1'500.-- zu tragen, die dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen werden.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.
5. Dieses Urteil wird den Parteien, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Rechtsdienst, und der Kantonalen Gerichtskasse (im Dispositiv) zugestellt.

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS LUZERN
Abgaberechtliche Abteilung
Der Präsident


Der Gerichtsschreiber


Versand:

13. FEB. 2012