Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 91/2012

Urteil vom 17. August 2012

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Karlen, Seiler,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
1. X._____,
2. Y._____,
Beschwerdeführer, beide vertreten durch Penta Treuhand GmbH

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern,
Administration cantonale des impôts du
canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2006
(Doppelbesteuerung, Steuerharmonisierung),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom 15. Dezember 2011.

Sachverhalt:

A.
Die Eheleute X._____ und Y._____ wohnen in A._____ /LU und sind dort Eigentümer von drei Grundstücken. Im Februar 2005 konnte Y._____ von ihrem Vater ein Mehrfamilienhaus in B._____/VD erben, dessen Steuerwert sich auf 1,8 Millionen Franken beläuft. Die Eigentümerin erzielte mit der Liegenschaft im Jahr 2006 einen Ertrag in Höhe von Fr. 127'168.–. Ebenfalls im Jahr 2006 sanierte sie das Mehrfamilienhaus für Fr. 474'475.–, wovon für steuerliche Zwecke ein Betrag von Fr. 277'961.– als werterhaltend anerkannt ist.

B.
Mit Verfügung vom 19. Juni 2008 veranlagten die Steuerbehörden des Kantons Waadt Y._____ für die Steuerperiode 2006 auf ein im Kanton Waadt steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von je null Franken. Dies beruhte auf folgender interkantonaler Steuerausscheidung:

Total Luzern Waadt

Ertrag aus unbeweglichem Vermögen 129’906 2’738 127’168
Ertrag aus beweglichem Vermögen 299 299 0
Unterhaltskosten unbewegliches Vermögen - 278’874 - 913 - 277’961
Nettoeinkommen aus Vermögen - 148’669 2’124 - 150’793
Prozente für die Schuldzinsenverlegung 100% 40,07% 59.93%
Schuldzinsenverlegung - 89’302 - 35’783 - 53’519
Einkünfte aus unselbst. Erwerbstätigkeit 161’221 161’221 0
Diverse Abzüge - 1’600 - 1’600 0
Übernahme durch Hauptsteuerdomizil 0 - 204’312 204’312
Nettoeinkommen insgesamt - 78’350 -78’350 0
Sozialabzüge - 26’600 0 - 26’600
Steuerbares Einkommen 0 0 0
Satzbestimmendes Einkommen 0 0 0

Den im Kanton Waadt eingetretenen Gewinnungskosten- und den Gesamtschuldzinsenüberschuss wies der Kanton Waadt dem Hauptsteuerdomizil zu. Nachdem die gesamten Passiven höher ausfielen als die Aktiven, ergab sich im Kanton Waadt ein steuerbares und ein satzbestimmendes Vermögen von je null Franken.

C.
Mit Verfügung vom 19. August 2010 veranlagte das Steueramt A._____ die Eheleute X._____ und Y._____ (hienach: die Steuerpflichtigen) für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2006. Die Veranlagungsverfügung wies ein steuerbares Einkommen von Fr. 151’900.– (zugleich satzbestimmend) und ein Vermögen von null Franken aus. Anders als der Kanton Waadt liess das Steueramt A._____ den Gewinnungskostenüberschuss der Liegenschaftsunterhaltskosten nicht zu, sondern gewährte nur die Fixpauschale von einem Drittel des Bruttoertrags, ausmachend Fr. 43’301.–.

Mit Einspracheentscheid der Steuerkommission des Kantons Luzern vom 10. Januar 2011 und Beschwerdeentscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 wurden die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen abgewiesen.

D.
Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern erheben die Steuerpflichtigen mit Eingabe vom 30. Januar 2012 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den Anträgen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 sei aufzuheben. Zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung sei der am Spezialsteuerdomizil ermittelte Gewinnungskostenüberschuss vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen. Der Kanton Luzern sei mangels (Vermögens-) Erträgen in anderen Kantonen zur Übernahme der gesamten geltend gemachten Schuldzinsen zu verpflichten. Demzufolge seien die Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von null Franken und einem steuerbaren Vermögen von null Franken einzuschätzen. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 und Abs. 3 BV.

Die Dienststelle Steuern des Kanton Luzern und das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern beantragen die Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie die Steuerverwaltung des Kantons Waadt von einem Antrag absehen.

Die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat über die Beschwerde am 17. August 2012 öffentlich beraten.

Erwägungen:

1.

1.1. 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).

1.2. Angefochten ist ein letztinstanzlicher Endentscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 90 BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf das Begehren, es sei auch die Vermögenssteuer festzusetzen. Die Vermögenssteuer bildete vor der Vorinstanz nicht mehr Streitgegenstand.

1.3.

1.3.1. Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), dessen Verletzung die Beschwerdeführer rügen, ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 BGG; Urteil 2C 785/2011 vom 1. März 2012 E. 1.3). Trifft dies zu, kann zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder der bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. mehrerer weiterer Kantone angefochten werden.

1.3.2. In Bezug auf den oder diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren anderen Kantonen besteht kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 308 E. 2.4 S. 313; Urteile 2C 918/2011 vom 12. April 2012 E. 1.4; 2C 518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 1.2; 2C 397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.2, in: RDAF 2011 S. 127, StE 2011 A 24.21 Nr. 22). Die Beschwerdefrist bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte beginnt spätestens zu laufen, wenn in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG).

1.3.3. Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde ausschliesslich gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011. Die rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Waadt vom 19. Juni 2008 wurde nicht angefochten, zumal sie ohnehin die steuerbaren Faktoren auf null Franken festsetzt. Damit wären die Steuerpflichtigen am Spezialsteuerdomizil gar nicht legitimiert gewesen, die Veranlagung anzufechten. Praxisgemäss gilt im Steuerrecht, dass es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse fehlt, soweit sich aufgrund der Verlustverrechnung unstreitig eine "Nullveranlagung" ergibt (dazu Urteile 2C 645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4, in: RDAF 2012 II S. 266, StR 67/2012 S. 436, StE 2012 B 72.19 Nr. 15; 2C 375/2010 vom 22. März 2011 E. 2, in: RDAF 2011 II S. 494; 2C 292/2009 vom 26. März 2010 E. 1.3, in: StR 65/2010 S. 683). Hingegen weist die der Veranlagung beigelegte Steuerausscheidung des Kantons am Spezialsteuerdomizil dem Hauptsteuerdomizil je einen Gewinnungskosten- und einen Gesamtschuldzinsenüberschuss zur Übernahme zu. Das Bundesgericht prüft in Doppelbesteuerungssachen nicht von Amtes wegen, ob eine von der beschwerdeführenden
Partei unangefochten gebliebene konkurrierende Veranlagungsverfügung das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt (Urteile 2P.22/2007 vom 10. März 2008 E. 1.4; 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004 E. 1.2, nicht publ. in BGE 130 I 205; BGE 111 Ia 44 E. 1b S. 46; 93 I 241 E. 1 S. 241; vgl. aber Urteil 2C 230/2008 vom 27. August 2008 E. 1.2, in: StR 64/2009 S. 302). Im vorliegenden Fall kann eine Mitanfechtung der Waadtländer Veranlagung nicht - auch nicht sinngemäss - unterstellt werden (Urteil 2C 199/2011 vom 14. November 2011 E. 1.2). Die Beschwerde wäre daher, könnte sie gegenüber dem Kanton Luzern nicht gutgeheissen werden, abzuweisen (BGE 93 I 241 E. 1 S. 241; 69 I 74 E. 1 S. 77).

Es fragt sich ganz grundsätzlich, ob die vorliegende Rechtsfrage überhaupt den Sachbereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung beschlägt. Darauf ist zurückzukommen (E. 2).

1.4. Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Zum Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes (BGE 136 II

5 E. 1.4 S. 9), so namentlich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Fragen des Bundesrechts untersucht das Bundesgericht mit freier Kognition (betreffend Art. 127 Abs. 3 BV die Urteile 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.4; 2C 199/2011 vom 14. November 2011 E. 1.3; 2C 518/2010 vom 9. Februar 2011 E. 2.4).

Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft das Bundesgericht demnach mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum (”une certaine marge de manoeuvre”) belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür. Wiederum mit freier Kognition zu untersuchen ist hingegen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG weder in seiner horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteil 2C 705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Deren Sachverhaltsfeststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Dies ist dann der Fall, wenn der Sachverhalt willkürlich ermittelt worden (Art. 9 BV) oder dessen Feststellung unter Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze zustande gekommen ist (BGE 135 II 145 E. 8.1 S. 153). Zudem muss aufgezeigt werden, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Die Bindung des Bundesgerichts an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. (BGE 133 I 300 E. 2.3 S. 306; Urteile 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5; 2C 514/2008 vom 8. September 2009 E. 3.1, in: StR 65/2010 S. 138 und KURT LOCHER/ PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 12, IV B, 3 Nr. 3).

2.

2.1. Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV 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 vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.; 133 I 308 E. 2.1 S. 311; 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., 2012, § 20 N. 5 f.).

2.2. Streitgegenstand ist die Ermittlung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens am Hauptsteuerdomizil für die Steuerperiode 2006. Während der Kanton Waadt als Nebensteuerdomizil (hier: Spezialsteuerdomizil) den werterhaltenden Gebäudeunterhalt vollumfänglich zulässt, setzt der Kanton Luzern als Hauptsteuerdomizil diesen auf den Höchstbetrag gemäss der in diesem Kanton herrschenden Fixpauschale herab.

2.3. In Konkurrenz stehen damit das Haupt- und ein Spezialsteuerdomizil. Das Bundesgericht hat sich hierzu in der neueren Praxis verschiedentlich ausgesprochen und dabei betont, dass die Veranlagung im Liegenschafts-

kanton ihre Grenzen (auch) an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person finde (siehe zum Ganzen BGE 137 I 145 E. 4.3 S. 151 ff.). Im vorliegenden Fall steht die Besteuerung am Hauptsteuerdomizil zur Diskussion. Der Kanton Luzern veranlagt die Steuerpflichtigen, ohne die Aufwandüberschüsse zu berücksichtigen.

Aus dieser Nichtberücksichtigung ergibt sich im betreffenden Steuerjahr für die Steuerpflichtigen eine Mehrbelastung. Damit ist der Tatbestand der aktuellen Doppelbesteuerung dem Grundsatz nach erfüllt (Urteile 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 3.1, in: RDAF 2006 II 518 und LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 9, II Nr. 40; 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002 E. 4d, in: ASA 71 S. 416und Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B Nr. 46; vgl. auch Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, S. 42; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 13; Peter Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/ Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 28 zu § 3; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2005, S. 20).

2.4. Der Umstand, dass im Jahr 2006 im Kanton Waadt keine Steuer anfällt, verdeutlicht, dass das Interesse der Steuerpflichtigen einzig auf die Vornahme einer Korrektur im Kanton Luzern gerichtet ist. Hierzu ist das Instrumentarium im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vorliegend freilich nicht geeignet. Ungeachtet der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 137 I 145 E. 4.3 S. 151 ff.) dürfen die Kantone nämlich das steuerbare Gesamteinkommen (bzw. Gesamtgewinn) und das steuerbare Gesamtvermögen (bzw. Gesamtkapital) weiterhin aufgrund ihres jeweiligen kantonalen Steuerrechts ermitteln (Locher, a.a.O., S. 23; Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 1 zu § 23; Vallender/Wiederkehr, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], 2. Aufl., 2008, N. 77 zu Art. 127 BV). Dies folgt im Übrigen auch aus der grundsätzlichen Steuerhoheit der Kantone, welche ihrerseits auf der subsidiären kantonalen Generalkompetenz (Art. 3 BV) beruht (Urteil 2C 348/2010 vom 19. Oktober 2010 E. 3, in: Locher/Locher, a.a.O., § 9, II, Nr. 45).

Die streitige Steuerausscheidung des Kantons Luzern ist folglich nicht im Lichte des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung zu prüfen. Das Doppelbesteuerungsverbot übt vorliegend im Ergebnis auf die interkantonale Steuerausscheidung keinen Einfluss aus. Die fehlende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche die Steuerpflichtigen im Grunde rügen, liegt nicht im Umstand, dass das Besteuerungsrecht zweier Kantone zur Diskussion steht, sondern in der Ausgestaltung der Fixpauschale des Luzerner Steuerrechts. Befände sich die Waadtländer Liegenschaft im Kanton Luzern, ergäbe sich dasselbe Ergebnis.

2.5. Unbestritten ist, dass die Anwendung der Luzerner Fixpauschale das steuerbare Einkommen 2006 in einer Weise beeinflusst, die für die Steuerpflichtigen im Moment offenkundig nachteilig ist. So werden die effektiven Unterhaltskosten lediglich im Umfang dieser Fixpauschale wirksam. Wohl könnten die Steuerpflichtigen den Gewinnungskostenüberschuss des Jahres 2006 im Kanton Luzern in den kommenden Jahren aufgrund der Fixpauschale etwas abtragen, ist sie doch auffallend grosszügig bemessen. Dies bedingte freilich, dass die Eigentümerin die Liegenschaft nicht schon bald veräussert. Tragen die Steuerpflichtigen im Grunde vor, die Luzerner Veranlagung führe zu einer Besteuerung, die ihren wirtschaftlichen Verhältnissen unangemessen sei, ist die Veranlagung im Licht der Steuerharmonisierungsgesetzgebung zu würdigen.

3.

3.1. Bis Ende 2009 liess sich Art. 9 StHG keine ausdrückliche Regelung der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten entnehmen. Damit war in der hier interessierenden Steuerperiode 2006 die Generalklausel gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1256) massgebend. Ihr zufolge galt, dass "von den gesamten steuerbaren Einkünften (...) die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet" werden können.

3.2. Diese Generalklausel im Verbund mit Art. 7 Abs. 1 StHG bringt die Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck ("imposition du revenu global net"; dazu BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289). Im Bereich der Grundstücke bedeutet dies, dass die mit der Erzielung des Mietertrages oder Eigenmietwertes zusammenhängenden

werterhaltenden Kosten als organische Abzüge zu berücksichtigen sind (BGE 133 II 287 E. 2.2 S. 290). Für die sachliche Bemessung gilt, dass der Katalog der Abzüge, wie ihn Art. 9 StHG vorsieht, grundsätzlich abschliessender Natur ist (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.). Die sachliche Bemessung ist insofern harmonisierungsrechtlich vorgegeben und belässt den Kantonen im Bereich der Bewirtschaftungskosten von Grundstücken an sich keinen Spielraum. Das Kohärenzprinzip verlangt die identische Behandlung von Vermögenszugängen und Vermögensabgängen. Demnach sind zum einen sämtliche Erträge von Grundstücken des Privatvermögens steuerlich zu erfassen, zum andern aber auch sämtliche damit zusammenhängenden Grundstückaufwände. Ausnahmen bestehen nur, soweit die Aufwände wertvermehrender Natur oder den privaten Lebenshaltungskosten zuzurechnen sind (vgl. Urteil 2C 390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1 a.E.).

3.3. Aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung ist die Praxis zu den gleichartigen Bestimmungen des DBG zur Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes analog heranzuziehen (BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; Urteile 2C 705/2012 vom 26. April 2012 E. 4.3.2, in: StR 67/2012 S. 522 StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6; Urteil 2C 519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 1.3.1, in: StR 67/2012 S. 367, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, 2C 272 vom 5. Dezember 2011 E. 1.3, in: StR 67/2012 S. 127). Die Abzugsfähigkeit der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken des Privatvermögens war im DBG schon in der ursprünglichen Fassung Gegenstand einer ausdrücklichen Regelung (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; AS 1991 1184). Die Novelle vom 3. Oktober 2008, in Kraft seit dem 1. Januar 2010, hat insofern keine Änderung gebracht.

Im Anschluss an Art. 32 Abs. 2 DBG ist die Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) ergangen. Sie unterscheidet zwischen dem Effektivabzug (Art. 1) und einem Pauschalabzug (Art. 2), der anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien beansprucht werden kann. Er beträgt, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zehn Jahre alt ist, 10 Prozent vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert (Art. 2 Abs. 2 lit. a), in den übrigen Fällen 20 Prozent (lit. b; vgl. Urteil 2C 390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1). Unter dem Titel "Wahlmöglichkeit" hält Art. 3 der Verordnung sodann fest, dass die steuerpflichtigen Personen in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen können. Dieses System wird als "Wechselpauschale" bezeichnet.

3.4. Eine Wechselpauschale kannte schon der seinerzeitige Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 390). Zum Wesen des Pauschalabzugs gemäss BdBSt führte das Bundesgericht aus, er diene in erster Linie der administrativen Vereinfachung. Der steuerpflichtigen Person werde die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Der Pauschalabzug dürfe freilich nicht dazu führen, dass der Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt werde (Urteil 2A.286/1996 vom 19. April 1999 E. 2b und 2c).

Im zitierten Urteil setzte sich das Bundesgericht mit der Frage der Durchlässigkeit der beiden Abzugssysteme auseinander. Anlass bot die kantonale Praxis, wonach ein Übergang vom Pauschalabzug zum Effektivabzug nur bewilligt wurde, wenn die effektiven Kosten die Pauschale in jeder der drei vorangegangenen Veranlagungsperioden überstiegen hatten. Das Bundesgericht billigte dies mit Blick darauf, dass die Fixpauschale "aufgrund ihrer Höhe auch grössere bzw. ausserordentliche Unterhaltsaufwendungen" abdecke (E. 2e). Eine Praxisänderung, die den Wechsel von der Fixpauschale zum Effektivabzug erleichtere, rechtfertige sich "zum jetzigen Zeitpunkt umso weniger, als das System der Fixpauschale inzwischen [im Kanton Basel-Landschaft]aufgegeben wurde" (Urteil 2A.286/1996 vom 19. April 1999 E. 2f a.E.; vgl. auch Urteil 2P.440/1998 vom 10. Februar 2000). Die Entwicklung ist in der Zwischenzeit weit vorangeschritten. So ist heute Luzern der einzige Kanton, der noch eine Fixpauschale anwendet, nachdem der Kanton Tessin auf die Steuerperiode 2011 hin zur "reinen" Wechselpauschale übergegangen ist (Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK], Band I, Steuerprobleme F, Die Besteuerung der Eigenmietwerte [Stand der
Gesetzgebung: 1. Januar 2010], S. 24 ff.).

3.5. Das StHG lässt im Einklang mit dem DBG neben dem Effektiv- auch den Pauschalabzug zu. Ebenso wenig wie das Bundessteuer- schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz vor, welche Art der Pauschale (Fix-

oder Wechselpauschale) ein Kanton anzuwenden hat (Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 2. Aufl., 2002, N. 14 und 20a zu Art. 9 StHG). Wohl zieht die Kommission Steuerlücken die Fix- der Wechselpauschale vor, weil bei der Wechselpauschale im Extremfall die Unterhaltskosten doppelt abgezogen werden könnten (Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken, 1998, S. 145 f.). Wissenschaftliche Untersuchungen beurteilen die Fixpauschale freilich kritischer und kommen zum Schluss, sie sei unter verfassungsrechtlichen Aspekten problematisch, weil sie der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weniger Rechnung trage (Bernhard Zwahlen, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, 1986, S. 164 ff.; Adrienne Heil-Froidevaux, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, 2006, S. 273 ff.). Die Tatsache, dass - mit Ausnahme des Kantons Luzern - der Bund und sämtliche Kantone zur
Wechselpauschale übergegangen sind, ist ein weiteres Indiz für die sachliche und verwaltungsökonomische Überlegenheit dieser Methode. Massvoll festgesetzt, dürfte sich die von der Kommission Steuerlücken festgestellte Missbrauchsgefahr in engen Grenzen halten. Sinnvoll ausgestaltet, kommt die Pauschale dem längerfristig durchschnittlichen Aufwand nahe und bildet diesen realistisch ab.

4.

4.1. Gemäss § 39 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Luzern]vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL Nr. 620 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Für solche Liegenschaften kann an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien ein Pauschalabzug geltend gemacht werden, der vom Regierungsrat zu regeln ist (§ 39 Abs. 4 StG/LU). Von dieser Regelungskompetenz hat der Regierungsrat in § 10 der Steuerverordnung [des Kantons Luzern]vom 12. Dezember 2000 (StV/LU; SRL Nr. 621) Gebrauch gemacht. Danach beträgt der zulässige Pauschalabzug 15 Prozent des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts von Gebäuden, deren Erstellungsjahr zu Beginn der Steuerperiode nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt (§ 10 Abs. 2 lit. a StV/LU); 25 Prozent des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts von Gebäuden, deren Erstellungsjahr zu Beginn der Steuerperiode über zehn Jahre, aber nicht mehr als 25 Jahre zurückliegt (§ 10 Abs. 2 lit. b StV/LU);ein Drittel des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts der übrigen Gebäude (§ 10 Abs. 2 lit. c StV/LU).

4.2. Im Anschluss daran erlaubt § 10 Abs. 4 StV/LU einen Wechsel von der Pauschale zum Abzug der tatsächlichen Kosten, wenn nachgewiesen wird, dass der Pauschalabzug in den letzten sechs Jahren insgesamt sowie in wenigstens vier der letzten sechs Jahre die tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten nicht deckt. Ein Übergang in umgekehrter Richtung - vom Effektiv- zum Pauschalabzug - ist demgegenüber nach dem System der "Fixpauschale" nicht vorgesehen.

4.3. § 10 Abs. 4 StV/LU ist kritisch zu hinterfragen. Die Bestimmung geht von einer starren Ex-post-Betrachtungsweise aus. Danach sind die Ergebnisse der letzten sechs Jahre - rückblickend betrachtet - massgebend. Zu Recht bezeichnet die Vorinstanz die Pauschale in einem Urteil vom 23. März 2010 E. 4a (A 09 28) als "eine Art Rückstellung auf die künftigen Unterhaltskosten". Dies verdeutlicht, dass die Luzerner Fixpauschale zu einer Glättung der Steuer führen will, indem der Unterhaltsaufwand über die Zeit verteilt wird. Auf diese Weise wendet sich § 10 Abs. 4 StV/LU bewusst von den massgebenden harmonisierungsrechtlichen Vorgaben zur zeitlichen Bemessung ab.

4.4. Ausgangspunkt der zeitlichen Bemessung natürlicher Personen bildet gemäss Art. 15 StHG die zweijährige Steuer- und Bemessungsperiode. Den Kantonen steht es frei, eine einjährige Steuer- und Bemessungsperiode einzuführen (Art. 16 StHG). Davon hat der Kanton Luzern Gebrauch gemacht (§ 53 Abs. 2 StG/LU). Mit dem DBG und dem StHG weicht das luzernische Steuerrecht im Fall natürlicher Personen einzig von der jahresbezogenen Sichtweise ab, soweit es um die Verlustverrechnung geht (§ 38 Abs. 1 StG/LU). Die siebenjährige Verlustverrechnung beschränkt sich von vornherein auf selbständig erwerbstätige Steuerpflichtige und ist hier von keiner Bedeutung.

4.5. Die luzernische Verordnungsbestimmung, die dem angefochtenen Urteil zugrunde liegt, ist singulär. Das

System der Fixpauschale, wie es § 10 StV/LU zum Ausdruck bringt, ist nur noch diesem Kanton bekannt. Bund und übrige Kantone sind zum System der Wechselpauschale übergegangen. Es ermöglicht es den steuerpflichtigen Personen, von Jahr zu Jahr darüber zu befinden, ob der Effektiv- oder der Pauschalabzug beansprucht werden soll. Verglichen mit den Pauschalabzügen des Bundes - zehn bzw. zwanzig Jahre - springen die empfindlich höheren luzernischen Abzüge ins Auge. Mit einem Ansatz von bis zu 33 Prozent erreichen sie ein Ausmass, das nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge als ausgesprochen hoch erscheint. Dieser Aspekt ist eine Frage der sachlichen Bemessung, die im Bereich der Liegenschaftsabzüge grundsätzlich in der Hand der Kantone liegt (Art. 9 Abs. 1 StHG) und vom Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der Willkür zu prüfen ist. Schon der Ansatz von 25 Prozent erscheint als ausgesprochen hoch, während sich jener von 33 Prozent als geradezu unhaltbar hoch darstellt. Er muss als willkürlich bezeichnet werden und verletzt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) bzw.
den Grundsatz der Reinvermögenszugangsbesteuerung (Art. 7 Abs. 1 und 9 Abs. 1 StHG) in stossender Weise.

4.6. Darüber hinaus ist keine harmonisierungsrechtliche Ermächtigungsnorm ersichtlich, die es dem Kanton Luzern erlaubte, eine Pauschale in zeitlicher Hinsicht derart auszugestalten, dass der entstandene Aufwand über mehrere Perioden "abgetragen" wird. Ohnehin ist nicht sichergestellt, dass der gesamte Aufwand zumindest im Verlaufe der Zeit vollumfänglich zum Tragen kommt. Wird die Liegenschaft, die mit der Fixpauschale "belastet" ist, bald nach Eintritt des Aufwandereignisses veräussert, verfällt die Abtragungsmöglichkeit. In der Frage der zeitlichen Bemessung, die vom Bundesgericht aufgrund der (abschliessenden) Vorgaben von Art. 16 StHG mit freier Kognition zu prüfen ist, ergibt sich eine offenkundige Bundesrechtswidrigkeit der kantonalen Verordnungsbestimmung.

4.7. Damit verstösst § 10 StV/LU in zweierlei Hinsicht gegen das Harmonisierungsrecht. Zum einen tut er dies, indem die Norm dadurch vom System der einjährigen Bemessungs- und Steuerperiode abweicht (Art. 16 StHG; zeitliche Bemessung), dass unter dem Regime der Fixpauschale eine sechsjährige "Beobachtungsphase" besteht. Zum andern besteht keine Gewähr dafür, dass der gesamte Aufwand auch tatsächlich abgezogen werden kann. Dies verletzt das Prinzip der Besteuerung des Reinvermögenszugangs (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG in der ursprünglichen Fassung; sachliche Bemessung).

4.8. Erweist sich § 10 StV/LU damit als bundesrechtswidrig, kommt die Steuerharmonisierungsgesetzgebung unmittelbar zur Anwendung (Art. 72 Abs. 2 StHG per analogiam). Die Steuerpflichtigen sind damit aufgrund von Art. 9 Abs. 1 StHG in der damals geltenden Fassung berechtigt, (auch) im Kanton Luzern die tatsächlichen Unterhaltskosten des Jahres 2006 geltend zu machen. Sie können damit unter interkantonalen Aspekten am Hauptsteuerdomizil den Gewinnungskostenüberschuss anrechnen lassen. Der eintretende Schuldzinsenüberschuss ist nach den üblichen interkantonalen Ausscheidungsregeln vom Hauptsteuerdomizil zu Lasten des übrigen Einkommens zu übernehmen (BGE 133 I 19 E. 6.3 S. 25 f.).

5.

5.1. Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern zurückgewiesen.

5.2. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind, dem Verfahrensausgang entsprechend, dem Kanton Luzern aufzuerlegen. Er verfolgt Vermögensinteressen (Art. 65 f. BGG). Der Kanton Luzern hat den Beschwerdeführern zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Dienststelle Steuern des

Kantons Luzern sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern zurückgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Kanton Luzern auferlegt.

3.
Der Kanton Luzern hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. August 2012
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher