

- 9 Wirtschaft – Technische Zusammenarbeit
Economie – Coopération technique
Economia – Cooperazione tecnica

22

Auszug aus dem Urteil der Abteilung II
i. S. B. gegen Dienststelle Landwirtschaft und Wald des Kantons Luzern
B-1456/2007 vom 16. Januar 2008

Begrenzung der landwirtschaftlichen Direktzahlungen des Bundes. Vermögensgrenzwert. Berechnung des steuerbaren Vermögens durch die zuständige Behörde des Wohnsitzkantons bei im Nachbarkanton liegender Betriebsfläche. Territorialitätsprinzip. Doppelbesteuerungsverbot. Interkantonale Steuerauscheidung. Haupt- und Nebensteuerdomizil. Persönliche und wirtschaftliche Zugehörigkeit. Gleichbehandlungsgebot.

Art. 127 Abs. 3 BV. Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG. Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 StHG. Art. 23 Abs. 1–3 DZV.

1. Für die Berechnung des Vermögensgrenzwerts bei landwirtschaftlichen Direktzahlungen ist das steuerbare Vermögen massgebend (E. 2).
2. Die Berechnung des steuerbaren Vermögens eines Anspruchsberechtigten hat auch im Landwirtschaftsrecht nach den Vorgaben der interkantonalen Steuerharmonisierung zu erfolgen. Ist daher ein Gesuchsteller nicht nur am Hauptsteuerdomizil, sondern auch an einem Nebensteuerdomizil aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer Steuerpflicht unterworfen, muss die für den Entscheid zuständige kantonale Amtsstelle den Entscheid über die Ausrichtung von Direktzahlungen gestützt auf die tatsächlich im jeweiligen Kanton bestehende Steuerpflicht treffen (E. 3).
3. Beurteilt die kantonale Amtsstelle den Anspruch auf Direktzahlungen nur anhand des den Steuersatz bestimmenden Vermögensbetrags am Hauptsteuerdomizil, verletzt sie die Grundsätze der interkantonalen Steuerauscheidung sowie das im Steuerrecht allgemein gültige Territorialitätsprinzip und das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung (E. 4).

4. Aufgrund der kantonal unterschiedlichen Steuergesetze kann es für den bundesrechtlichen Anspruch auf Direktzahlungen je nach Wohnsitz des Antragstellers zu Ungleichbehandlungen kommen. Es liegt jedoch am Eidgenössischen Gesetzgeber, die Berechtigung auf Direktzahlungen von den kantonal verschiedenen berechneten steuerbaren Vermögen zu entkoppeln (E. 6).

Limitation des paiements directs agricoles de la Confédération. Montant limite de la fortune. Calcul de la fortune imposable par l'autorité compétente du canton du domicile lorsqu'une surface d'exploitation est située dans un canton voisin. Principe de la territorialité. Interdiction de la double imposition. Répartition fiscale intercantonale. Domicile fiscal principal et secondaire. Rattachement personnel et économique. Principe de l'égalité de traitement.

Art. 127 al. 3 Cst. Art. 70 al. 5 let. f LAgr. Art. 3 al. 1 et art. 4 al. 1 LHID. Art. 23 al. 1–3 OPD.

1. La fortune imposable est déterminante pour le calcul de la limite de fortune en matière de paiements directs agricoles (consid. 2).
2. Dans le cadre de la législation agricole, le calcul de la fortune imposable d'un ayant droit s'effectue également selon les règles de l'harmonisation fiscale intercantonale. Par conséquent, lorsqu'en raison d'un rattachement économique le requérant est assujéti à l'impôt non seulement à son domicile fiscal principal, mais aussi à un domicile fiscal secondaire, l'autorité cantonale compétente pour l'octroi des paiements directs doit fonder sa décision sur l'assujettissement effectif dans chacun des cantons concernés (consid. 3).
3. Si l'autorité cantonale n'évalue le droit à des paiements directs que sur la base de la fortune qui détermine le taux d'imposition au domicile fiscal principal, elle contrevient aux principes de la répartition fiscale intercantonale et au principe de la territorialité généralement applicable en droit fiscal, ainsi qu'à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition (consid. 4).
4. Les différences entre les législations fiscales cantonales peuvent entraîner, en fonction du domicile du requérant, des inégalités de traitement en ce qui concerne le droit à des paiements directs, lequel relève du droit fédéral. C'est au législateur fédéral qu'il appartient de ne plus faire dépendre le droit à des paie-

ments directs de la fortune imposable, dont le calcul diffère suivant les cantons (consid. 6).

Limitazione dei pagamenti diretti della Confederazione all'agricoltura. Valore limite della sostanza. Calcolo della sostanza imponibile da parte delle autorità competenti del Cantone di domicilio per la superficie aziendale situata in un Cantone vicino. Principio della territorialità. Divieto della doppia imposizione. Ripartizione fiscale intercantonale. Domicilio fiscale principale e secondario. Appartenza personale ed economica. Principio della parità di trattamento.

Art. 127 cpv. 3 Cost. Art. 70 cpv. 5 lett. f LAgr. Art. 3 cpv. 1 e art. 4 cpv. 1 LAID. Art. 23 cpv. 1–3 OPD.

1. Per calcolare il valore limite della sostanza per i pagamenti diretti all'agricoltura è determinante la sostanza imponibile (consid. 2).
2. Anche in materia di diritto agricolo la sostanza imponibile di un avente diritto deve essere calcolata secondo le direttive dell'armonizzazione fiscale intercantonale. Se, in virtù dell'appartenenza economica, un richiedente non è assoggettato all'imposta soltanto nel domicilio fiscale principale, ma anche nel domicilio fiscale secondario, l'ufficio cantonale competente deve decidere sul versamento dei pagamenti diretti in base all'assoggettamento fiscale effettivo nel rispettivo Cantone (consid. 3).
3. Se l'ufficio cantonale giudica il diritto ai pagamenti diretti solo in base alla sostanza che determina il tasso d'imposizione al domicilio fiscale principale, esso viola i principi della ripartizione fiscale intercantonale, il principio della territorialità, generalmente riconosciuto in materia di diritto fiscale, e il divieto costituzionale della doppia imposizione (consid. 4).
4. Data la differenza tra i diritti fiscali cantonali, per il diritto ai pagamenti diretti vi può essere una disparità di trattamento a seconda del domicilio del richiedente. Spetta tuttavia al legislatore federale di separare il diritto ai pagamenti diretti dalla sostanza imponibile calcolata in modo diverso secondo i cantoni (consid. 6).

Der Beschwerdeführer führt einen landwirtschaftlichen Betrieb im Kanton Luzern, zu dessen Betriebsfläche auch im Kanton Zug gelegene Grundstücke gehören. Mit Entscheid vom 27. November 2006 kürzte die zuständige Dienststelle Landwirtschaft und Wald (lawa; im Folgenden: Vorinstanz) des Kantons Luzern die Direktzahlungen des Beschwerdeführers um Fr. 10'564.– mit der Begründung, das Vermögen des Beschwerdeführers übersteige den massgeblichen Grenzwert für den Erhalt ungekürzter Direktzahlungen.

Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer mit Datum vom 5. Dezember 2006 fristgerecht Einsprache bei der Vorinstanz. Darin beantragte er sinngemäss, dass von einer Kürzung der Direktzahlungen abzusehen sei. Zur Begründung führte er aus, die im Kanton Zug gelegenen Grundstücke seien ihm zum Steuerwert des Belegenheitskantons anzurechnen, da die Landwirte in Bezug auf die Vermögensbemessung kantonale sonst ungleich behandelt würden.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Februar 2007 bestätigte die Vorinstanz, dass die Direktzahlungen für das Betriebsjahr 2006 aufgrund des Vermögens im Umfang von Fr. 10'564.– zu kürzen seien. Zur Begründung führte sie an, gemäss der Direktzahlungsverordnung vom 7. Dezember 1998 (DZV, SR 910.13) werde die Summe der Direktzahlungen gekürzt, wenn das massgebliche Vermögen im Durchschnitt der zwei letzten Steuerjahre, die bis zum Ende des Beitragsjahres rechtskräftig veranlagt worden seien, zwischen Fr. 800'000.– und Fr. 1'000'000.– betrage. Die vom Steueramt X. gemeldeten aktuellen Steuerzahlen ergäben ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'403'000.– für das Jahr 2003 und von Fr. 2'046'000.– für das Jahr 2004. Diese Vermögensbeträge seien um die Abzüge für Verheiratete und pro Standardarbeitskraft zu verringern, anschliessend müsse das arithmetische Mittel der beiden Beträge berechnet werden. Im konkreten Anwendungsfall verbleibe damit ein Vermögen von durchschnittlich Fr. 905'644.– für die Steuerjahre 2003 und 2004. Die Differenz zwischen diesem Betrag und Fr. 800'000.– sei um 10 % zu kürzen. Sie habe damit die Kürzung gestützt auf die DZV vorgenommen. Da die Steuergesetzgebung beim Vermögen keine eidgenössische Veranlagung kenne, werde das massgebliche Vermögen gemäss der kantonalen Veranlagung bestimmt.

Mit Eingabe vom 14. Februar 2007 reichte der Beschwerdeführer Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) ein. Er beantragte darin sinngemäss, zur Bestimmung des steuerbaren Vermögens sei der kantonale Steuerwert des Belegenheitskantons heranzuziehen und es seien ihm die ungekürzten Direktzahlungen auszurichten. Der Beschwerdeführer legte im Wesentlichen dar, es sei inakzeptabel, dass bei der Vermögensbestim-

mung keine eidgenössischen Grundlagen bestünden. Dies bewirke eine Ungleichbehandlung der Landwirte mit Wohnsitz in verschiedenen Kantonen. Aus den Steuerauscheidungsprotokollen könne problemlos nachvollzogen werden, wie hoch der Wert eines Grundstücks im jeweiligen Belegenheitskanton sei. Ein Zu- oder Abschlag mittels Repartitionswert dürfe bei der Berechnung der Direktzahlungen nicht berücksichtigt werden. Im konkreten Fall betrage der für die Kürzung massgebliche Zuschlag Fr. 590'068.–.

Mit Vernehmlassung vom 15. Mai 2007 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Vermögenssteuer werde zwar ausschliesslich dem Belegenheitskanton zugewiesen, jedoch sei es für eine korrekte Schuldenverlegung notwendig, die Aktiven in allen Kantonen nach denselben Grundsätzen zu bewerten. Dies werde durch die Berechnung der Repartitionswerte sichergestellt. Die Repartitionsfaktoren für die einzelnen Kantone seien gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 13. September 2006 zu berücksichtigen, da die Vermögensberechnung in den Kantonen je unterschiedlich erfolge. Diese Faktoren würden mithelfen, das massgebliche Vermögen gemäss DZV zu ermitteln und eine gerechte Grundlage zur Vermögensbeurteilung zu schaffen.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2007 replizierte der Beschwerdeführer. Er hebt darin im Wesentlichen die Diskrepanz zwischen den kantonal verschiedenen Methoden zur Vermögensbewertung und -berechnung hervor. Die jeweiligen Steuerwerte im Belegenheitskanton liessen sich auch ohne weiteres den Steuerauscheidungsprotokollen entnehmen.

Das BVGer heisst die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gut und weist die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurück.

Aus den Erwägungen:

2. Gemäss Art. 70 Abs. 5 Bst. f des Landwirtschaftsgesetzes vom 29. April 1998 (LwG, SR 910.1) bestimmt der Bundesrat (BR) « Grenzwerte bezüglich steuerbarem Einkommen und Vermögen der Bewirtschafter und Bewirtschafterinnen, ab denen die Summe der Beiträge gekürzt wird oder keine Beiträge ausgerichtet werden ». Der französische und der italienische Gesetzestext sprechen ihrerseits von « le revenu et la fortune imposables » und « al reddito e alla sostanza imponibili », also dem steuerbaren Einkommen und dem ebenso steuerbaren Vermögen. Zur Berechnung der Grenzwerte in Direktzahlungssachen ist somit nicht ein irgendwie zu berechnendes, sondern grundsätzlich das steuerbare Vermögen massge-

bend, obwohl dies dem deutschen Gesetzestext nicht direkt zu entnehmen ist.

2.1 Die Delegationsnorm in Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG statuiert eine grundsätzlich steuerrechtliche Betrachtungsweise. Da bei der Bestimmung des steuerbaren Vermögens nicht – wie für die Bemessung des steuerbaren Einkommens – auf ein gesamtschweizerisch einheitliches Bundesgesetz wie das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) zurückgegriffen werden kann, kommt zur Berechnung des steuerbaren Vermögens kantonales Steuerrecht zur Anwendung.

An dieser Bindung an das kantonale Steuerrecht bei der Festsetzung von Direktzahlungen stösst sich der Beschwerdeführer nicht grundsätzlich. Er sieht jedoch die Gleichstellung des einzelnen Anspruchsberechtigten darin verletzt, dass bei der Berechnung des massgeblichen Vermögens nicht auf den Steuerwert des Belegenheitskantons der Liegenschaft (in casu Fr. 3'737'100.–), sondern auf denjenigen des Hauptsteuerdomizils (in casu Fr. 4'327'168.–) abgestellt wird. Im vorliegenden Fall resultiert damit ein am Hauptsteuerdomizil erhöhter Steuerwert für die im Kanton Zug gelegenen Grundstücke von Fr. 590'068.–. Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass bei einer Vermögensbestimmung nach Belegenheitskanton seine Direktzahlungen vollumfänglich ausgerichtet werden müssten, weil in diesem Fall der Repartitionswert keine Berücksichtigung fände und damit keine Ungleichbehandlung ausgelöst würde. Er beantragt daher, dass zur Berechnung der Vermögensgrenze die Grundstückswerte des jeweiligen Belegenheitsortes zu berücksichtigen seien.

Demgegenüber stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, die vom Steueramt des Kantons Luzern berechneten und gemeldeten Zahlen seien korrekt und zur Berechnung der Direktzahlungen sei der satzbestimmende Steuerwert des Kantons Luzern heranzuziehen.

Umstritten und von Bedeutung für die Bestimmung der Höhe der auszurichtenden Direktzahlungen ist damit die Frage, welche kantonalen Steuerwerte im vorliegenden Fall zur Berechnung der massgeblichen Vermögensgrenze in Direktzahlungsangelegenheiten heranzuziehen sind.

3. Grenzwerte und Abzugsmöglichkeiten bei der Ermittlung des steuerbaren Vermögens werden in Art. 23 DZV konkretisiert. In Bezug auf die heranzuziehenden Veranlagungsperioden hält Art. 24 DZV unter anderem fest, dass die Werte der letzten zwei Steuerjahre, die bis zum Ende des Betriebsjahres rechtskräftig veranlagt worden sind, die massgebliche Grundlage bilden, um die relevanten Vermögensbeträge zu berechnen. Liegen

diese Zahlen mehr als vier Jahre zurück, ist auf die provisorische Veranlagung abzustellen.

In Art. 70 LwG und Art. 23 DZV finden sich jedoch keine konkreten Anhaltspunkte für die Frage, auf welche Steuerwerte im Falle einer in zwei oder mehr Kantonen bestehenden Steuerpflicht abzustellen ist. Mit anderen Worten kann den rechtlichen Bestimmungen nicht entnommen werden, ob nur anhand der Steuerveranlagung eines Kantons ein Entscheid zu fällen ist oder ob allenfalls die Veranlagungen der einzelnen beteiligten Kantone je für sich zu berücksichtigen sind. Aus den Materialien kann immerhin darauf geschlossen werden, dass der historische Gesetzgeber billigend in Kauf nahm, dass die Verwendung von kantonal unterschiedlich ermittelten Steuerdaten zu voneinander abweichenden Ergebnissen in Bezug auf einen Direktzahlungsanspruch führt bzw. führen kann (Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [AB] 1992 S 767, 772, AB 1996 N 1984, 1994). Neuere Bestrebungen deuten andererseits darauf hin, dass auf Grenzwerte überhaupt wieder verzichtet werden soll. Dies aber nicht nur aufgrund der unterschiedlichen Bemessungsmethoden der Vermögenssteuern in den Kantonen, sondern auch wegen der grundsätzlichen Überlegungen, dass es sich bei Direktzahlungen um eigentliche Leistungsabgeltungen handelt (vgl. Botschaft zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik [Agrarpolitik 2007] vom 29. Mai 2002 [nachfolgend: Botschaft zur Agrarpolitik 2007], BBl 2002 4721 4824). Gegen das Festhalten an den Grenzwerten wurden im Weiteren folgende praktische Gründe ins Feld geführt: Trotz des grundsätzlich geltenden « Leistung-Gegenleistung-Prinzips » würden Beiträge für ökologische und ethologische Leistungen gekürzt. Daneben bewirke das Bestehen eines Grenzwerts eine indirekte Benachteiligung der Bäuerinnen aufgrund des Familienbesteuerungsprinzips. Schliesslich entstehe auch ein Jo-Jo-Effekt, da eine zunächst erfolgte Kürzung zu einem tieferen Einkommen führe, die Beiträge deshalb im folgenden Jahr ungekürzt ausgerichtet würden und im Jahr darauf – wegen des wiederum höheren Einkommens – eine neuerliche Kürzung zur Folge haben könnte. Der neueste Bericht zur Agrarpolitik greift hingegen die Grenzwertproblematik nicht mehr auf (Botschaft zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik [Agrarpolitik 2011] vom 17. Mai 2006, BBl 2006 6337).

Immerhin ergibt sich aus Art. 24 DZV klar, dass nur rechtskräftige Steuerveranlagungen zur Berechnung herangezogen werden dürfen, es sei denn, diese liegen weiter als vier Jahre zurück, was auf den vorliegenden Fall jedoch nicht zutrifft.

3.1 Als Auslegungshilfe und zur Erläuterung der DZV hat das Bundesamt für Landwirtschaft (BLW) « Weisungen und Erläuterungen zur Ver-

ordnung über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft » vom 31. Januar 2007 (nachfolgend: Weisungen zur DZV) erlassen.

3.1.1 Bei den Weisungen zur DZV handelt es sich dem Inhalte nach, wie bei Merkblättern oder Kreisschreiben, um Verwaltungsverordnungen. Verwaltungsverordnungen sind für die Durchführungsorgane verbindlich, begründen indessen im Gegensatz zu Rechtsverordnungen keine Rechte und Pflichten für Private. Ihre Hauptfunktion besteht vielmehr darin, eine einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis – vor allem im Ermessensbereich – zu gewährleisten. Auch sind sie in der Regel Ausdruck des Wissens und der Erfahrung einer Fachstelle. Das BVGer ist als verwaltungsunabhängige Instanz (Art. 2 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]) nicht an Verwaltungsverordnungen gebunden, sondern bei deren Anwendung frei. In der Rechtspraxis werden Verwaltungsverordnungen von den Gerichten bei der Entscheidung in der Regel gleichwohl mitberücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 132 V 200 E. 5.1.2, BGE 130 V 163 E. 4.3.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 41 Rz. 12 ff.; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, 6. Aufl., Basel 1990, Nr. 9; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 628).

3.1.2 Zu Art. 23 DZV halten die neusten Weisungen zur DZV unter anderem Folgendes fest:

« Für die Berechnung des massgeblichen Vermögens ist das gesamte steuerbare Vermögen zu berücksichtigen (z. B. also auch Liegenschaftsbesitz in anderen Kantonen). Wenn das satzbestimmende Vermögen höher ist als das steuerbare Vermögen und das gesamte steuerbare Vermögen nicht bekannt ist, wird vorerst das satzbestimmende Vermögen berücksichtigt. Das gesamte steuerbare Vermögen erscheint infolge der interkantonalen Steuerauscheidung nur beim satzbestimmenden Vermögen. Die betroffenen Bewirtschafterinnen und Bewirtschafter sind darüber zu informieren. Sie müssen die Möglichkeit erhalten, innert nützlicher Frist die Angaben über das gesamte steuerbare Vermögen einzureichen. »

Diese Erläuterung in den Weisungen zur DZV betreffend Art. 23 DZV sind zwar erst in der neusten Ausgabe vom 31. Januar 2007 enthalten. Gleichwohl dürften sie aber bereits vorher in diesem Sinn vom BLW verstanden und ausgelegt worden sein. Jedenfalls sprechen frühere Darstellungen nicht gegen dieses Verständnis. Demnach ist diese neue Erklärung des

BLW zu Art. 23 DZV nicht anders zu verstehen, als dass den Bewirtschaftern von auch extrakantonal gelegenen Grundstücken die Möglichkeit einzuräumen ist, die Steuerveranlagung eines oder mehrerer Kantone nachzureichen, in welchen die zum Betrieb gehörenden Grundstücke liegen. Wie dabei aber im Einzelnen vorzugehen ist, kann den Erläuterungen nicht entnommen werden. Immerhin erscheint es aber naheliegend, dass mit Bezug auf die ausserkantonalen Grundstücke dann auch tatsächlich auf die ein- bzw. nachgereichten Steuerveranlagungen bei der Berechnung des massgeblichen Vermögens abgestellt wird.

3.2 Art. 23 Abs. 1 DZV stellt – im Gegensatz zur gesetzlichen Grundlage in Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG (vgl. E. 2.) – explizit fest, dass das massgebende Vermögen für die Begrenzung der Direktzahlungen das steuerbare Vermögen ist. Wie allerdings das steuerbare Vermögen zu beziffern ist, wenn Vermögenswerte tatsächlich in verschiedenen Kantonen liegen, regelt diese Bestimmung nicht. Bei Sachverhalten mit einem Konnex zu zwei oder mehr Kantonen muss daher ermittelt werden, wie sich das steuerbare Vermögen bei Direktzahlungen zusammensetzt. Weil hinsichtlich der zu bestimmenden Grenzwerte steuerliche Aspekte zur Anwendung kommen, ist zur Berechnung des massgeblichen Vermögens insbesondere auf die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts abzustellen.

3.3 Nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) kann für natürliche Personen eine Steuerpflicht sowohl aufgrund persönlicher als auch aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestehen: In persönlicher Hinsicht in dem Sinne, als die natürliche Person ein Hauptsteuerdomizil in dem Kanton begründet, wo sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Art. 3 Abs. 1 StHG); in wirtschaftlicher Hinsicht in dem Sinne, als ein Nebensteuerdomizil in Kantonen besteht, wo eine natürliche Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz Grundstücke besitzt (Art. 4 Abs. 1 StHG). Aufgrund des verfassungsmässigen Verbots der Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) muss das Bestehen eines Nebensteuerdomizils zur Folge haben, dass die Besteuerungsbefugnis des Hauptsteuerdomizils in gleichem Masse eingeschränkt wird, als das Nebensteuerdomizil zu berücksichtigen ist. In Anwendung der im interkantonalen Steuerrecht geltenden Befreiungsmethode werden dabei die am Nebensteuerdomizil steuerpflichtigen Teile des Einkommens und Vermögens am Hauptsteuerdomizil nicht steuerpflichtig (vgl. ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, *Interkantonales Steuerrecht*, 4. Aufl., Bern 2000, § 7 Rz. 8 ff. und § 9 Rz. 4; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 2. Aufl., Bern 2003, § 5 S. 46 ff.).

Nach dem StGH berechnet jeder steuerberechtigte Kanton zunächst das Gesamteinkommen und -vermögen gemäss seinem eigenen Recht. Dabei nimmt jeder Kanton die Ausscheidung des nach seinem Recht massgebenden Gesamteinkommens und -vermögens gemäss den interkantonalen Zuteilungsnormen vor und besteuert den auf ihn entfallenden Teil zum Satz des für ihn massgebenden Gesamteinkommens bzw. -vermögens (HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 18 Rz. 3 ff.). Dieser sog. Progressionsvorbehalt soll verhindern, dass durch die Besteuerung je nur eines Teils des Gesamtvermögens Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, bevorzugt werden, indem sie von einer tieferen Progression profitieren (HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 5 Rz. 16 ff.).

3.4 Der Beschwerdeführer bringt vor, die Benachteiligung gegenüber anderen Bauern, welche nach dem Steuerverfahren des Kantons Zug veranlagt würden, gründe in der Anwendung des Repartitionswerts. Diese Ansicht trifft nur bedingt zu.

Der Repartitionswert verfolgt das Ziel einer einheitlichen Schuldzinsverlegung. Er hat aber vorliegend keinen Einfluss auf das vom Kanton Luzern berechnete Vermögen, da zu dessen Bestimmung allein die Bewertungskriterien nach der Steuergesetzgebung des Kantons Luzern angewendet wurden. Das durch die Vorinstanz berechnete Gesamtvermögen des Beschwerdeführers basiert damit einzig auf der Steuerveranlagung des Kantons Luzern.

3.4.1 Schuldzinsen sind proportional nach Lage der Aktiven zu verlegen. Weil die Bewertung der Aktiven für den Verteilschlüssel der Passiven und der Passivzinsen massgebend ist, verlangt das Bundesgericht (BGer), dass sämtliche Aktiven jedenfalls für die Schuldzinsenverlegung von allen beteiligten Kantonen nach übereinstimmenden Regeln bewertet werden. In der Praxis werden dazu die sog. Repartitionswerte herangezogen. Diese werden laufend angepasst und geben an, um welchen Prozentsatz die kantonalen Steuerwerte angehoben werden müssen, damit für die Steuerauscheidung vergleichbare Grössen resultieren (LOCHER, a.a.O., S. 104 ff.; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 13. September 2006).

Sobald das Vermögen des Steuerpflichtigen gemäss den Kollisionsnormen auf die einzelnen Steuerdomizile verlegt ist und dessen Werte unter Einbezug der Repartitionswerte bekannt sind, können darauf proportional die Schulden berechnet und abgesetzt werden. Da die Repartitionswerte reine Hilfsgrössen zur gleichmässigen Schuldenverteilung sind, ist die Differenz zwischen kantonalem Steuerwert und Repartitionswert nach der Schuldenverlegung wieder in Abzug zu bringen (LOCHER, a.a.O., S. 109).

3.4.2 Aus den vorgenannten Gründen gehen Ausführungen über den Repartitionswert der Grundstücke in casu am eigentlichen Problem vorbei. Denn alle Berechnungen, die aufgrund der interkantonalen Steuerauscheidung gemacht wurden, haben gemäss Steuerauscheidung 2004 auf das steuerbare Vermögen im Kanton Luzern nur insofern einen Einfluss, als sich der Wiedereinbezug des Repartitionswerts auf die Grösse des Anteils am Gesamtvermögen auswirkt, welcher von den einzelnen beteiligten Kantonen besteuert wird.

3.5 In Bezug auf das vorliegende Verfahren bedeutet dies, dass der von der Vorinstanz zur Grenzwertbestimmung angewandte Vermögensbetrag von Fr. 2'046'000.– für das Jahr 2004 neben dem Vermögen aus dem Kanton Luzern auch die im Kanton Zug gelegenen Vermögenswerte umfasst. Die Bewertung erfolgte dabei aber nicht nach den kantonal verschiedenen Veranlagungsmethoden, sondern richtete sich einzig nach dem effektiven Steuerwert aller Liegenschaften, wie er durch die Luzerner Steuerbehörden eingeschätzt wurde. Wie bei der interkantonalen Steuerauscheidung vorgesehen, wurde nach der Ermittlung des Reinvermögens I die Repartitionsdifferenz wiederum dem Vermögen des Beschwerdeführers angerechnet, was zu einem Reinvermögen II von Fr. 2'046'778.– führte und nach Abzug der Sozialabzüge das von der Steuerbehörde bezeichnete Gesamtvermögen von Fr. 2'046'000.– ergibt. Davon sind gemäss Steuerauscheidungsverfügung Fr. 518'000.– im Kanton Luzern steuerbar.

Bei der Position « steuerbares Vermögen Kanton » handelt es sich gemäss der Steuerauscheidung 2004 des Steueramts X. um den für die Steuerberechnung satzbestimmenden Betrag, der dem Progressionsvorbehalt Rechnung trägt (vgl. E. 3.3). Der auf den Kanton Luzern entfallende Anteil am Gesamtvermögen und damit das im Sinne der DZV im Kanton Luzern steuerbare Vermögen beträgt jedoch Fr. 518'000.–.

3.6 Um damit das massgebliche Vermögen für die Begrenzung der Direktzahlungen bestimmen zu können, ist zum Anteil des Kantons Luzern derjenige Teil, der im Kanton Zug effektiv besteuert wird, hinzuzuzählen. Da gemäss Art. 2 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141) auch in dem oder den Kantonen, für welche aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine Steuerpflicht besteht, ein separates Veranlagungsverfahren durchgeführt wird, ist es den betroffenen Steuerpflichtigen auch im Sinne der Weisungen des BLW (vgl. E. 3.1.2) ohne weiteres möglich, diese Veranlagung dem zuständigen Amt zur Berechnung der Direktzahlungen einzureichen bzw. am Hauptsteuerdomizil nachzureichen. Das zuständige Amt kann sodann aus beiden Veranlagungen die notwendigen

Werte herauslesen, die entsprechenden Vermögensstände neu berechnen und danach entscheiden, ob die Grenzwerte zum Bezug von Direktzahlungen erreicht oder allenfalls überschritten werden.

4. Neben den konkreten Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung sind auch das Territorialitätsprinzip und das Doppelbesteuerungsverbot beizuziehen und mit dem obigen Ergebnis zu vergleichen. Denn diese Prinzipien haben für das gesamte interkantonale Steuerrecht der Schweiz eine grundlegende Bedeutung.

4.1 Im Steuerrecht kommt dem Territorialitätsprinzip allgemeine Gültigkeit zu (ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 8 Rz. 5; HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 1 Rz. 2 ff.). Betrifft ein Sachverhalt verschiedene Gemeinwesen, legt das Territorialitätsprinzip fest, welches dieser Gemeinwesen in der Sache zuständig ist und welches Recht zur Anwendung gelangt. Danach entfaltet ein Rechtssatz seine Wirkungen grundsätzlich nur für Sachverhalte, die sich auf dem Gebiet desjenigen Gemeinwesens zutragen, welches den Rechtssatz erlassen hat. Ausschlaggebend ist mit anderen Worten die örtliche Zuständigkeit. Eine einheitliche Regelung für das gesamte Steuer- und Verwaltungsrecht gibt es jedoch nicht. Im Gegenteil sind für verschiedene Rechtsverhältnisse jeweils unterschiedliche Anknüpfungspunkte massgeblich; sie werden vom Gesetzgeber festgelegt. Als Anknüpfungspunkte zur Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit fallen der Wohnsitz, die Niederlassung und der Aufenthalt einer Person, der Ort der Tätigkeit sowie der Ort der gelegenen Sache in Betracht (TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 24 Rz. 1 ff.; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 8 Rz. 1 ff., § 9 Rz. 7 ff.).

4.2 Gemäss Art. 178 LwG i.V.m. Art. 63 und Art. 67 Abs. 1 DZV stellt der Wohnsitzkanton die Beitragsberechtigung des Gesuchstellers oder der Gesuchstellerin fest und bestimmt die Beiträge aufgrund der Verhältnisse am Stichtag.

Demzufolge ist die Vorinstanz dafür zuständig, die erforderlichen Daten zu erheben, um gestützt darauf entscheiden zu können, ob und in welchem Umfang für jeden einzelnen Gesuchsteller eine Anspruchsberechtigung auf Direktzahlungen besteht. Die Vorinstanz ist dieser Aufgabe mit dem Entscheid vom 27. November 2006, den sie mit Einspracheentscheid vom 1. Februar 2007 geschützt hat, nachgekommen. Sie hat somit im Einklang mit dem Territorialitätsprinzip ihren Entscheid gefällt. Dies wird vorliegend auch nicht bestritten.

4.3 Nach Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG bestimmt der BR für den Bezug der allgemeinen Direktzahlungen Grenzwerte bezüglich steuerbarem Einkom-

men und Vermögen, ab denen die Summe der Beiträge gekürzt wird oder keine Beiträge ausgerichtet werden. Wie in E. 3 ausgeführt, werden ausserkantonale gelegene Grundstücke gemäss Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes am Belegenheitsort vom jeweils zuständigen Kanton besteuert und dementsprechend auch veranlagt. Aus dieser Veranlagung wird das auf den Belegenheitskanton entfallende und effektiv zu besteuernde Vermögen ersichtlich. Das gesamte steuerbare Vermögen ergibt sich anschliessend aus der Addition der je durch die einzelnen beteiligten Kantone errechneten Vermögensmassen.

Hier zeigt sich besonders deutlich, wie dem Territorialitätsprinzip bei interkantonalen Steuerangelegenheiten zum Durchbruch verholfen wird. Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz berechnet und erhebt derselbe Kanton für alle auf seinem Gebiet gelegenen und von ihm zu steuernden Objekte auch die anteilmässig geschuldete Steuer. Gleichzeitig entfällt für sämtliche anderen Kantone, in welchen ebenfalls eine Steuerpflicht besteht, die Möglichkeit, auf diesen Teilen Steuern zu erheben.

Es drängt sich somit auch aufgrund des Territorialitätsprinzips eine Berechnung der Vermögensgrenzwerte je nach kantonalen Steuerhoheit auf.

4.4 Des Weiteren untersagt Art. 127 Abs. 3 BV die interkantonale Doppelbesteuerung. Ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann vor, wenn die gleiche Person für das gleiche Objekt und die gleiche Zeitperiode mit gleichen (oder ähnlichen) Steuern durch zwei oder mehrere Kantone belastet wird (LOCHER, a.a.O., § 3 II.; HÖHN/MÄUSLI, a.a.O., § 4 Rz. 5 ff.).

Gemessen an den Kriterien des BGER kollidieren im vorliegenden Verfahren die Steuerhoheit des Kantons Luzern mit jener des Kantons Zug. In Bezug auf die Zuger Grundstücke des Luzerner Beschwerdeführers liegt eine Identität des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, der Steuerperiode wie auch der Steuern vor. Wenn der Kanton Luzern die Vermögenssteuer nun auch auf diese Grundstücke erheben würde, läge eine verbotene Doppelbesteuerungssituation vor.

Tatsächlich erhebt der Kanton Luzern zwar diejenigen Vermögenssteuern, die ihm gemäss den anwendbaren eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen zustehen. In diesem Sinne beachtet er formell den Verfassungsgrundsatz des Doppelbesteuerungsverbots. Hingegen stellt die Vorinstanz bei der zahlenmässigen Berechnung der Direktzahlungskürzungen allein auf die Bewertung des Vermögens nach Luzerner Veranlagungskriterien ab, nämlich auf den für den Steuerbezug satzbestimmenden Wert. Dabei verkennt sie, dass zur tatsächlichen Steuererhebung der ausserhalb des Kantons Luzern gelegenen Grundstücke einzig das mit der entsprechenden

Steuerhoheit ausgestattete Gemeinwesen legitimiert ist, hier also der Kanton Zug. Die Vorinstanz hat dies zu beachten und deshalb auch die Steueranlagung des Belegenheitsorts in Betracht zu ziehen, d. h. die dabei massgeblichen Steuerdaten zu verwenden. Macht sie dies nicht, wie im vorliegenden Fall, ist in diesem Vorgehen ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot zu erblicken. Die Bewertung der im Kanton Zug gelegenen Grundstücke steht deshalb im Sinne von Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG nur dem Kanton Zug zu.

5. (...)

6. Nicht völlig unbegründet rügt der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren, dass je nach Wohnsitz eines Antragstellers eine Ungleichbehandlung Einzelner erfolgen kann. Wie sich jedoch gezeigt hat, kommt diese Ungleichbehandlung hier insofern nicht zum Tragen, als der Beschwerdeführer mit seinem Rechtsbegehren durchzudringen vermag und im Ergebnis nach den für die betreffenden Grundstücke massgeblichen Steueranlagungen sowohl des Kantons Luzern als auch des Kantons Zug zu beurteilen ist.

6.1 Gemäss dem Gleichbehandlungsgebot darf eine rechtsanwendende Behörde zwei tatsächlich gleiche Situationen ohne sachlichen Grund rechtlich nicht unterschiedlich behandeln. Identität hat nicht in allen tatsächlichen Elementen zu bestehen, es genügt, wenn die relevanten Sachverhaltselemente gegeben sind. Daneben ist das Gleichbehandlungsgebot nur verletzt, wenn die rechtswidrige Behandlung von der gleichen Behörde ausgeht. So sah das BGER das Rechtsgleichheitsgebot nicht schon dadurch als verletzt an, dass eine Gemeinde anders als ihre Nachbargemeinde Grundstücke, die zwecks Erstellung von Erschliessungsstrassen enteignet werden, nicht zu Baulandpreisen entschädigt (Urteil des BGER 1P.349/2003 vom 27. Oktober 2003 E. 2; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 23 Rz. 9; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Rechtsgleichheit, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 41 Rz. 16).

6.2 Die Rüge der ungleichen Behandlung vermag vorliegend jedoch schon deshalb nicht zu greifen, weil weder geltend gemacht wird noch aus dem Sachverhalt ersichtlich ist, dass die Vorinstanz in einem ähnlich gelagerten Fall anders entschieden hätte.

Gemäss Lehre ist es zudem zwangsläufig eine Folge der föderalistischen Struktur der Schweiz, dass die Kantone wie auch die Gemeinden in verschiedener Weise von ihrer Rechtsetzungsautonomie Gebrauch machen. Aus diesem Grund vermag das Gleichbehandlungsgebot auch keinen Schutz vor rechtlichen Divergenzen unter den verschiedenen Territorien zu

bieten (JÖRG PAUL MÜLLER, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl., Bern 1999, S. 403 ff.; WEBER-DÜRLER, a.a.O., § 41 Rz. 20).

6.3 Immerhin stellt sich die Frage, ob im Zusammenhang mit Direktzahlungen, welche letztlich durch den Bund ausgerichtet werden (Art. 70 Abs. 1 LwG), nicht auch gesamtschweizerisch gleiche Bemessungsgrundlagen gelten müssten. Dementsprechend wären andere Berechnungsgrundlagen als die kantonal verschiedenen Steuerveranlagungen ein in der Sache gerechteres Fundament, um die massgeblichen Vermögensverhältnisse für den Entscheid über die Gewährung von Direktzahlungen auch unter dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgebotes beurteilen zu können. Ob und wie dies bewerkstelligt werden könnte, muss aber – wie oben ausgeführt (vgl. E. 3) – dem Gesetzgeber anheim gestellt werden und kann hier offen bleiben.

6.4 Dass sich der BR wie auch das Parlament der Einkommens- und Vermögensgrenzwertproblematik bewusst waren, zeigte sich letztmals im Zuge der Beratungen von National- und Ständerat zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik und der damit verbundenen Teilrevision des LwG (vgl. Botschaft zur Agrarpolitik 2007 [BBl 2002 4721 ff.]; AB 2002 S 1247 ff., AB 2003 N 411 ff.). Der Entwurf des BR zur Teilrevision des LwG sah vor, Art. 70 Abs. 5 Bst. f LwG, obschon erst am 1. Januar 1999 in Kraft getreten, wiederum aus dem LwG zu streichen. Dies unter anderem auch deshalb, weil die je nach Kanton unterschiedliche Bemessung des steuerbaren Vermögens bei der Umsetzung ein praktisches Problem darstelle (Botschaft zur Agrarpolitik 2007 [BBl 2002 4824]). Nach eingehender Diskussion in den Eidgenössischen Räten votierten schliesslich sowohl der Nationalrat als auch der Ständerat – Letzterer allerdings erst durch Stichentscheid des Präsidenten – für die Beibehaltung der Einkommens- und Vermögensgrenzen (AB 2003 S 473 ff.). Die in den Räten angeführten Gründe für und gegen diese Grenzwerte für den Bezug von Direktzahlungen waren sehr unterschiedlich, behandelten jedoch kaum die Probleme, welche sich daraus ergeben, dass je nach Wohnsitz eines Antragstellers für Direktzahlungen stark voneinander abweichende Ergebnisse resultieren können.