Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.585/2005/ast

Urteil vom 8. Mai 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg,
rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,
Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, Postfach, 1762 Givisiez.

Gegenstand
Berichtigung einer Veranlagung (interkantonale Steuerausscheidung, Kantonssteuern 2001),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 11. August 2005.

Sachverhalt:
A.
Die Ehegatten A.X._____ und B.X._____ wohnen im Kanton Bern; die Ehefrau besitzt in C._____/FR ein Wochenendhaus. Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg veranlagte die Eheleute X._____ am 20. Februar 2003 bezüglich der kantonalen Steuern der Periode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen und Vermögen von Fr. 1'707.– bzw. Fr. 61'361.– (satzbestimmend: Fr. 88'970.– und Fr. 577'823.–); es resultierten Steuerbeträge von Fr. 182.75 bzw. Fr. 183.90; die Steuerverwaltung legte der Veranlagungsverfügung eine Ausscheidung der Kantonssteuer bei. Am 19. Februar 2004 passte die Verwaltung diese Veranlagung der inzwischen ergangenen Einschätzung am bernischen Hauptsteuerdomizil an und setzte das steuerbare Einkommen sowie Vermögen neu auf Fr. 2'648.– und Fr. 84'981.– (satzbestimmend Fr. 169'147.– bzw. Fr. 961'758.–) fest; dies ergab Steuerbeträge von Fr. 344.60 und Fr. 288.65.

Eine hiergegen eingereichte Einsprache wies die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg am 11. März 2004 ab. Sie begründete ihren Einspracheentscheid damit, wegen des im Vergleich zu den Vorjahren erheblich gestiegenen steuerbaren Einkommens im Kanton Bern eine Berichtigung vorgenommen zu haben; dieser Einkommensanstieg gehe aus der interkantonalen Steuerausscheidung 2001 hervor, welche ihr die Berner Steuerbehörde im Januar 2004 zugestellt habe. Die Ehegatten X._____ hätten trotz entsprechender Aufforderung der Freiburger Behörde keine Kopie der Steuererklärung 2001 des Wohnsitzdomizils eingereicht, weshalb sich diese auf die ihr zuletzt bekannten Zahlen von 1998 habe stützen müssen.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte das Ehepaar X._____ am 4. April 2004 an das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof. Dessen Präsident wies die Beschwerde am 11. August 2005 ab (Versand: 29. August 2005).

C.
A.X._____ und B.X._____ haben am 28. September 2005 gegen diesen Entscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, das angefochtene Urteil aufzuheben.
Der Präsident des Verwaltungsgerichts, die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen (soweit darauf einzutreten sei).

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft eine Änderung der rechtskräftigen Veranlagung der Kantonssteuer der Periode 2001. Gegen solche Urteile ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]in Verbindung mit Art. 51 ff. StHG). Eine Doppelbesteuerung wird im Übrigen nicht geltend gemacht, so dass die formellen Voraussetzungen einer entsprechenden staatsrechtlichen Beschwerde nicht zu prüfen sind. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht kann im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich frei prüfen, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit dem kantonalen Gesetzgeber ein Gestaltungsspielraum verbleibt, richtet sich die Prüfungsbefugnis allerdings nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713 mit Hinweisen). Im Übrigen ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 Abs. 3 StHG kassatorischer Natur: Erweist sich die Beschwerde als begründet, hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache gegebenenfalls zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück.
1.3 Die Beschwerdeführer wenden sich gegen die nach ihrer Darstellung geübte Praxis des Kantons Freiburg, Steuerveranlagungen zu berichtigen, wenn die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil zu Abweichungen Anlass gibt. Die Kantone hätten kein Recht, definitive Veranlagungen von Personen zu ändern, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind.
2.
2.1 Nach Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, 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. Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 StHG). Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden können gemäss Art. 52 StHG innert fünf Jahren nach der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind. 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 ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als
Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (Art. 53 Abs. 1 StHG). Diese Bestimmungen gehören zum harmonisierten Recht, das auf kantonaler Ebene übernommen werden muss.
2.2 Die Art. 188 (Revision), 191 Abs. 1 (Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen) sowie Art. 192 (Nachsteuer) des Freiburger Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR) sind mit den genannten Art. 51 ff. StHG nahezu identisch; jene stimmen wiederum praktisch wörtlich überein mit den entsprechenden Art. 147, 150 Abs. 1 und Art. 151 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Insofern ist hier von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen ist und mit dem Steuerharmonisierungsgesetz übereinstimmt. Damit hat das Bundesgericht grundsätzlich volle Prüfungsbefugnis (vgl. auch Urteil 2A.376/2005 vom 6. Januar 2006, E. 2).
3.
3.1 Die Steuerverwaltung hat die Veranlagung der Beschwerdeführer vom 20. Februar 2003 für das im Kanton Freiburg gelegene Ferienhaus nachträglich der Veranlagung am bernischen Hauptsteuerdomizil angepasst; daraus ergaben sich Änderungen für die Grundlagen der Berechnung, mithin den Steuersatz bzw. die Steueraus-

scheidung. So wurden in der neuen Taxation vom 19. Februar 2004 der Abzug für Krankenkassenprämien herabgesetzt (von Fr. 60.– auf Fr. 49.–) und die Abzüge für Zinsen und Schulden angepasst von Fr. 1'170.– auf Fr. 240.– bzw. Fr. 32'305.– auf Fr. 8'685.–. Zudem wurden die am Hauptsteuerdomizil veranlagten Einkommens- und Vermögensbestandteile satzmässig berücksichtigt (alt: Fr. 88'970.– bzw. Fr. 577'823.–; neu: Fr. 169'147.– und Fr. 961'758.–). Es resultierten Steuerbeträge von Fr. 344.60 und Fr. 288.65 anstelle von Fr. 182.75 und Fr. 183.90 (je Einkommens- bzw. Vermögenssteuer).

3.2 Auszugehen ist vom Grundsatz, dass Veranlagungsverfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen, so dass darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden kann. Revision und Berichtigung fallen hier ausser Betracht: Weder änderte die Verwaltung die rechtskräftige erste Veranlagungsverfügung zugunsten der Beschwerdeführer noch korrigierte sie lediglich Rechnungsfehler. In Frage kommt vorliegend nur das Nachsteuerverfahren. Eine Nachsteuer ist insbesondere dann zu erheben, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 192 Abs. 1 DStG/FR, Art. 53 Abs. 1 StHG; E. 2.1). War der Behörde im Zeitpunkt der Veranlagung die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Sachverhalts bekannt, sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Nachsteuer nicht gegeben (Klaus A. Vallender, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel etc. 2002, N. 7 zu Art. 53 StHG). Hat die Behörde bewusst davon abgesehen, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, kann sie keine
Nachsteuer erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhält. Wie weit die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde im einzelnen geht, braucht im vorliegenden Fall indes nicht näher geprüft zu werden (vgl. dazu Vallender, a.a.O., N. 8, 9 zu Art. 53 StHG; ferner StE 2003 B 97.41 Br. 15, 2A.182/2002, E. 3.3; Urteile 2A.108/2004 vom 31. August 2005, E. 4.1; 2A.604/2003 vom 17. Juni 2004, E. 3.3).

3.3 Gemäss Art. 39 Abs. 2 StHG erteilen die Steuerbehörden einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (vgl. auch Art. 111 DBG; Art. 141 DStG/FR). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit (Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesrats vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [SR 642.141]). Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen; vorbehalten bleiben die Fälle, in denen in einem Kanton ein anderes System der zeitlichen Bemessung als im Wohnsitzkanton gilt, was hier nicht der Fall ist (Art. 2 Abs. 2 der bundesrätlichen Verordnung).

3.4

3.4.1 Nach der Darstellung der freiburgischen Veranlagungsbehörde, welche die Beschwerdeführer bestreiten, haben diese keine Steuererklärung eingereicht, auch keine Kopie der Steuerdeklaration für ihren Wohnsitzkanton, was genügt hätte (vgl. das angeblich auch den Beschwerdeführern zugestellte Rundschreiben an die Liegenschafteneigentümer im Kanton Freiburg mit Wohnsitz in einem anderen Kanton, ferner Art. 2 Abs. 2 der genannten Verordnung des Bundesrats; siehe auch Kreisschreiben 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK]vom 31. August 2001 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, Ziff. 23; Kreisschreiben 16 der SSK vom 31. August 2001 zur Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis, Ziff. 22 am Anfang; Art. 71 Abs. 3 StHG betr. einheitliche Steuerformulare für die ganze Schweiz). Der Behörde waren somit die aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführer nicht bekannt. Unter diesen Umständen hätte sie nicht einfach auf die ihr aus den Akten bekannten, möglicherweise aber nicht mehr zutreffenden Zahlen aus früheren Taxationen abstellen dürfen.
Vielmehr hätte sie die Beschwerdeführer vorerst mahnen müssen, ihrer Mitwirkungspflicht nachzukommen, bevor sie allenfalls eine Ermessenstaxation hätte vornehmen dürfen (Art. 157 Abs. 3, 164 Abs. 2 DStG/FR).

3.4.2 Was die Einschätzung am Hauptsteuerdomizil betrifft, hätte sich die Freiburger Steuerverwaltung beim Kanton Bern über die Steuererklärung und die Veranlagung der Beschwerdeführer informieren können (Art. 39 Abs. 2 StHG; Art. 2 Abs. 3 der erwähnten bundesrätlichen Verordnung; vgl. auch Kreisschreiben 16 der

SSK, Ziff. 22 am Ende). Falls das Verfahren am Hauptsteuerdomizil noch nicht abgeschlossen war, hätte die Verwaltung auch die Möglichkeit gehabt, die Steuer einstweilen nur provisorisch zu beziehen, unter Vorbehalt des Ausgangs dieses Verfahrens. Diese Möglichkeit ist zwar nur bei der direkten Bundessteuer ausdrücklich vorgesehen (vgl. Art. 162 DBG), wird aber von der Vorinstanz (zu Recht) auch für das kantonale Recht als zulässig betrachtet.
3.4.3 Die Veranlagungsbehörde sah indes von solchen (geringfügigen) Weiterungen ab und veranlagte die auf den Kanton Freiburg entfallenden Steuern, ohne die bernische Einschätzung zu berücksichtigen oder einen Vorbehalt anzubringen (provisorische Veranlagung); insofern kann sie nach deren Kenntnisnahme nicht geltend machen, es liege ein Nachsteuergrund vor, der es rechtfertige, auf die definitive Veranlagung zurückzukommen.
3.5 Die im angefochtenen Entscheid wiedergegebene Freiburger Praxis scheint davon auszugehen, dass (nur) die im Kanton Freiburg steuerbaren Faktoren mit der ursprünglichen Veranlagung verbindlich festgesetzt würden; dagegen dürften die übrigen Elemente nachträglich im Revisions- bzw. Nachsteuerverfahren an die Einschätzung am Hauptsteuerdomizil angepasst werden. Diese Praxis ist mit den genannten Grundsätzen nicht vereinbar, weshalb sie nicht geschützt werden kann.
4.
4.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als begründet; sie ist daher gutzuheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts aufzuheben (vgl. E. 1.2).
4.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Kanton Freiburg, der Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 sowie 2 OG). Eine Parteientschädigung ist den obsiegenden, jedoch nicht vertretenen Beschwerdeführern nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG). Diese haben als Ehegatten gemeinsam Beschwerde eingereicht (vgl. Art. 40 StHG; Art. 144 DStG/FR); daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte, seine Ehefrau vertreten hat. Im Übrigen sind auch die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Gewährung einer Parteientschädigung an einen in eigener Sache handelnden Anwalt nicht erfüllt (vgl. BGE 110 V 132 ff.; 129 V 113 E. 4.1 S. 116; 129 II 297 E. 5 S. 304).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 11. August 2005 aufgehoben.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Kanton Freiburg auferlegt.
3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht, Steuergerichtshof, des Kantons Freiburg sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. Mai 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: