Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 239/2014

Urteil vom 9. Februar 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Freiburg.

Gegenstand
Kantonssteuer 2009 - 2011;
Verzugs- und Ausgleichszinsen,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 10. Februar 2014.

Sachverhalt:

A.
A._____ war für die Steuerperioden 2008 bis 2011 im Kanton Freiburg steuerpflichtig. Für die Kantonssteuer 2011 wurden ihm am 8. April 2011 neun Anzahlungen von total Fr. 7'144.65 in Rechnung gestellt, zahlbar in neun monatlichen Raten ab Mai 2011 bis Januar 2012, von je Fr. 793.85. Erleistete Einzahlungen von Fr. 8'044.65 an die Kantonssteuer 2011. Die getätigten Zahlungen erfolgten mit Einzahlungsscheinen, welche mit der Referenznummer für die Steuerperiode 2008 versehen waren. Dies löste mehrere Rückerstattungen an ihn aus.

B.
Mit Einspracheentscheid vom 7. September 2012 hielt die kantonale Steuerverwaltung fest, A._____ habe, unter Berücksichtigung der Rückerstattungen, für die Steuerperiode 2011 Anzahlungen im Umfang von Fr. 2'275.40 verspätet geleistet, weshalb dafür ein Verzugszins von Fr. 81.40 geschuldet sei. Nicht eingetreten werde auf eine Anfechtung des Verzugs- und Ausgleichszinses auf den Abrechnungen der Steuerperioden 2009 und 2010, weil diese in Rechtskraft erwachsen seien. Das Kantonsgericht des Kantons Freiburg wies eine dagegen gerichtete Beschwerde von A._____ mit Urteil vom 10. Februar 2014 ab, soweit es darauf eintrat, und bestätigte den angefochtenen Einspracheentscheid.

C.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht vom 8. März 2014 beantragt A._____, das Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 10. Februar 2014 sei aufzuheben, und der diesbezügliche Sachverhalt durch das Bundesgericht zu untersuchen und neu zu beurteilen. Die erhobenen Verzugs- und Ausgleichszahlungen im Umfang von Fr. 509.35 seien unzulässig und zurückzuerstatten. Das Kantonsgericht habe auf die nicht untersuchten Beschwerdebegehren einzutreten und diese zu beurteilen.

Die Vorinstanz und (verspätet) die kantonale Steuerverwaltung schliessen auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat auf eine Vernehmlassung mangels fehlender harmonisierungsrechtlicher Relevanz verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz (Art. 90 BGG; Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Sie kann als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegen genommen werden.

1.2. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren als Partei teilgenommen und ist mit seinen Anträgen unterlegen. Er ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist vorbehältlich zulässiger sowie rechtsgenüglich begründeter Rügen einzutreten.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Verfassungsrecht und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

Nicht eingetreten werden kann auf den Beschwerdeantrag, die Vorinstanz sei anzuweisen, die im vorinstanzlichen Verfahren nicht behandelten Beschwerdeanträge an die Hand zu nehmen. Der Beschwerdeführer zeigt nicht in einer den prozessualen Anforderungen (Art. 42 BGG; Art. 106 Abs. 2 BGG) genügenden Begründung auf, inwiefern die Vorinstanz unter Verletzung von Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG) oder des verfassungsmässigen Rechts auf Treu und Glauben (Art. 9 BV; Art. 5 Abs. 3 BV) auf seine Beschwerde nicht eingetreten wäre, und der geltend gemachte Rügegrund der Verletzung einfachen kantonalen Gesetzesrechts (Art. 188, Art. 177, Art. 178 Abs. 3, Art. 179 Abs. 2 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG/FR]; Art. 81 Abs. 3 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG/FR]) ist im bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren unzulässig.

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die dem Bundesgericht durch Art. 105 Abs. 2 BGG eingeräumte Befugnis, die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz zu berichtigen oder zu ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung von Art. 95 BGG beruht, entbindet den Beschwerdeführer nicht von seiner Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 133 IV 286 E. 6.2 S. 288). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG); rein appellatorische Kritik an

der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

2.
Der Beschwerdeführer rügt, er habe die Akontozahlungen für die Steuerperiode 2011 rechtzeitig geleistet. Für die Erhebung von Verzugszinsen auf rechtzeitig, aber unter Angabe einer unzutreffenden Referenznummer geleisteten Zahlungen fehle eine gesetzliche Grundlage.

2.1. Der Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bestimmt sich nach dem Dispositiv des angefochtenen Entscheids und den Beschwerdeanträgen (BGE 136 II 165 E. 5 S. 174; Urteil 2C 961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3; Urteil 2C 930/2012 vom 10. Januar 2013 E. 1.1). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor Bundesgericht kann nur sein, was bereits Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder richtigerweise hätte sein sollen (BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 463; 133 II 35 E. 2 S. 38; Urteil 2C 961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3).

Die kantonale Steuerverwaltung beschränkte ihren Einspracheentscheid vom 7. September 2012 auf die Verzugs- und Ausgleichszinsen für die Steuerperiode 2011 und setzte diese auf Fr. 81.40 fest. Auf den Antrag betreffend Eröffnung eines Einspracheentscheids über Verzugs- und Ausgleichszinsen für die Steuerperiode 2009 und 2010 trat sie ohne Eventualbegründung nicht ein, weshalb im vorinstanzlichen Verfahren in Sachen Steuerperioden 2009 und 2010 nur das Nichteintreten der kantonalen Steuerverwaltung Streitgegenstand hätte bilden können. In der Beschwerde an das Bundesgericht macht der Beschwerdeführer jedoch nicht oder zumindest nicht rechtsgenüglich (oben, E. 1.3) geltend, er hätte dieses Nichteintreten der kantonalen Steuerverwaltung bereits prozesskonform im vorinstanzlichen Verfahren gerügt und dieses Vorbringen sei von der Vorinstanz zu Unrecht nicht behandelt worden. Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens bilden damit einzig die Verzugs- und Ausgleichszinsen für die Steuerperiode 2011 im Betrag von Fr. 81.40.

2.2. Das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage im formellen Sinn, welche den Gegenstand der Abgabe, den Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlage selbst enthält, ist im Abgaberecht als ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht ausgestaltet worden (Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 128 I 317 E. 2.2.1 S. 320). Die Vorinstanz hat die strittige Verzugszinsforderung auf Art. 204 Abs. 5 DStG/FR abgestützt. Nach dieser Bestimmung schuldet der Steuerpflichtige auf nicht bezahlten oder zu spät bezahlten Akontozahlungen einen Verzugszins. Ist die Forderung auf Leistung von Akontozahlungen für die Steuerperiode 2011 hingegen, wie der Beschwerdeführer geltend macht, durch Erfüllung untergegangen, könnte die vorliegend strittige Forderung auf Leistung von Verzugszinsen mangels Verzugs nicht auf Art. 204 Abs. 5 DStG/FR abgestützt werden.

3.

3.1. Eine Erfüllung zur rechten Zeit, am richtigen Ort und in der vom Gesetz vorgesehenen Art lässt die Forderung auf Akontozahlungen an abgaberechtliche Forderungen untergehen (BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 94; OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, S. 570).In dem Umfang, wiedas Steuerrecht keine eigenen Bestimmungen zum Untergang der Steuerforderung durch Erfüllung enthält, sind gesetzliche Regelungen verwandter Ansprüche - insbesondere die Bestimmungen des OR über die Erfüllung und den Untergang von Forderungen - als öffentliches Recht heranzuziehen (BGE 126 II 49 E. 2a S. 51; Urteil H 147/06 vom 26. Juni 2007 E. 3.4, SVR 2008 AHV Nr. 4; BEUSCH, a.a.O., S. 69 f.).

3.2. Unbestritten ist, dass dem Beschwerdeführer am 8. April 2011 für die Steuerperiode 2011 neun Akontozahlungen von total Fr. 7'144.65 in Rechnung gestellt wurden. Unbestritten blieb weiter, dass der Beschwerdeführer diese Akontorechnungen bezahlte, wenn auch unter Verwendung von Einzahlungsscheinen mit der Referenznummer der Kantonssteuer für die Steuerperiode 2008.Der Beschwerdeführer hat demnachdiese Forderung auf Akontozahlungen selbst zur rechten Zeit und am richtigen Ort erfüllt. Strittig ist jedoch, ob er in der vom Gesetz vorgesehenen Form geleistet hat.

3.3. Weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren wurde vorgetragen, dass sich eine Pflicht des Steuerpflichtigen, Akontozahlungen unter Angabe einer Referenznummer der massgeblichen Steuerperiode zu leisten, aus dem DStG/FR oder, gestützt auf eine darin enthaltene Delegationsgrundlage, aus der Verordnung des Kantons Freiburg vom 3. Dezember 2010 über den Bezug der Steuerforderung für das Jahr 2011 ableiten lasse. Gemäss unbestritten gebliebener Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz lag den zu leistenden Akontozahlungen nur ein Schreiben der Steuerverwaltung bei, in welchem auf die Wichtigkeit der Einzahlung unter Angabe der Referenznummer hingewiesen wurde. Zu prüfen ist weiter, ob der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Akontozahlungen für die Steuerperiode 2010 unter der Verwendung von Einzahlungsscheinen mit der Referenznummer der Steuerperiode 2008 leistete, einem Untergang der Steuerforderung durch Erfüllung entgegen stehen kann. Diesbezüglich kann auf Art. 86 f. OR als ergänzendes öffentliches Recht abgestellt werden.

3.4. Die Akontozahlung unter Verwendung eines Einzahlungsscheins mit der Referenznummer einer Steuerperiode könnte als Willenserklärung des Steuerpflichtigen verstanden werden, für diese Steuerperiode Akontozahlungen zu leisten (Art. 86 Abs. 1 OR). Stimmt diese Willenserklärung nicht mit dem wirklichen Willen des Steuerpflichtigen überein, so ist ihr dieser Erklärungswert zuzumessen, der ihr nach dem Vertrauensprinzip zukommt (BGE 139 III 404 E. 7.1 S. 406; Urteil 4A 210/2010 vom 1. Oktober 2010 E. 7.2.1, nicht publ. in: BGE 136 III 502). Sie ist demnach so auszulegen, wie der Empfänger sie unter den gegebenen Umständen in guten Treuen verstehen durfte und musste (BGE 133 III 61 E. 2.1.1 S. 67, mit zahlreichen Hinweisen).

Als der Beschwerdeführer seine Akontozahlungen für die Steuerperiode 2011 leistete, waren gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltsdarstellung keine Steuerforderungen für die Steuerperiode 2008 ausstehend. Die kantonale Steuerverwaltung konnte demnach die Akontozahlungen, welche der Beschwerdeführer unter Verwendung der Einzahlungsscheine mit der Referenznummer der Steuerperiode 2008 leistete,in guten Treuen nicht so verstehen, dass der Steuerpflichtige Akontozahlungen für diese Steuerperiode leisten wollte. Die privatrechtlichen Regeln über den Untergang von Forderungen durch Erfüllung bei mehreren ausstehenden Schulden (Art. 86 f. OR) stehen demnach einem Untergang der Forderungen auf Akontozahlungen für die Steuerperiode 2011 durch Erfüllung nicht entgegen. Diese sind mithin durch Erfüllung untergegangen. Mangels Verzugs schuldet der Beschwerdeführer keinen Verzugszins auf Akontozahlungen für die Steuerperiode 2011. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als begründet, und das angefochtene vorinstanzliche Urteil ist aufzuheben.

4.
Bei diesem Prozessausgang sind für das bundesgerichtliche Verfahren keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 3BGG). Dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung auszurichten. Die Vorinstanz wird die Kosten für das vorinstanzliche Verfahren neu verlegen (Art. 67 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten werden kann. Das Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 10. Februar 2014 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kostenregelung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht des Kantons Freiburg und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Februar 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall