

# **FR\_GERICHTE 604 2017 73 vom 28. November 2017**

FR Kantonsgericht, 2017-11-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_73](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_73)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 73 du 28 novembre 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 73 del 28 novembre 2017

## **Regeste**

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 180 Abs. 1 DStG). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 10. Juni 2017 gegen den Einspracheentscheid vom 11. Mai 2017 ist durch den Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Der Beschwerdeführer ist als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 204 DStG sind in der Steuerperiode Akontozahlungen für die geschuldeten Steuern auf dem Einkommen, Vermögen, Gewinn und Kapital des Steuerjahres zu entrichten (Abs. 1). Die Steuerverwaltung legt den Betrag der Akontozahlungen auf der Grundlage der letzten Veranlagung oder auf Grund einer Schätzung des voraussichtlichen Steuerbetrages für das laufende Steuerjahr fest (Abs. 2). Jede Akontozahlung wird mit dem Eintritt des Akontozahlungstermins fällig und ist innert 30 Tagen seit der Fälligkeit zu entrichten (Abs. 3). Auf den im Voraus bezahlten Akontozahlungen wird der steuerpflichtigen Person ein Vergütungszins gutgeschrieben (Abs. 6). Nach Vornahme der Veranlagung wird der steuerpflichtigen Person die Schlussabrechnung eröffnet. Dabei werden bisher erfolgte Zahlungen (samt Vergütungszinsen) an die veranlagte Steuer angerechnet und zu viel bezahlte Beträge zurückerstattet (Art. 205 Abs. 1 bis 4 DStG). Die Sonderfälle von Steuerrückerstattungen an Ehegatten, die in ungetrennter Ehe leben oder die inzwischen geschieden sind oder getrennt leben, sind in Art. 209 DStG geregelt. Dessen Abs. 2 sieht vor: „Müssen Steuerbeträge, die von Ehegatten bezogen wurden, die in tatsächlich oder rechtlich ungetrennter Ehe lebten, nach ihrer Scheidung oder rechtlichen oder tatsächlichen Trennung zurückerstattet werden, so erfolgt die Rückerstattung je zur Hälfte an jeden der beiden Ehegatten.“ Mit dieser einfachen Regelung von Art. 209 DStG wollte der Gesetzgeber „in der Praxis gegebene Sachzwänge“ berücksichtigen. Aus den

Materialien ergibt sich zudem, dass die hälftige Rückerstattung gemäss Abs. 2 der Bestimmung insgesamt die „Steuerbeträge auf der Grundlage einer gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten“ betrifft, „die zum Zeitpunkt der Rückerstattung nicht mehr zusammenleben“ (vgl. die Botschaft Nr. 200 zum Entwurf des Gesetzes über die

Kantonsgericht KG Seite 4 von 6 direkten Kantonssteuern [DStG, Steuerharmonisierung] vom 6. Januar 2000, in TGR 2000 415 ff., S. 440). Gemäss der Praxis der Steuerverwaltung bleibt eine von Art. 209 DStG abweichende Lösung vorbehalten, sofern ein entsprechendes Begehren eingereicht wird, welches von beiden Ehegatten unterzeichnet ist. Dass die Berücksichtigung einer solchen anderweitigen Parteivereinbarung allgemein, das heisst auch ohne besondere Erwähnung im Gesetz, zulässig ist, leuchtet ohne Weiteres ein. Der hiesige Steuergerichtshof hat die Anwendbarkeit von Art. 209 Abs. 2 DStG bereits mehrfach bestätigt. Dabei ist er davon ausgegangen, dass es um die Aufteilung sämtlicher Anzahlungen geht, welche noch im Namen beider Ehegatten (d.h. im gemeinsamen Steuerkapitel) und bis zur Information der Steuerbehörden über die erfolgte Trennung geleistet worden sind. Zudem hat er festgehalten, dass die Regelung betreffend den Wegfall der Solidarhaftung der Ehegatten nach ihrer Trennung (siehe dazu FZR 2006 78) die Frage der Rückerstattung von Steueranzahlungen nicht erfasst (vgl. die unveröffentlichten Urteile 4F 2004-79 vom 24. September 2004, 4F 2006- 95/96 vom 30. November 2007 und 604 2010-109 vom 16. Dezember 2011).

### **E. 2.2**

Die Regelung der Steuerrückerstattung ist den Kantonen insofern frei anheimgestellt, als das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) dazu keine Vorschrift enthält. Die kantonalen Steuergesetze enthalten denn auch regelmässig entsprechende Bestimmungen. Die vom freiburgischen Gesetzgeber getroffene Lösung gilt z.B. ebenfalls gemäss zürcherischem Recht (vgl. Art. 180 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997). In der Lehre wird dazu ausgeführt, der Gesetzgeber gehe bei dieser Lösung von der Vermutung aus, dass die Steuerrechnungen, welche zuhanden beider Ehegatten versandt werden, auch von beiden Ehegatten bezahlt würden. Es bleibe den Ehegatten jedoch vorbehalten, diese Vermutung – vor der Rückerstattung – durch Bekanntgabe einer anderweitigen Vereinbarung umzustossen. Falls die (rechtzeitige) Einreichung einer solchen Vereinbarung unmöglich sei, bleibe es bei der hälftigen Rückerstattung (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage 2006, § 180 N. 2 f.). Demgegenüber sieht z.B. Art. 233 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 vor, dass die Beträge, welche den Ehegatten im Jahr der Scheidung oder Trennung gemeinsam provisorisch in Rechnung gestellt und bezahlt wurden, grundsätzlich entsprechend der Haftungsquote nach Art. 15 Abs. 2 auf die Ehegatten aufgeteilt werden. Die Festsetzung des Anteils (in einer anfechtbaren Verfügung) richtet sich nach den aktuellsten vorhandenen Daten der gemeinsamen Veranlagung (vgl. Abs. 3 bis 6). Diese neue Regelung trat mit der Steuergesetzrevision 2008 anstelle der früheren hälftigen Aufteilung, welche zunehmend als nicht bürgerfreundlich empfunden worden war (vgl. LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, 2011, Art. 245 N. 5 ff. und Art. 233 N. 7 ff.).

### **E. 2.3**

Zu erwähnen bleibt, dass das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) nicht bestimmt, an wen die Rückerstattung eines provisorisch bezogenen Steuerbetrages zu erfolgen hat, wenn die gemeinsame Besteuerung infolge Trennung oder Scheidung wegfällt. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt unter diesen Umständen im Bereich der direkten Bundessteuer, dass die Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern – nach Wegfall der Solidarhaftung – an denjenigen der getrennt lebenden Ehegatten erfolgen soll, der die Zahlung

Kantonsgericht KG Seite 5 von 6 geleistet hat. Dabei versteht sich von selbst, dass allfällige zivilrechtliche Ansprüche durch eine solche Totalrückerstattung an den getrennt lebenden Ehegatten nicht präjudiziert werden (Urteil BGer 2A.379/2002 vom 18. Februar 2003 E. 2; FREY, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 162 N. 15). In der Literatur wird zudem der Standpunkt vertreten, dass allenfalls eine Aufteilung des Rückerstattungsanspruchs vorzunehmen sei, wie sie sich (analog) aus den Kriterien für die Festsetzung einer Haftungsverfügung im Sinne von Art. 13 Abs. 2 DBG ergebe (siehe insbesondere CURCHOD, in Commentaire romand LIFD, 2008, Art. 162 N. 22). Man kann sich fragen, ob im Bereich der direkten Bundessteuer von einem qualifizierten Schweigen des Gesetzgebers auszugehen ist, was die Anwendbarkeit einer allfälligen kantonalrechtlichen Rückerstattungsnorm für diese Steuer ausschliessen würde. DE VRIES REILINGH (Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour le praticien, AJP 2010 267 ff., S. 272) verneint dies und befürwortet eine umfassende Regelungskompetenz der Kantone. Die Frage kann vorliegend jedoch offenbleiben, da vorliegend nur die Rückerstattung kantonaler Steueranzahlungen zur Diskussion steht.

#### **E. 2.4**

Wie RAJOWER/WEBER RAJOWER (Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Bundessteuern, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 168 ff., S. 180 mit weiteren Hinweisen) hervorheben, vermag keine der vorne erwähnten Lösungen (hälftige Anrechnung oder Rückerstattung, Anrechnung zu Gunsten des zahlenden Ehegatten, Anrechnung nach Massgabe der Haftungsanteile) restlos zu überzeugen. In der Tat gibt es bei allen drei Lösungsansätzen Konstellationen, in denen die Regelung bei der praktischen Umsetzung nicht ganz sachgerecht erscheint. Umso mehr ist es bei Trennung und Scheidung allgemein unerlässlich, dass allfällige Steuerguthaben wie auch Steuerschulden in die güterrechtliche Auseinandersetzung miteinbezogen werden (vgl. in diesem Sinn auch den entsprechende Hinweis im Urteil BGer 2A.353 und 354/2006 vom 18. Februar 2007 E. 5.2).

#### **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Akontozahlungen für das Steuerjahr 2015, welche gemäss der Einschätzungsanzeige des Vorjahres festgesetzt und – unbestrittenermassen – im Zeitraum zwischen der tatsächlichen Trennung sowie deren Bekanntgabe an resp. deren Kenntnissnahme durch die Steuerverwaltung geleistet worden sind, auf der Grundlage der gemeinsamen Veranlagung erbracht wurden. Dies gilt für sämtliche zur Diskussion stehenden Akontozahlungen im Betrag von insgesamt CHF 8'564.10. Diese wurden nämlich vom Beschwerdeführer – trotz der bereits per 1. Juni 2015 erfolgten Trennung der Ehegatten – weiterhin im Namen beider Ehegatten (gemeinsames Steuerkapitel) geleistet. Zudem hat der Beschwerdeführer die Steuerverwaltung erst am 18. November 2015 über die Trennung informiert, was unverzüglich zur Eröffnung getrennter

Steuerkapitel führte. Diese verspätete Information hat allein der Beschwerdeführer zu verantworten. Dementsprechend kann der Steuerbehörde nicht angelastet werden, dass sie nicht bereits früher eine Neuordnung der Anzahlungen vorgenommen hat. Vielmehr ist es primär Sache der Steuerpflichtigen, eingetretene Änderungen sofort der Steuerbehörde zu melden, um die entsprechenden Anpassungen an die neuen Umstände (im vorliegenden Fall Aufhebung des gemeinsamen Steuerkapitels und Neuordnung der künftigen Steueranzahlungen) zu ermöglichen und zu veranlassen. Dies gilt umso mehr, als aufgrund des eindeutigen Gesetzestextes von Art. 209 Abs. 2 DStG allgemein klar erkennbar ist, wie die Rückerstattung bzw. Anrechnung von Akontozahlungen grundsätzlich vorgenommen wird. Dementsprechend hat der Steuerpflichtige ein offensichtliches Interesse, nach einer Trennung die Frage der weiteren Steueranzahlungen zu klären. Zudem sind ja die Steuerpflichtigen, welchen im gemischten Veranlagungsverfahren grundlegende

Kantonsgericht KG Seite 6 von 6 Mitwirkungspflichten obliegen, auch am besten in der Lage, sich allenfalls aufdrängende Massnahmen abzuschätzen und zu beantragen. Es ist zwar nicht zu übersehen, dass unter den vorliegend gegebenen Umständen – die Ehefrau erzielt kein Einkommen, der Ehemann leistet sämtliche Akontozahlungen – die in Art. 233 des bernischen Steuergesetzes neu vorgesehene Regelung sachgerechter wäre. Nichts desto trotz ist der hiesige Steuergerichtshof an die vom freiburgischen Gesetzgeber getroffene Lösung gebunden. Dies gilt umso mehr, als diese keineswegs als verfassungswidrig betrachtet werden kann. Auch wenn sich die Kritik des Beschwerdeführers an der hälftigen Rückerstattung unter den gegebenen besonderen Umständen nachvollziehen lässt, ist nicht einzusehen, weshalb ein gemeinsames Begehren zwecks anderer Aufteilung nicht möglich war. Zudem ist hier nochmals darauf hinzuweisen, dass – vor allem mangels einer abweichenden Parteivereinbarung zuhanden der Steuerbehörden – die gesetzlich vorgesehene hälftige Anrechnung oder Rückerstattung der Steueranzahlungen für das Jahr 2015 in die noch vorzunehmende güterrechtliche Auseinandersetzung einzubeziehen sein wird. Da noch kein Scheidungsurteil vorzuliegen scheint, bleibt noch weiter Raum für eine abschliessende zivilrechtliche Regelung unter den Parteien. Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4**

In Anwendung von Art. 129 VRG werden dem Beschwerdeführer – trotz seines Unterliegens – keine Kosten auferlegt. Entsprechend ist ihm der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- zurückzuerstatten. Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde wird abgewiesen. II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. A. \_\_\_\_\_ wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- zurückerstattet. III. Zustellung. Das vorliegende Urteil kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden. Freiburg, 28. November 2017/dki Präsident Gerichtsschreiberin

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.