

FR_GERICHTE 604 2017 8 vom 8. September 2017

FR Kantonsgericht, 2017-09-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_8

FR: FR_GERICHTE 604 2017 8 du 8 septembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2017 8 del 8 settembre 2017

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts, Grundsatzentscheid | 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. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; 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 25. Januar 2017 gegen den Einspracheentscheid vom 10. Januar 2017 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steu-

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7 erschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Vorliegend ist streitig, ob die Vorinstanz in der interkantonalen Steuerauscheidung den Gewinnungskostenüberschuss aus der Liegenschaft im Kanton Freiburg in der Höhe von CHF 22'149.- zu Recht dem Kanton Bern zugewiesen hat oder ob dieser Gewinnungskostenüberschuss mit dem im Kanton Freiburg veranlagten Erwerbseinkommen der Beschwerdeführer zu verrechnen gewesen wäre.

E. 2.1

Eine Doppelbesteuerung, die gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstösst, 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); sie

ist auch gegeben, wenn ein Kanton die geltenden Kollisionsnormen verletzt, dadurch seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot) (BGE 131 I 249 E. 3.1; bestätigt in BGE 131 I 285 E. 2.1).

E. 2.2

Gewinnungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen sind namentlich Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Verwaltungskosten. Diese Kosten beziehen sich auf einzelne Liegenschaften und können als liegenschaftliche Gewinnungskosten regelmässig auch einzelnen Liegenschaften zugeordnet werden. Aufgrund ihres engen sachlichen Zusammenhangs mit den Einkünften aus den entsprechenden Liegenschaften sind die Gewinnungskosten somit grundsätzlich objektmässig auszuscheiden, das heisst auf die zur Besteuerung der entsprechenden Einkünfte berechtigten Kantone zu verlegen und vom Liegenschaftskanton zu tragen. Demgemäss hat vorab der Liegenschaftskanton die dort angefallenen, objektmässig auszuscheidenden Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen (BGE 131 I 285 E. 3.1 mit Verweis auf BGE 111 Ia 220 E. 2c und 104 Ia 256; SIEBER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 25 N. 17).

E. 2.3

Soweit die auf ein Steuerdomizil entfallenden Gewinnungskosten (Liegenschaftenaufwand) höher sind als diesem zuzurechnende Einkommen (Bruttoertrag aus Liegenschaften), liegt ein Gewinnungskostenüberschuss vor. Auch in diesem Fall hat die Verlegung des Überschusses an liegenschaftlichen Gewinnungskosten zunächst im gleichen Kanton zu erfolgen (SIEBER, § 25 N. 19). Dies hat zur Folge, dass der Liegenschaftskanton einen allfälligen Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils nur zu übernehmen hat, soweit dieser das am Hauptsteuerdomizil steuerbare Einkommen übersteigt (HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage 2000, § 21 N. 10b; vgl. auch MÄUSLI/OERTLI, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 8. Auflage 2015, S. 553). Solange am Hauptsteuerdomizil noch Einkommen vorhanden ist, das den Gewinnungskostenüberschuss übersteigt, hat ein Liegenschaftskanton allfällige Gewinnungskostenüberschüsse aus anderen Liegenschaftskantonen nicht zu übernehmen (HÖHN/MÄUSLI, § 19 N. 25). Der Grundsatz, wonach der Liegenschaftskanton nicht nur die Gewinnungskosten, sondern auch einen allfälligen Gewinnungskostenüberschuss zu tragen hat, ist auch im Kreisschreiben Nr. 27 „Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten“ der Schweizerischen Steuerkonferenz vom

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7 15. März 2007 (nachfolgend: KS) explizit festgehalten. Demnach sind Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse in erster Linie mit anderen Einkünften im gleichen Kanton zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse trägt das Hauptsteuerdomizil zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte (KS Ziff. 3.1.1). Vorbehalten bleiben Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens (KS Ziff. 3.1.2).

E. 2.4

Es kann somit festgehalten werden, dass der Gewinnungskostenüberschuss in erster Linie vom Liegenschaftskanton zu übernehmen ist. Handelt es sich hierbei um ein Nebensteuerdomizil und stehen im Liegenschaftskanton keine anderen verrechenbaren Einkünfte zur Verfügung, so hat das Hauptsteuerdomizil den Gewinnungskostenüberschuss zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte zu übernehmen. Umgekehrt hat ein Nebensteuerdomizil einen Gewinnungskostenüberschuss aus dem Hauptsteuerdomizil nur dann zu übernehmen, soweit die Gewinnungskosten die im Hauptsteuerdomizilkanton vorhandenen Einkünfte übersteigen. Nur wo das nicht möglich ist, weil namentlich im Hauptsteuerdomizilkanton keine anderen verrechenbaren Einkünfte zur Verfügung stehen, hat das Nebensteuerdomizil einen Gewinnungskostenüberschuss aus dem Hauptsteuerdomizil zu übernehmen, wobei in erster Linie die Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten den Gewinnungskostenüberschuss zu übernehmen haben und erst in zweiter Linie die reinen Liegenschaftskantone (KS Ziff. 3.1.3). Damit wird dem Grundsatz Rechnung getragen, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt und der Liegenschaftskanton in der Regel nicht verpflichtet werden kann, Verluste aus einem anderen Kanton zum Abzug zuzulassen (vgl. BGE 131 I 285 E. 3.2).

E. 2.5

Im vorliegenden Fall resultiert für die Beschwerdeführer im Hauptsteuerdomizil (Freiburg) ein Gewinnungskostenüberschuss von CHF 22'149.-. Dieser kann durch das übrige Einkommen der Beschwerdeführer, namentlich das Erwerbseinkommen, ohne weiteres gedeckt werden. Es besteht also kein Ausscheidungsverlust. In diesem entscheidenden Punkt weicht der vorliegende Fall vom Sachverhalt ab, wie er dem von der Vorinstanz mehrfach zitierten BGE 131 I 285 zugrunde lag. Dort konnte der Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils gerade durch kein Einkommen gedeckt werden (E. 4.2), weshalb der Nebensteuerdomizilkanton verpflichtet wurde, den Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils zu übernehmen, damit dort ein Ausscheidungsverlust vermieden werden konnte (vgl. auch Urteil BGer 2P.139/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4). Die vorliegende Beschwerde ist somit gutzuheissen und die im Kanton Freiburg angefallenen Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt CHF 44'660.- zum Abzug zuzulassen resp. der Gewinnungskostenüberschuss von CHF 22'149.- mit den übrigen, im Kanton Freiburg steuerbaren Einkünften zu verrechnen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und Art. 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 800.- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstaten. Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu. Die Parteientschädigung wird der unterliegenden Parteien auferlegt (Art. 141 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7

E. 3.1

Die Parteientschädigung umfasst einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten (Art. 140 VRG). Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen,

notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und Art. 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 des Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen CHF 200.- und CHF 10'000.- festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei CHF 40'000.-. Das als Parteientschädigung geschuldete Honorar wird nach einem Stundentarif von CHF 250.- festgesetzt. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die Höhe des Honorars wird nach den gleichen Grundsätzen wie die Verwaltungsjustizgebühr festgesetzt, d.h. nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert (Art. 11 Abs. 1 und 2 Tarif VJ). Die Barauslagen des Parteivertreters werden zu den Selbstkosten bzw. nach Pauschalansätzen für Fotokopien und Reiseentschädigung zurückerstattet (vgl. Art. 9 Tarif VJ). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen, welche insbesondere Reisekosten und den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalles umfasst, ist „angemessen“ festzusetzen (Art. 10 Tarif VJ). Im vorliegenden Fall hat der Vertreter der Beschwerdeführer eine Kostenliste für einen Gesamtbetrag von CHF 1'409.40 (Honorar von CHF 1'295.-, zuzüglich Spesen und Auslagen von CHF 10.- sowie 8 Prozent Mehrwertsteuer von CHF 104.40) eingereicht. Dieser Betrag ist angemessen. Er geht zu Lasten der Vorinstanz.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Gewinnungskostenüberschuss von CHF 22'149.- ist vom Kanton Freiburg zu übernehmen und mit den übrigen, im Kanton Freiburg steuerbaren Einkünften zu verrechnen. II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. A. _____ und B. _____ wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- zurückerstattet. III. A. _____ und B. _____ wird zu Lasten der Kantonalen Steuerverwaltung eine Parteientschädigung für Honorar und Auslagen des Rechtsvertreters von CHF 1'305.-, zuzüglich der Mehrwertsteuer von CHF 104.40 (8 Prozent von CHF 1'305.-), ausmachend total CHF 1'409.40, zugesprochen. IV. Zustellung. Der vorliegende Entscheid 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 angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 8. September 2017/dki Präsident Gerichtsschreiberin

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