

# **FR\_GERICHTE 604 2022 6 vom 12. Dezember 2022**

FR Kantonsgericht, 2022-12-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2022\\_6](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_6)

FR: FR\_GERICHTE 604 2022 6 du 12 décembre 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2022 6 del 12 dicembre 2022

## **Regeste**

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

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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 (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.

### **E. 1.2**

Die Beschwerde vom 26. Januar 2022 gegen den Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Als Steuerschuldner sind die Beschwerdeführer durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt, weshalb sie ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung haben (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2022 6) 2. Den Beschwerdeführern wurden am 19. August 2021 berichtigte Steuerveranlagungsanzeigen für die Steuerjahre 2010-2013 zugestellt. Darin wurden die von den Beschwerdeführern geschuldeten Kantonssteuern neu festgesetzt; eine direkte Bundessteuer wurden von den im Kanton Bern wohnhaften Beschwerdeführern indes nicht erhoben. Entsprechend beschlägt auch der hier angefochtene Einspracheentscheid lediglich die Kantonssteuern, nicht aber die direkte Bundessteuer. Die Eröffnung eines entsprechenden Beschwerdeverfahrens ist somit irrtümlich erfolgt. Dies gilt es festzustellen. Entsprechend ist das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer (604 2022 6) als gegenstandslos abzuschreiben. Kantonssteuer (604 2022 7)

### **E. 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).

### **E. 3.1**

Das kantonale Steuerverfahrensrecht sieht vor, dass Veranlagungsverfügungen, Einsprache- und Beschwerdeentscheide mit einer Begründung zu versehen sind (Art. 165 Abs. 2, Art. 179 Abs. 3 und Art. 187 DStG). Auch leitet sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör von Art. 29 Abs. 2 BV eine allgemeine Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen. Welche Anforderungen an Inhalt und Umfang der Begründung zu stellen sind, kann nicht allgemein gesagt werden. Es kommt auf den konkreten Fall an. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er die Verfügung bzw. den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Die Behörde muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Dichte und Umfang der Begründung hängen von verschiedenen Faktoren ab, namentlich von der funktionellen Stellung der verfügenden bzw. entscheidenden Instanz, von den Vorbringen der Parteien, vom Umfang des Ermessensbereichs der Behörde und von der Komplexität der Materie. Je grösser der Spielraum,

Kantonsgericht KG Seite 7 von 13 welcher der Behörde infolge Ermessens oder unbestimmter Rechtsbegriffe eingeräumt ist, je vielfältiger die tatsächlichen Voraussetzungen sind, die bei der Betätigung des Ermessens zu berücksichtigen sind und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung eines Entscheids zu stellen. Die Begründungspflicht ist jedenfalls erfüllt, wenn die Betroffenen die entsprechende Erwägung sachgerecht anfechten können (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage 2018, § 15 Rz. 43). Die Rechtsfolgen der mangelhaften Eröffnung sind unterschiedlich, einerseits in Bezug auf die Verfügung selber (Anfechtbarkeit oder Nichtigkeit), andererseits hinsichtlich der Rechte des Steuerpflichtigen (oder anderer Betroffener) (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, §15 Rz. 55). Bei mangelhafter Begründung muss die Verfügung innerhalb der Rechtsmittelfrist angefochten werden; andernfalls erwächst sie in Rechtskraft. Selbst bei vollständigem Fehlen einer Begründung ist die Verfügung oder der Entscheid in der Regel nicht nichtig. Sofern der Rechtsmittelbehörde volle Überprüfungsbefugnis zukommt, kann der Mangel auch dadurch geheilt werden, dass die fehlende Begründung im Rechtsmittelverfahren nachgeschoben und der Steuerpflichtige dazu angehört wird, wobei anzumerken ist, dass der dadurch eintretende Verlust einer Instanz problematisch ist. Andernfalls ist die fehlerhafte Verfügung aufzuheben (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, §15 Rz. 58).

### **E. 3.2**

Der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid ist nur sehr rudimentär begründet. Es lässt sich ihm zwar entnehmen, dass die Vorinstanz ihre Veranlagungsanzeigen der Steuerjahre 2010-2013 auf der Grundlage der zuvor ergangenen Revisionsentscheide der Steuerverwaltung BE vom 9. Juni 2020 abgeändert hat. Da der Einspracheentscheid keinerlei Bezug auf die ihm zugrundeliegenden Rechtsgrundlagen nennt, lässt sich dem Entscheid aber nicht entnehmen, unter welchem Rechtstitel die Abänderung der bereits rechtskräftigen Steuerveranlagungsanzeigen erfolgte. Zwar ist auf den abgeänderten Veranlagungsanzeigen vom 19. August 2021 von einer Berichtigung die Rede, ebenso im Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 (Ziff. 5: «[es] drängt sich eine Berichtigung der Steuerveranlagungen [...] auf» und «[es ist] nur konsequent, dass [die Steuerveranlagungen] berichtigt werden», Ziff. 7: «»folglich hat die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg [...] die Steuerveranlagungen berichtigt»). Gleichzeitig wird aber auf ein «Revisionsbegehren» Bezug genommen und als Grund für die Abänderung der Veranlagungsanzeigen nicht ein Rechnungsfehler oder ein Schreibversehen (vgl. Art. 52 StHG bzw. Art. 191 Abs. 1 DStG) angeführt, sondern auf «neue Tatsachen» hingewiesen, die gegebenenfalls einen Revisionsgrund darstellen können (vgl. Art. 51 Abs. 1 Bst. a StHG bzw. Art. 188 Abs. 1 Bst. a DStG). Auch die Bemerkungen der Vorinstanz bringen diesbezüglich keine Klarheit. Damit bleibt unklar, unter welchem Rechtstitel die Vorinstanz auf die bereits in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsanzeigen der Steuerjahre 2010-2013 zurückgekommen ist. Für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde ist diese Frage aber nicht weiter von Relevanz, hätten doch – wie sogleich dargelegt wird – die rechtskräftigen Veranlagungsanzeigen der Steuerjahre 2010-2013 weder auf dem Weg der Berichtigung (vgl. nachfolgende E. 5) noch auf dem Weg der Revision (vgl. nachfolgende E. 6) korrigiert werden dürfen. Der angefochtene Einspracheentscheid – wie auch die dem Einspracheentscheid zu Grunde liegenden Veranlagungsanzeigen vom 19. August 2021 – sind damit so oder anders aufzuheben.

#### **E. 4**

Kantonsgericht KG Seite 8 von 13

##### **E. 4.1**

Vorwegzunehmen ist, dass eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Veranlagung nicht schon deswegen nachträglich abzuändern ist, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Vielmehr kann darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen und mit einem entsprechend eingeschränkten Anwendungsbereich zurückgekommen werden. Gemäss jüngerer Rechtsprechung des Bundesgerichts ist davon auszugehen, dass das harmonisierte Steuerrecht, das insofern mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmt, einen Numerus clausus von Rechtsgründen kennt, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen. Bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 StHG bzw. Art. 188 ff. DStG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG bzw. Art. 191 Abs. 1 DStG) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 192 ff. DStG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum, abgesehen von der Möglichkeit der Steuerbehörde, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der

Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen (Urteile BGer 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3 und 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, je mit weiteren Hinweisen; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 Rz 8 f.).

#### **E. 4.2**

Im Folgenden ist auf das Rechtsinstitut der Nachsteuer nicht weiter einzugehen. Weder hat die Vorinstanz ein Nachsteuerverfahren eröffnet, noch wurden die bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungsanzeigen der Steuerperioden 2010-2013 zu Ungunsten der Beschwerdeführer abgeändert. Aus diesem Grund stossen auch die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführer ins Leere.

#### **E. 5.1**

Gemäss Art. 52 StHG bzw. Art. 191 Abs. 1 DStG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren nach der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind. Die Aufhebung der Rechtskraft infolge einer Berichtigung ist sowohl zu Ungunsten als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen möglich. Ihr Sinn und Zweck besteht darin, rechtskräftige Verfügungen resp. Entscheide, die dem wirklichen Willen der Veranlagungsorgane bzw. Justizorgane nicht entsprechen, weil sie an einem Fehler im Ausdruck leiden, möglichst formlos korrigieren zu können. Es geht also ausschliesslich um die Korrektur von sogenannten «Kanzleifehlern» (LOOSER in Zweifel/Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde, 3. Auflage 2017, Art. 52 N. 2 und 4). Die Berichtigung ist – auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen – von der Behörde vorzunehmen, welcher der Rechnungsfehler oder das Schreibversehen unterlaufen ist. Das Verfahren ist nicht näher geregelt, sollte aber möglichst formlos durchgeführt werden können. Zur zeitlichen Begrenzung gibt es im harmonisierten Recht nur eine absolute Frist von fünf Jahren, welche mit der Eröffnung zu laufen beginnt, da ja die Berichtigung schon vor Eintritt der Rechtskraft möglich ist. Aus dem Gebot von Treu und Glauben ist jedoch auch die Forderung abzuleiten, dass ein Anspruch auf Berichtigung innert gebührender Frist geltend gemacht wird. Wenn also für die

Kantonsgericht KG Seite 9 von 13 Fristwahrung die Berichtigung innert 5 Jahren erfolgen muss, muss ein allfälliges Gesuch entsprechend früher gestellt werden (LOOSER, Art. 52 N. 14 mit Verweis auf LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil zu den Art. 102-222 DBG, 2015, Art. 150 N. 17; siehe zum Ganzen auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 Rz. 92 ff.).

#### **E. 5.2**

Aus den eingereichten und eingeholten Unterlagen ergibt sich, dass die vorliegend im Streit liegenden Steuerjahre bereits am 26. April 2011 (Steuerjahr 2009, Beschwerdebeilage 3), 19. Januar 2012 (Steuerjahr 2010, Eingabe vom 1. Dezember 2022), 17. Januar 2013 (Steuerjahr 2011, Beschwerdebeilage 4), 16. Januar 2014 (Steuerjahr 2012, Beschwerdebeilage 5) und 18. Dezember 2014 (Steuerjahr 2013, Beschwerdebeilage 6) veranlagt wurden. Die 5-jährige Frist, innert welcher eine Berichtigung im Sinne von Art. 52 StHG resp. Art. 191 DStG vorgenommen werden kann und muss, war damit am 19. August 2021, als die Vorinstanz die bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen abänderte, für alle im Streit liegenden Steuerperioden bereits längstens abgelaufen. Eine Korrektur auf dem Weg der Berichtigung war also, selbst wenn

es sich um einen reinen «Kanzleifehler» gehandelt hätte, gar nicht mehr zulässig.

### **E. 6.1**

Soll die formelle Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung oder eines Entscheids zu Gunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben werden, spricht man von Revision. Die Revision verlangt, dass eine vom gesetzlichen Mass abweichende Besteuerung vorliegt, d.h. der Steuerpflichtige muss objektiv zu viel versteuert haben (sog. Übersteuerung). Die Revision kann sowohl vom Steuerpflichtigen beantragt als auch von Amtes wegen vorgenommen werden. Das StHG führt die herkömmlichen Revisionstatbestände in Art. 51 Abs. 1 ausdrücklich auf. Genannt werden die Entdeckung von erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln (Bst. a), das Ausserachtlassen von erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln, die der Behörde bekannt waren oder bekannt sein mussten (Bst. b), die Verletzung von wesentlichen Verfahrensgrundsätzen (Bst. b) sowie das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens, das die Verfügung resp. den Entscheid beeinflusst hat (Bst. c). Weitere Revisionstatbestände sind aber nicht ausgeschlossen (LOOSER, Art. 51 N. 8), sind doch neben den genannten, gesetzlich statuierten Revisionstatbeständen auch die aufgrund des Verfassungs- und übrigen Bundesrechts sowie des (zwingenden) Völkerrechts bestehenden Revisionsgründe zu beachten (LOOSER, Art. 51 N. 23 f.). Zu denken ist etwa an Art. 122 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), der auch im Revisionsverfahren auf Kantonsebene Anwendung findet (Revision wegen Verletzung der EMRK) und Art. 8 und 9 BV (Revision aus Gleichheits- resp. Billigkeitsgründen). Eine Revision ist aber auch im Zusammenhang mit internationalen Doppelbesteuerungskonflikten angezeigt, wenn die Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Bund sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (Revision aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen). Bei interkantonalen Konstellationen der Doppelbesteuerung wiederum ergibt sich nach Lehre und Praxis ein Revisionsanspruch – auch ohne gesetzliche Grundlage – direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV. Sobald also der zweitveranlagende Kanton rechtskräftig entschieden hat und sich dabei herausstellt, dass die rechtskräftige Veranlagung resp. der rechtskräftige Entscheid des erstveranlagenden Kantons gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstösst, kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagung resp. den Entscheid des erstveranlagenden Kantons ein Revisionsgesuch einreichen. Dabei kann vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, dass er sämtliche Rechtsmittel im

Kantonsgericht KG Seite 10 von 13 zweitveranlagenden Kanton ergreift, wenn er mit dessen Beurteilung in der Sache einverstanden ist. Er muss aber innerhalb von 90 Tagen nach Eröffnung der Verfügung resp. des Entscheids des zweitveranlagenden Kantons im erstveranlagenden Kanton ein Revisionsgesuch stellen (zum Ganzen: LOOSER, Art. 51 N. 23b ff. mit zahlreichen Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung). Nach Art. 51 Abs. 2 StHG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Diese Regelung hat der Kanton Freiburg wörtlich in sein Steuergesetz übernommen (vgl. Art. 188 Abs. 2 DStG). Es gilt also der Grundsatz, dass keinen Revisionsgrund abgibt, was mit einem ordentlichen Rechtsmittel rügbar gewesen wäre. Dieser Grundsatz wird gerechtfertigt mit der Subsidiarität der Revision und der Rechtssicherheit; ein ausserordentliches Rechtsmittel soll keine Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfristen bewirken. Die Revision dient also nicht dem Zweck,

vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können, selbst wenn an sich ein Revisionsgrund vorliegen würde. Mit anderen Worten ist eine Revision namentlich dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvertreter den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde bei der Prüfung der eröffneten Steuerveranlagung sofort hätte entdecken können. Der Ausschlussgrund über das Vorbringen der Rügen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gilt für sämtliche Revisionsgründe, also selbst wenn die Veranlagungsbehörde tatsächlich eine erhebliche Tatsache, die ihr bekannt war, ausser Acht gelassen hat (LOOSER, Art. 51 N. 25a). Dabei sind an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren gewisse Anforderungen zu stellen. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass er nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Das Bundesgericht verlangt eine strikte Anwendung des Ausschlussgrundes der Revision und stellt hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt des Steuerpflichtigen. Aus dem Blickwinkel des Revisionsverfahrens sind die Gründe für die Verletzung der zumutbaren Sorgfalt unerheblich. Allfällige Fehleinschätzungen und Unkenntnis der Rechtslage des Vertreters des Steuerpflichtigen sind letzterem anzulasten (LOOSER, Art. 51 N. 26a). Da die Revision ein frist- und formgebundenes Rechtsmittel darstellt, sieht das StHG hierfür in Art. 51 Abs. 3 verbindliche Fristen vor (vgl. auch Art. 189 DStG). Auch aufgrund der Überlegung, dass nur ausnahmsweise und unter besonderen Voraussetzungen auf eine rechtskräftige Verfügung resp. einen rechtskräftigen Entscheid zurückgekommen werden darf, ist im Sinne der Rechtssicherheit das Recht, ein Revisionsgesuch einzureichen, zu befristen. Demnach ist das Revisionsbegehren innert 90 Tagen (relative Frist) nach der Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen. Der Revisionsgrund gilt als dann entdeckt, wenn der Gesuchsteller die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat; blosser Gerüchte oder Vermutungen reichen nicht. Bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten besitzt der Steuerpflichtige ab dem Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagung resp. des Entscheids des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis über einen allfälligen Revisionsgrund im erstveranlagenden Kanton (LOOSER, Art. 51 N. 28).

## **E. 6.2**

In ihrem «Revisions- bzw. Berichtigungsbegehren» vom 31. März 2017 machten die Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, dass eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliege, da der Kanton Freiburg eine Besteuerung über der ihm von der Steuerverwaltung BE ausgeschiedenen Quote vorgenommen habe. Dass resp. aus welchen Gründen die vormalige Treuhänderin (G. \_\_\_\_\_ GmbH) bei der ihr zumutbaren Sorgfalt nicht hätte in der Lage sein sollen, die geltend gemachte Doppelbesteuerung bereits früher zu erkennen und zu rügen, wird von den Beschwerdeführern nicht dargelegt. Dies erstaunt nicht, sind doch die Umstände, die gemäss

Kantonsgericht KG Seite 11 von 13 den Beschwerdeführern zur (vermeintlichen) Doppelbesteuerung geführt haben, augenscheinlich: So hatten die Beschwerdeführer spätestens mit der Eröffnung der Steuerveranlagungsanzeigen der Steuerverwaltung BE (Steuerperiode 2010: 13. Oktober 2015; Steuerperiode 2011: 8. September 2015; Steuerperiode 2012: 8. September 2015; Steuerperiode 2013: 20. November 2015; vgl. die Beschwerdebeilagen 8-11) die nötige sichere Kenntnis davon, dass die Vorinstanz in den bereits zuvor eröffneten Veranlagungsanzeigen ein Einkommen über der dem Kanton

Freiburg zugewiesenen Ausscheidungsquote veranlagt hatte. Auch die im Revisionsbegehren gerügte divergierende Qualifikation der Liegenschaft (Privatliegenschaft vs. Geschäftliegenschaft) und die ebenfalls kritisierte interkantonale Steuerauscheidung (3 Kantone vs. 6 Kantone) stechen selbst ohne eingehende Analyse oder vertiefte Abklärung sogleich ins Auge. Entsprechend wären die Beschwerdeführer – über ihre damalige Treuhänderin – ohne weiteres in der Lage gewesen, die (vermeintliche) Doppelbesteuerung bereits früher zu erkennen und geltend zu machen und die Revision der bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungsanzeigen des Kantons Freiburg bereits früher zu beantragen. Mit anderen Worten: Dass die Beschwerdeführer mit ihrem Revisionsbegehren bis ins Jahr 2017 zugewartet haben, lässt sich nicht damit erklären, dass erst dann die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen einer (vermeintlichen) Doppelbesteuerung gegeben waren, sondern ist einzig dem Umstand geschuldet, dass die Beschwerdeführer im Jahr 2016 ihren Treuhänder wechselten, der im Nachhinein auch bereits definitiv veranlagte Steuerjahre überprüfte. Diese können aber selbstredend nicht im Nachhinein auf dem Weg der Revision abgeändert werden, selbst dann nicht, sollten die bereits rechtskräftigen Veranlagungsanzeigen an einem Rechtsfehler leiden. Vielmehr hätte die Vorinstanz den Beschwerdeführer entgegenhalten müssen, dass die Überprüfung der Veranlagungsanzeigen und ein eventuelles Revisionsbegehren bereits zu einem früheren Zeitpunkt – innert 90 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagungsanzeigen des zweitveranlagenden Kantons – hätte erfolgen können und auch müssen, und die beantragte Revision der Veranlagungsverfügungen aus diesem Grund verweigern müssen. Bleibt zu erwähnen, dass der Vorinstanz auch nicht gefolgt werden kann, wenn sie sich darauf beruft, dass «neue Tatsachen» eine Abänderung der bereits rechtskräftigen Veranlagungsanzeigen geradezu aufdrängen würden. Da die Vorinstanz in den ursprünglichen Veranlagungsanzeigen nicht auf die vom Hauptsteuerdomizil vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung abstellte, sondern die Beschwerdeführer jeweils vorab (definitiv) ordentlich veranlagte, kann sie die Revision nicht damit begründen, dass nun mit den revidierten interkantonalen Steuerauscheidungen des Hauptsteuerdomizils neue Tatsachen vorliegen. Auch hat die Steuerverwaltung BE die Liegenschaft seit jeher – und nicht erst mit den Revisionsentscheiden – dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Im Gegensatz zur Vorinstanz nahm die Steuerverwaltung BE also keine neue rechtliche Qualifikation der Liegenschaft vor, sondern bestätigte ihre langjährige Praxis. Von «neuen Tatsachen», die gegebenenfalls zu einer Revision von bereits in Rechtskraft erwachsenen Verfügungen und Entscheiden führen können, kann unter den gegebenen Umständen also keine Rede sein.

### **E. 6.3**

Damit ist erstellt, dass eine Abänderung der bereits rechtskräftigen Veranlagungsanzeigen betreffend die Steuerperioden 2010-2013 auch auf dem Weg der Revision nicht (mehr) möglich war.

### **E. 7**

Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und es sind der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 sowie die dem Einspracheentscheid zu Grunde liegenden berichtigten Veranlagungsanzeigen vom 19. August 2021 betreffend die Steuerjahre 2010-2013 aufzuheben.

Kantonsgericht KG Seite 12 von 13 Damit behalten die ursprünglichen, bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungsanzeigen vom 19. Januar 2012 (Steuerjahr 2010), 17. Januar 2013 (Steuerjahr 2011), 16. Januar 2014 (Steuerjahr 2012) und 18. Dezember 2014 (Steuerjahr 2013) ihre Gültigkeit.

### **E. 8.1**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und Art. 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 800.- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

### **E. 8.2**

In den Beschwerde-, Revisions- und Erläuterungsverfahren vor einer als letzter kantonaler Instanz entscheidenden Behörde sowie in den Klageverfahren spricht die Verwaltungsjustizbehörde der obsiegenden Partei auf Gesuch eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu (Art. 182 DSStG i.V.m. Art. 137 Abs. 1 VRG). Die Parteientschädigung wird gemäss einem vom Staatsrat beschlossenen Tarif festgesetzt (Art. 137 Abs. 3 VRG). Dieser sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen CHF 200.- und CHF 10'000.- und nach einem Stundentarif von CHF 250.- festgesetzt wird (Art. 8 Abs. 1 des Tarifs der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz vom 17. Dezember 1991 [Tarif VJ; SGF 150.12]). Angesichts der sich im vorliegenden Verfahren stellenden Rechtsfragen und des nur einfachen Schriftenwechsels erscheint es vorliegend angemessen, den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung für Honorar und Auslagen der Rechtsvertreterin von CHF 1'500.-, zuzüglich einer Mehrwertsteuer von CHF 115.50, ausmachend insgesamt CHF 1'615.50, zuzusprechen. Dieser Betrag geht zu Lasten der unterliegenden Vorinstanz. (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 13 von 13 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2022 6) 1. Das Verfahren wird als gegenstandslos abgeschrieben. Kantonssteuer (604 2022 7) 2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 22. Dezember 2021 wie auch die dem Einspracheentscheid zugrundeliegenden Veranlagungsanzeigen der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 19. August 2021 betreffend die Steuerjahre 2010, 2011, 2012 und 2013 werden aufgehoben. Kosten und Entschädigung 3. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- zurückerstattet. 4. A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ wird zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg eine Parteientschädigung für Honorar und Auslagen der Rechtsvertreterin von CHF 1'500.-, zuzüglich der Mehrwertsteuer von CHF 115.50 (7,7 Prozent von CHF 1'500.-), ausmachend total CHF 1'615.50, zugesprochen. 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, 12. Dezember 2022/dki Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

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