

# FR\_GERICHTE 604 2024 87 vom 15. Januar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-01-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_87](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_87)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 87 du 15 janvier 2025

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 87 del 15 gennaio 2025

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 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. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vor- angegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechts- pflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG).

### E. 1.1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 50 Abs.

### E. 1.2

Die Beschwerde vom 10. Juni 2024 gegen den Einspracheentscheid vom 14. Mai 2024 ist durch die 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 deshalb ohne Weiteres einzutreten.

### E. 2

Den Beschwerdeführern wurde am 18. April 2024 von der Vorinstanz die ordentliche Veranlagungs- anzeige für das Steuerjahr 2022 eröffnet. Darin wurden die von ihnen im Kanton Freiburg geschul- deten Kantonssteuern festgesetzt. Zuzugleich des Wohnsitzes der Beschwerdeführer im Kanton Bern (Hauptsteuerdomizil) wurden von ihnen aber keine direkten Bundessteuern erhoben. Entsprechend kann auch der hier angefochtene Einspracheentscheid lediglich die Kantonssteuern, nicht aber die direkte Bundessteuer beschlagen. Der Verweis im angefochtenen Einspracheentscheid auf das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie die

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 Abweisung der Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer erfolgte deshalb irrtümlich. Dies gilt es festzustellen.

### **E. 3.1**

Nach Art. 39 Abs. 2 StHG erteilen die Steuerbehörden bei interkantonalen Sachverhalten einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz in einem Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung. In Ausführung dieser Gesetzesvorschrift ergänzt Art. 2 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (VO StHG; SR 642.141), dass, wenn aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz- oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht besteht, auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt wird (Abs. 1). Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen (Abs. 2). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit (Abs. 3). Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht (Abs. 4).

### **E. 3.2**

Bei Vorliegen interkantonaler Sachverhalte besteht somit ein Koordinationsbedarf zwischen den Steuerbehörden am Haupt- und Nebensteuerdomizil, wobei der Wohnsitz- bzw. Sitzkanton im Verhältnis zu den Nebensteuerdomizilkantonen faktisch eine Führungsrolle erhält (BGE 142 II 182 E. 3.2.3). Er ist gleichsam "primus inter pares", was die übrigen beteiligten Kantone indessen nicht in ihren Befugnissen zur selbständigen Veranlagung und Steuerauscheidung einschränkt (ZWEIFEL/HUNZIKER in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage 2022, Art. 39 N. 29; ebenso BGE 139 I 64 E. 3.6, bestätigt in BGE 142 II 182 E. 3.2.4). So gibt auch Art. 2 VO StHG den selbstverständlichen Grundsatz wieder, dass in jedem Kanton, in welchem eine Person (unbeschränkt oder beschränkt) steuerpflichtig ist, sei es aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit, ein eigenständiges Veranlagungsverfahren durchgeführt wird (Abs. 1), das sich nach dem betreffenden kantonalen Recht richtet (Abs. 4). In jedem der verschiedenen kantonalen Veranlagungsverfahren treffen den Steuerpflichtigen die jeweiligen Verfahrenspflichten und kommen ihm die jeweiligen Verfahrensrechte zu (ZWEIFEL/HUNZIKER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 39 N. 25). Zwar erleichtert Art. 2 Abs. 2 VO StHG dem Steuerpflichtigen bei interkantonalen Sachverhalten die Deklarationspflichten, indem diese Bestimmung ihm erlaubt, seine Steuererklärungspflicht am Nebensteuerdomizil durch Einreichen einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons zu erfüllen. Diese Möglichkeit entbindet jedoch die Steuerbehörden am Nebensteuerdomizil nicht, ein eigenständiges Veranlagungsverfahren durchzuführen. Die Sachverhaltsermittlung im Veranlagungsverfahren wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Dieses Prinzip verpflichtet und berechtigt die Steuerbehörde, den für den Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und

ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat. Die Behörde hat folglich von sich aus mit allen ihr gesetzlich zu Gebote stehenden Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen. Ihr ist demnach eine doppelte Pflicht auferlegt: Die Pflicht

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 zur aktiven Sachverhaltsermittlung im Sinn eines Sammelns der rechtserheblichen Tatsachen aus eigener Initiative einerseits und zur Feststellung der materiellen Wahrheit andererseits (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage 2018, § 5 Rz. 7). Der Untersuchungsgrundsatz prägt auch das Rechtsmittelverfahren vor einer kantonalen Rechtsmittelinstanz (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 5 Rz. 8).

### **E. 3.3**

Ein interkantonaler Sachverhalt liegt dann vor, wenn eine natürliche oder juristische Person bestimmte persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zum Hoheitsgebiet verschiedener Kantone unterhält und diese Kantone für die Besteuerung an diese Beziehungen anknüpfen. Um entscheiden zu können, welcher Kanton oder welche Kantone zur Besteuerung der Person befugt sind, muss das Kollisionsrecht bestimmen, welche Eigenschaften die territorialen Beziehungen aufzuweisen haben, damit der betreffende Kanton zur Besteuerung berechtigt ist (ZWEIFEL/HUNZIKER in Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2. Auflage 2021, § 5 N. 1). Dabei wird zwischen zwei Grundarten von Steuerdomizilen unterschieden, einerseits dem Hauptsteuerdomizil und andererseits den Nebensteuerdomizilen. Hauptsteuerdomizil ist jener Ort, zu dem eine natürliche oder juristische Person in besonders enger Beziehung steht. An diesem Ort wird sie aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit besteuert. Eine derartige persönliche Zugehörigkeit begründen bei natürlichen Personen der (steuerrechtliche) Wohnsitz bzw. der (qualifizierte) Aufenthalt. Am Hauptsteuerdomizil ist die steuerpflichtige Person grundsätzlich für ihr sämtliches Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, das nicht aufgrund einer besonderen Zuweisungsnorm an einem weiteren, in einem anderen Kanton gelegenen Steuerdomizil zu versteuern ist (ZWEIFEL/HUNZIKER, in Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 5 N. 4 f.). Nebensteuerdomizile wiederum sind Orte, zu denen eine Person in einer steuerrechtlich erheblichen Beziehung steht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil. Solche Beziehungen sind in erster Linie wirtschaftlicher Natur. Sie bestehen im Besitz von Vermögen am betreffenden Ort oder im Bezug von Einkünften aus diesem Ort. Es sind Beziehungen, wie sie durch Liegenschaften oder Betriebsstätten begründet werden. Eine derartige wirtschaftliche Zugehörigkeit einer steuerpflichtigen Person führt am betreffenden Ort zu einer auf den Umfang der Beziehung zu diesem Ort "beschränkten" Steuerpflicht (ZWEIFEL/HUNZIKER, in Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 5 N. 6 f.). Als Schranke der kantonalen Steuerhoheit wirkt insbesondere das – als verfassungsmässiges Recht ausgestaltete – Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV). Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht

(virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 138 I 297 E. 3.1, 137 I 145 E. 2.2, 134 I 303 E. 2.1; Urteile BGer 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 3.1, 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 2.1).

#### **E. 3.4**

In der Praxis wird bei Belegärzten regelmässig eine selbstständige Erwerbstätigkeit bejaht, wenn ein Arzt eine eigene Praxis betreibt und im Spital lediglich seine Privatpatienten behandelt; Ärzte hingegen, die ihre Patienten ausschliesslich im Spital behandeln und im Spital über keine eigenen Praxisräumlichkeiten verfügen, werden grundsätzlich als unselbstständig Erwerbstätige qualifiziert (Urteil BGer 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.3).

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 Das Besteuerungsrecht für das Einkommen natürlicher Personen steht grundsätzlich dem Wohnsitz- kanton resp. der Wohnsitzgemeinde zu. Für die Besteuerung des Einkommens aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ist der Wohnsitz bestimmend, es sei denn, die Erwerbstätigkeit wird an einem anderen Ort ausgeübt (sog. Geschäftsort). Wenn also die Arztstätigkeit in festen Räumlichkeiten ausserhalb des Wohnorts ausgeübt wird, steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit dem entsprechenden Gemeinwesen zu (zum Ganzen: KUHN/RUSCA/ STETTLER in Kuhn/Poledna [Hrsg.], *Arztrecht in der Praxis*, 2. Auflage 2007, S. 324). Die selbstständige Erwerbstätigkeit kann nun aber gleichzeitig neben dem Geschäftsort auch noch an zusätzlichen Orten ausgeübt werden. Sofern an diesen Orten ebenfalls feste Einrichtungen zur Verfügung stehen, begründen diese sogenannten Betriebsstätten am entsprechenden Ort eine steuerliche Anknüpfung (vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG). Die einer Betriebsstätte zuzuweisenden Einkommens- und Vermögensfaktoren werden ausschliesslich dem Betriebsstättenkanton zur Besteuerung zugewiesen. Wenn z.B. ein als selbstständig zu qualifizierender Belegarzt in einem ausserkantonalen Spital ständig über ihm zum Verfügung stehende Räumlichkeiten verfügt, begründet er an diesem Ort eine Betriebsstätte und hat die dort erzielten Einkünfte sowie das dort gelegene Vermögen im entsprechenden Kanton zu versteuern (KUHN/RUSCA/STETTLER, S. 324 f.). Das Nebensteuerdomizil der Betriebsstätte im Sinne von Art. 4 Abs. 1 StHG setzt eine feste Einrichtung bzw. ständige körperliche Anlage voraus, in welcher eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit ausgeübt wird (Urteile BGer 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.4 mit Hinweisen; 2C\_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.3). Das Bundesgericht legt dieses Erfordernis weit aus und bejaht es bei einer Tätigkeit, die zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört und nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist (Urteil BGer 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.2). Ausgeklammert sind lediglich nebensächliche und untergeordnete Tätigkeiten; damit wird vermieden, dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet (Urteil BGer 2C\_463/2010 vom 1. Juli 2011 E. 4.1). Vorausgesetzt ist zudem, dass das Unternehmen über die Einrichtungen verfügen kann (Urteil 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 4.4 mit weiteren Hinweisen). Werden patientenbezogene Leistungen von einem Belegarzt im Spital erbracht, spricht dies für das Vorliegen einer Betriebsstätte (vgl. MEUTER, *Besteuerung von Ärzten und neues Rechnungslegungsrecht*, in *Zürcher Steuerpraxis* 2014, S. 23).

#### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob im Steuerjahr 2022 im Kanton Freiburg ein Nebensteuerdomizil bestand. Dabei ist von folgendem, unbestritten gebliebenen Sachverhalt auszugehen: Der Beschwerdeführer ist Facharzt für Radiologie und arbeitet als Belegarzt für die E. \_\_\_\_\_ Bern AG. Er erbringt seine Arbeit ausschliesslich von der Klinik H. \_\_\_\_\_ aus, die der E. \_\_\_\_\_ Bern AG angehört. Hier befindet sich auch die erforderliche Infrastruktur (vgl. die Bestätigung der E. \_\_\_\_\_ Bern AG vom 19. Dezember 2024, act. 11). Der Beschwerdeführer erbringt seine Leistungen einerseits für Klinik H. \_\_\_\_\_, andererseits aber auch teleradiologisch für das Radiologie-Institut in F. \_\_\_\_\_ (Praxiszentrum F. \_\_\_\_\_), das sich in den Räumlichkeiten von Medbase F. \_\_\_\_\_ befindet. Die Untersuchung am Patienten wird also zwar durch eine Radiologiefachperson vor Ort im Praxiszentrum F. \_\_\_\_\_ durchgeführt, der Bilddatensatz aber alsdann – über eine gesicherte, stabile und schnelle Internetverbindung (Glasfaser) – zuhause des Beschwerdeführers an die Klinik H. \_\_\_\_\_ übermittelt. Der Beschwerdeführer beurteilt die Bilder alsdann teleradiologisch, d.h. unabhängig vom Ort ihrer Aufnahme, und überweist die Befunde dem zuweisenden Arzt (vgl. auch [www.E.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](http://www.E._____.ch) [...]).

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 Damit steht fest, dass der Beschwerdeführer nicht nur seine Tätigkeit für die Klinik H. \_\_\_\_\_, sondern auch seine Tätigkeit für das Radiologie-Institut in F. \_\_\_\_\_ (Praxiszentrum F. \_\_\_\_\_) ausschliesslich vom Standort Bern (Klinik H. \_\_\_\_\_) aus erbringt, wo er über entsprechende Einrichtungen mit der erforderlichen Infrastruktur verfügt (vgl. die Bestätigung der E. \_\_\_\_\_ Bern AG vom 19. Dezember 2024, act. 11). Dies wird von der Vorinstanz nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Indem auch die Tätigkeit für das Radiologie-Institut in F. \_\_\_\_\_ (Praxiszentrum F. \_\_\_\_\_) ausschliesslich teleradiologisch vom Standort Bern aus erbracht wird und der Beschwerdeführer im Kanton Freiburg über keine feste Geschäftseinrichtung, mithin weder über einen Geschäftsort noch eine Betriebsstätte, verfügt, in welcher er seine berufliche Tätigkeit als Facharzt für Radiologie in einem qualitativ und quantitativ erheblichen Ausmass ausüben könnte (vgl. Art. 4 Abs. 2 und 92 Abs. 3 DStG; im Bereich der direkten Bundessteuer: Art. 4 Abs. 2 und 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; ausserdem VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht in SStR 2015, S. 295-318), lässt sich für das vorliegend streitige Steuerjahr für den Kanton Freiburg kein Nebensteuerdomizil begründen. Die Beschwerdeführer wurden folglich durch die Vorinstanz zu Unrecht steuerlich veranlagt (virtuelle Doppelbesteuerung). Dabei kann die Frage offenbleiben, ob der Beschwerdeführer eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausübt, ist doch sowohl sein Wohnsitz als auch sein Geschäfts- resp. Arbeitsort im Kanton Bern, weshalb diese Frage ausschliesslich durch die Steuerbehörden und gegebenenfalls Gerichte des Kantons Bern zu beantworten ist. Ebenfalls offenbleiben kann zudem die Frage nach der möglicherweise unvollständigen Besteuerung der Beschwerdeführer im Kanton Bern, obliegt es doch einzig dessen Steuerbehörden zu bestimmen, welcher Teil ihrer Einkommen in welcher Höhe zu besteuern ist.

#### **E. 4.2**

Nach dem Gesagten ist der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass im streitbetreffenden Steuerjahr 2022 im Kanton Freiburg kein Nebensteuerdomizil bestand und die Beschwerdeführer somit durch die Vorinstanz zu Unrecht steuerlich

veranlagt wurden.

### **E. 5.1**

In einem Beschwerdeverfahren trägt die unterliegende Partei die Kosten (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dem Bund, dem Staat, den Gemeinden und anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie den mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Privatpersonen und privaten Institutionen dürfen indessen keine Verfahrenskosten auferlegt werden, es sei denn, ihre Vermögensinteressen seien betroffen (Art. 133 VRG). Da die Beschwerdeführer obsiegen, sind ihnen keine Kosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- ist ihnen zurückzuerstatten.

### **E. 5.2**

Da sich die obsiegenden Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten liessen, haben sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 137 i.V.m. Art. 140 VRG). (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 14. Mai 2024 wird aufgehoben und festgestellt, dass A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ im Steuerjahr 2022 im Kanton Freiburg nicht steuerpflichtig waren. II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ wird der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- zurückerstattet. III. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung. 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 in Luzern angefochten werden. Freiburg, 15. Januar 2025/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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