

FR_GERICHTE 607 2016 29 vom 28. Februar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-02-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2016_29

FR: FR_GERICHTE 607 2016 29 du 28 février 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2016 29 del 28 febbraio 2017

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Ordnungsbussen

Erwägungen

E. 1

Die angefochtenen Einspracheentscheide betreffen den gleichen Sachverhalt, da A. _____ gemäss seinen eigenen Angaben auch für sämtliche Zahlungsanweisungen für seine Lebenspartnerin B. _____ aufkommt. Unter diesen Voraussetzungen rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren zu vereinen und in einem einzigen Entscheid zu behandeln (vgl. Art. 42 Abs. 1 Bst. b des Freiburger Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SGF 150.1]).

E. 2

Die am 10. Oktober 2016 fristgerecht beim zuständigen Kantonsgericht (vgl. Art. 227 Abs. 2 und 180 Abs. 1 des Freiburger Gesetzes über die direkten Kantonssteuern vom 6. Juni 2000 [DStG; SGF 631.1]) eingereichten Beschwerden gegen die Einspracheentscheide vom 12. September 2016 enthalten Rechtsbegehren und sind begründet (vgl. Art. 180 Abs. 2 DStG). Die Beschwerdeführer, Schuldner der in Frage gestellten Bussen, sind durch die angefochtenen Entscheide berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (vgl. Art. 182 DStG und Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

E. 3

Soweit die Beschwerdeführer die Aufhebung der am 9. August 2016 ausgesprochenen Bussenverfügungen verlangen, ist auf ihre Beschwerde nicht einzutreten. Die Einspracheentscheide vom 12. September 2016 haben reformatorische Wirkung und ersetzen die Bussenverfügungen vom 9. August 2016 in ihrer Gesamtheit, so dass nur die Einspracheentscheide Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden können.

E. 4

a) Art. 219 DStG sieht namentlich vor, dass mit einer Busse bestraft wird, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht (Abs. 1 Bst. a). Die Kantonale Steuerverwaltung ist für die Verfügung einer Busse bei Verletzung von Ordnungsvorschriften zuständig (Abs. 2). Die Busse beträgt bis zu CHF 1'000.-, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 10'000.- (Abs. 3). Das gesetzlich vorgesehene und im Sinne einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen konsequent anzuwendende System der Ordnungsbussen soll dazu dienen, die Mitwirkungspflichten der

Steuerpflichtigen durchzusetzen, einen ordentlichen Ablauf der Veranlagungsarbeiten zu ermöglichen und der ohnehin schon überlasteten Steuerverwaltung unnötigen Zusatzaufwand zu ersparen. Kantonsgericht KG Seite 4 von 9 b) Gemäss Art. 157 DStG werden die Steuerpflichtigen durch Zustellung des Formulars oder durch öffentliche Bekanntgabe aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen (Abs. 1). Die steuerpflichtige Person muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der Kantonalen Steuerverwaltung einreichen (Abs. 2). Die steuerpflichtige Person, die die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreicht, wird aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen (Abs. 3). Die Fristen werden für die direkten Kantonssteuern in Art. 150 DStG geregelt. So sieht Art. 150 Abs. 2 DStG vor, dass eine von einer Behörde angesetzte Frist erstreckt wird, wenn zureichende Gründe vorliegen und das Erstreckungsgesuch innert der Frist gestellt worden ist (vgl. auch der gleich formulierte Art. 119 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Es liegt dabei im Ermessen der Behörde, ob überhaupt und wie lange und wie oft sich eine Frist erstrecken will (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 119 N. 8). Zur Gewährung der Fristerstreckung hat die Behörde eine Abwägung zwischen den öffentlichen und den privaten Interessen der steuerpflichtigen Person vorzunehmen (vgl. LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 119 N. 12; ZWEIFEL/HUNZIKER, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 119 N. 13). Ob ein Grund für die Fristerstreckung zureichend ist, muss aufgrund der Verhältnisse des Einzelfalls geprüft werden (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 119 N. 13). Die Fristerstreckung ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen (vgl. LOCHER, Art. 119 N. 15). Zu beachten ist allerdings, dass bei Vorliegen zureichender Gründe der Gesuchsteller einen Rechtsanspruch auf Gewährung der Fristerstreckung hat und eine Fristerstreckung somit zu bewilligen ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 119 N. 8; ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 119 N. 16). Nicht geregelt wird im DBG die Bemessung der Fristerstreckung. Dieser Entscheid liegt im pflichtgemässen Ermessen der zuständigen Behörde (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 119 N. 16b). Regelmässig sollte eine Frist, insbesondere für umfangreiche und komplizierte Handlungen, die von der steuerpflichtigen Person verlangt werden, 20 oder 30 Tage betragen. Zu berücksichtigen sind auch die Jahreszeiten. Während den Ostern, Sommerferien und über Weihnachten/Neujahr sind von vorneherein längere Fristen anzusetzen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 119 N. 7). Diese Erwägungen sind mutatis mutandis auf die Fristerstreckung nach kantonalem Steuerrecht anwendbar. c) Das System der Fristverlängerung für die Einreichung der Steuererklärung wurde per 1. Januar 2015 neu geregelt. Ab diesem Datum erhebt die Kantonale Steuerverwaltung eine Gebühr von CHF 20.- pro Fristverlängerung für die Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärung (vgl. Art. 1 Bst. a des Tarifs vom 11. November 2013 der Gebühren der Kantonalen Steuerverwaltung [Tarif KStV; SGF 631.16]). Gemäss dem Ingress des Tarifs KStV stützt sich dieser auf Art. 155 Abs. 3 DStG und Art. 9 des Gesetzes vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (FHG; SGF 610.1). Art. 155 Abs. 3 DStG sieht vor, dass der Staatsrat den Tarif der von der Kantonalen Steuerverwaltung erhobenen Gebühren festlegt. Art. 9 FHG wiederum hält fest, dass die Nutzniesser besonderer Leistungen in der Regel die zumutbaren Kosten zu tragen haben. Entgegen der Annahme der Beschwerdeführer und der Kantonalen Steuerverwaltung ist

Art. 210 Abs. 4 DStG, welcher für das Zwangsvollstreckungsverfahren vorsieht, dass die Kosten der Eintreibung zu Lasten des Zahlungspflichtigen gehen, vorliegend nicht anwendbar, da es sich bei der Einreichung der Steuererklärung nicht um ein Zwangsvollstreckungsverfahren handelt. Kantonsgericht KG Seite 5 von 9 d) Das Recht bildet Grundlage und Schranke jedes staatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 1 BV). Im Abgaberecht ist der Gesetzmässigkeitsgrundsatz besonders streng ausgebildet. So verlangt das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (auf Bundesebene Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV; auf Ebene der Kantone oder Gemeinden Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht) zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt). Zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Ihm zufolge sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabetarif) rechtssatzmässig zu fassen (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.1). Eine Ausführungsverordnung muss sich innerhalb der vom Gesetz gewollten Ordnung halten. Sie kann ergänzende Verfahrensbestimmungen aufstellen, gewisse Gesetzesvorschriften näher präzisieren und eventuelle Lücken ausfüllen. Soweit nicht eine ausdrückliche Ermächtigung vorliegt, kann die Verordnung jedoch nicht neue Vorschriften aufstellen, die die Rechte der Bürger beschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen, selbst wenn diese Regeln sich noch mit dem Zweck des Gesetzes vertragen (vgl. BGE 139 II 460 E. 2.1; 99 Ib 159 E. 1a). So darf insbesondere blosses Tarifrecht zwingendes Gesetzesrecht nicht einfach verdrängen (vgl. BGE 140 II 483 E. 5.2). Die Rechtsprechung hat diese Anforderungen bei gewissen Arten von Kausalabgaben gelockert: Namentlich dürfen sie dort herabgesetzt werden, wo das Mass der Abgabe bereits durch überprüfbare verfassungsrechtliche Prinzipien (insb. Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip) begrenzt wird und nicht allein der Gesetzesvorbehalt diese Schutzfunktion erfüllt. Das Kostendeckungsprinzip besagt, dass der Gebührenertrag die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht oder nur geringfügig übersteigen soll. Das Äquivalenzprinzip konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip und das Willkürverbot für den Bereich der Kausalabgaben; es bestimmt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen halten muss (vgl. BGE 140 I 176 E. 5.2). Auch bei den Kausalabgaben darf das Legalitätsprinzip indes nicht derart ausgehöhlt werden, dass den rechtsanwendenden Behörden ein übermässiger Spielraum verbleibt (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2; 135 I 130 E. 7.2). e) Die Erhebung einer Gebühr für die Erteilung einer Fristerstreckung ist grundsätzlich zulässig, sofern sie die erwähnten Vorgaben einhält. Das per 1. Januar 2015 eingeführte System der Kantonalen Steuerverwaltung für die Verlängerung der Frist zur Einreichung der Steuererklärung ist allerdings unter mehreren Gesichtspunkten problematisch. Gemäss den für alle zugänglichen Erklärungen der Kantonalen Steuerverwaltung (vgl. www.fr.ch/scc, Rubrik Steuer der natürlichen Personen, Abgabe der Steuererklärung, Fristerstreckung, Steuerpflichtige [konsultiert am 17. Januar 2017]) ist der Ablauf des Fristerstreckungssystems wie folgt geregelt: "Sie können eine Fristerstreckung beantragen, für die Sie CHF 20.- bezahlen müssen. Dieser Betrag darf nur mit dem dafür vorgesehenen codierten Einzahlungsschein überwiesen werden, der Ihnen zusammen mit der Steuererklärung zugestellt wird. Ihre Zahlung ist damit gültig, und Sie erhalten keine schriftliche Bestätigung. Sollten Sie diese neue Frist nicht einhalten, so erhalten Sie eine

Zahlungsaufforderung mit der Möglichkeit, eine weitere Fristerstreckung zu beantragen. Mit diesem neuen Verfahren brauchen Sie sich für eine Fristverlängerung nicht mehr mit der Verwaltung in Verbindung zu setzen. Es sind höchstens vier Kantonsgericht KG Seite 6 von 9 Fristerstreckungen möglich, aber es wird keine Fristerstreckung über den 15. Dezember hinaus gewährt. [...] Das folgende Schema zeigt den Ablauf und die Fristen auf." Das dargestellte Diagramm wird zudem jedem Steuerpflichtigen mit der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung kommentarlos zugestellt. Aufgrund dieser Darstellung – insbesondere des Diagramms "Fristen" – kann der Steuerpflichtige davon ausgehen, dass er jeweils die Möglichkeit hat, nach Ablauf der Erstfrist, bzw. der verlängerten Frist, den Betrag von CHF 20.- zu bezahlen, um eine (neue) Fristverlängerung zu erhalten. Er darf gleichzeitig nicht nur davon ausgehen, dass ihm die Steuerverwaltung eine Mahnung mit einem Einzahlungsschein zukommen lassen wird, mittels dessen er eine neue Fristverlängerung erhalten kann, sondern muss sozusagen diese Mahnung abwarten, um den entsprechenden – kodierten – Einzahlungsschein zu erhalten. Die gewählte Vorgehensweise, welche offensichtlich zum Ziel hat, die Anzahl der administrativen Abläufe zu verringern, hält allerdings die gesetzlichen Vorgaben nicht ein. So wird es dem Steuerpflichtigen, dadurch dass er die Mahnung mit Einzahlungsschein der Steuerverwaltung abwarten muss, verunmöglicht, sein Gesuch betreffend eine zweite oder weitere Fristverlängerung innerhalb der ablaufenden Frist zu stellen, wie es Art. 150 Abs. 2 DStG ausdrücklich vorschreibt. Sodann wird die Fristerstreckung nicht bei Vorliegen zureichender Gründe, wie von dieser Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 Bestimmung verlangt, sondern bei Bezahlung des geforderten Betrags gewährt. Dies könnte für vereinzelte Steuerpflichtige zur Verletzung ihres Anspruchs auf Fristverlängerung führen, dann nämlich wenn sie finanziell gar nicht in der Lage sind, den geforderten Betrag zu bezahlen. Diese Kritik wird umso eindeutiger, als die Bezahlung der Gebühr jeweils nur eine sehr kurze Fristverlängerung sicherstellt, so dass für eine maximale Fristverlängerung bis Mitte Dezember insgesamt ein Betrag von CHF 80.- zu bezahlen ist. Noch viel störender ist die Tatsache, dass keine individuelle Abwägung der Interessen vorgenommen wird: wird der Betrag bezahlt, ist die Fristerstreckung automatisch gewährt, wird er nicht bezahlt, wird keine Fristerstreckung erteilt, auch wenn zureichende Gründe vorhanden sind. Weiter ist zu erwähnen, dass die Gewährung einer Fristverlängerung keine besondere Leistung der Behörde ist, wenn sie, wie im System der Kantonalen Steuerverwaltung, automatisch und ohne jeglichen Nachweis einer besonderen Rechtfertigung, gewährt wird. Sie ist somit unter dem Gesichtspunkt der Normenhierarchie mit Art. 9 FHG nicht zu vereinbaren. Gleichzeitig ist sie auch fraglich in Bezug auf das Äquivalenzprinzip, denn der vollumfänglich automatisierte Ablauf der Kantonalen Steuerverwaltung steht in einem gewissen Missverhältnis zum objektiven Wert der Leistung, und hält sich insbesondere in den Fällen, in denen die maximale Fristverlängerung benötigt wird, nicht in vernünftigen Grenzen. Die Tarifierung der Fristerstreckung, wie sie von der Kantonalen Steuerverwaltung praktiziert wird, steht somit im offensichtlichen Widerspruch zu Art. 150 Abs. 2 DStG, obwohl sie grundsätzlich zulässig ist. f) Das gesetzlich vorgegebene Erfordernis der Mahnung ("sommation") bildet ein eigentliches objektives Tatbestandsmerkmal der Verfahrenspflichtverletzung. Durch das Tatbestandsmerkmal der Mahnung wird die gesetzliche Verfahrenspflicht individualisiert und nötigenfalls weiter konkretisiert; damit ist sichergestellt, dass keine Strafe ausgefällt wird, ohne dass der betreffenden Person ihre Mitwirkungspflichten im Einzelnen zur Kenntnis gebracht worden sind (vgl. SIEBER/MALLA, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2008, Art. 174 N. 11). Aus der Mahnung muss für den Adressaten mit einer hinreichender Klarheit ersichtlich sein, welche Verfahrenshandlungen ihm innert welcher Frist abverlangt werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 174 N. 21; SIEBER/MALLA, Art. 174 N. 17). Wird eine Mahnung mit einem illegalen Gebührensystem gekoppelt, hat dies zur Folge, dass sie fehlerhaft ist. Der Steuerpflichtige hat in einem solchen System nämlich nur die Wahl, entweder die gemahnte Handlung vorzunehmen, oder aber die Anforderungen des illegalen Gebührensystems zu erfüllen. Eine derartige Mahnung kann daher nicht als gültige Voraussetzung für die Auferlegung einer Strafe nach Art. 219 DStG (vgl. auch Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) betrachtet werden. Aufgrund des Gesagten ist festzuhalten, dass die Mahnung vom 6. Juli 2016 mit der als illegal gewerteten Tarifierung der Fristerstreckung gekoppelt war, was zu ihrer Ungültigkeit führt. Nachdem die Mahnung ungültig war, ist auch die Auferlegung einer Ordnungsbusse aufgrund ihrer Nichtbefolgung ungültig. Unter diesen Voraussetzungen sind die Einspracheentscheide vom 12. September 2016 aufzuheben. Die Beschwerden der Steuerpflichtigen werden in diesem Sinn gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5

a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (vgl. Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG (vgl. FZR 1992 206) sind keine Kosten zu erheben. Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 b) Art. 137 Abs. 1 VRG sieht vor, dass 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 zuspricht. Gemäss Art. 140 VRG umfasst die Parteientschädigung einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten, sowie den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalls (vgl. Art. 10 des Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz [Tarif VJ; SGF 150.12]). Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen im Sinne von Art. 140 VRG ist "angemessen" festzusetzen (Art. 10 des Tarifs VJ). Im vorliegenden Fall verlangen die Beschwerdeführer eine Entschädigung von CHF 2'500.-. Da sie jedoch im vorliegenden Verfahren ihre Interessen selber vertreten haben und keine Verhandlung stattgefunden hat, so dass weder Reisekosten noch Erwerbsausfall entstanden sind, ist ihre diesbezügliche Forderung abzuweisen. Die stellvertretende Präsidentin erkennt: I. Die Beschwerde von A. _____ (607 2016 29) wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 12. September 2016 wird aufgehoben. II. Die Beschwerde von B. _____ (607 2016 28) wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 12. September 2016 wird aufgehoben. III. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss (2 x CHF 300.-) wird den Beschwerdeführern zurückerstattet. IV. Es wird den Beschwerdeführern keine Parteientschädigung zugesprochen. V. Zustellung. Der vorliegende Entscheid kann gemäss 73 StHG und 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. Freiburg, 28. Februar 2017/dbe Kantonsgericht KG Seite 9 von 9 Die stellvertretende Präsidentin Die

Gerichtsschreiberin

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