

FR_GERICHTE 607 2017 26 vom 23. August 2017

FR Kantonsgericht, 2017-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2017_26

FR: FR_GERICHTE 607 2017 26 du 23 août 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2017 26 del 23 agosto 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Prozessuales

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 (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 9. Mai 2017 gegen den Einspracheentscheid vom 1. Mai 2017 ist durch den Beschwerdeführer fristgerecht und nach entsprechender Verbesserung auch 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).

E. 1.2

Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (zu den Einschränkungen siehe die nachfolgende Erwägung 2.2).

E. 2

Direkte Bundessteuer (607 2017 26)

E. 2.1

Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26-33a DBG abgezogen (Art. 25 DBG). Vom Reineinkommen werden die Sozialabzüge nach Art. 35 Abs. 1 DBG

abgezogen, namentlich der Kinderabzug (lit. a), der Unterstützungsabzug (lit. b) und der Ehegattenabzug (lit. c). Ein Sozialabzug für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen ist im DBG nicht vorgesehen.

E. 2.2

Da der vorliegend streitige Abzug für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen als Sozialabzug des kantonalen Rechts (vgl. hierzu sogleich unter E. 3.1) einzig die Kantonssteuern beschlägt, nicht aber die direkte Bundessteuer, ist auf die vorliegende Beschwerde, soweit sie sich gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer richtet, mangels eines schutzwürdigen Beschwerdeinteresses nicht einzutreten.

E. 2.3

Obschon der Beschwerdeführer in diesem Punkt unterliegt, sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 144 Abs. 3 DBG; Art. 133 VRG). Da dem Beschwerdeführer keine Kosten auferlegt werden, ist das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege (607 2017 30) im Verfahren 607 2017 26 als gegenstandslos vom Geschäftsverzeichnis abzuschreiben.

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7

E. 3

Kantonssteuer (607 2017 27)

E. 3.1

Für die Ausgestaltung der Steuern der Kantone und Gemeinden hat der Bund, basierend auf Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101), das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) erlassen. Dieses Gesetz bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (Art. 1 Abs. 1 StHG). Soweit es keine Regelung enthält, gilt für die Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern das kantonale Recht. Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 1 Abs. 3 StHG). Anders als die allgemeinen Abzüge nach Art. 9 Abs. 2 StHG richten sich die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge als nicht harmonisierte Steuerfreibeträge nach selbständigem kantonalem Recht (vgl. Art. 9 Abs. 4 StHG; Urteil BGer 2C_516 und 517/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1.3 mit Hinweisen), wobei der kantonale Gesetzgeber einen grossen Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung der Sozialabzüge für bedürftige Personen behält (Urteil BGer 2C_427 und 428/2014 vom 13. April 2015 E. 1.2 mit Hinweis).

E. 3.2

Sozialabzüge unterscheiden sich insofern von den allgemeinen Abzügen, als sie nicht effektive Aufwendungen der Steuerpflichtigen aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden wollen, sondern den sozialen Status des Steuerpflichtigen berücksichtigen, um vom Reineinkommen dieses Steuerpflichtigen nur so viel als Steuer abzuführen, als dies vor dem Hintergrund der Leistungsfähigkeit anderer Gruppen von Steuerpflichtigen seiner individuellen Leistungsfähigkeit entspricht. Sozialabzüge dienen somit der gerechten Ausbalancierung der Steuerlasten von verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen, welche sich in unterschiedlichen ökonomischen Verhältnissen befinden. Dem Mehrbedarf an existenznotwendigen Mitteln einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen wird durch

das Steuermassregulativ des Sozialabzugs pauschal Rechnung getragen (REICH/VON AH/BRAWAND, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage 2017, Art. 9 N. 63). Die Sozialabzüge dienen also dazu, die persönlich-wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person bei der Bemessung der Steuerlast zu berücksichtigen, um der finanziellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen besser Rechnung zu tragen. Es handelt sich somit nicht etwa – wie bei den Abzügen für Berufsauslagen – um die Berücksichtigung effektiver Aufwendungen, sondern um eine pauschale Berücksichtigung von sozial bedingten Unterschieden in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

E. 3.3

Im Gegensatz zum Bundesrecht sieht das freiburgische kantonale Recht in Art. 36 Abs. 2 DStG einen Abzug für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen vor. Die massgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt: Vom Reineinkommen werden zusätzlich abgezogen: - ein Betrag von CHF 2'500.- für jede steuerpflichtige Person ohne Unterhaltslast, mit Ausnahme der Empfänger von AHV/IV-Leistungen, deren Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Art. 36 Abs. 1 DStG, CHF 12'000.- nicht übersteigt; der Abzug wird um CHF 200.- für jedes zusätzliche Einkommen von CHF 1'000.- gekürzt (lit. a); - ein Betrag von CHF 9'000.- für jeden Empfänger von AHV/IV-Leistungen ohne Unterhaltslast, dessen Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Art. 36 Abs. 1 DStG, CHF 24'000.- nicht übersteigt; der Abzug wird um CHF 300.- für jedes zusätzliche Einkommen von CHF 1'000.- gekürzt (lit. c).

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7

E. 3.4

Zur Frage, welcher Zeitpunkt für die Bemessung der Sozialabzüge massgebend ist, enthält das StHG keine expliziten Vorschriften (KÖNIG/MADUZ, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 16 N. 5). Damit ist auf die kantonale Regelung von Art. 36 Abs. 4 DStG abzustellen, wonach die Sozialabzüge nach den Verhältnissen der steuerpflichtigen Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt werden. Diese Regelung entspricht derjenigen, welche auch für die im Bereich der direkten Bundessteuer zulässigen Sozialabzüge vorgesehen ist (vgl. Art. 35 Abs. 2 DBG). Bezüglich der Sozialabzüge ist somit ausschliesslich an die Verhältnisse an einem bestimmten Stichtag anzuknüpfen. Dieses Stichtagsprinzip stellt ein Beispiel einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar. In der damit verbundenen groben Schematisierung wird ein zulässiges Vorgehen des Gesetzgebers gesehen (vgl. BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 35 N. 33 f.). Damit sind bereits aus diesem Grund die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Stichtag) massgebend.

E. 3.5

Sodann bleibt auf Folgendes hinzuweisen: Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen (worunter im Falle der Zusprechung eine Rente auch allfällige Nachzahlungen fallen; Urteil BGer 2A.68/2000 vom 5. Oktober 2000 E. 4), so wird die Steuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Art. 11 Abs. 2 StHG; Art. 38 DStG). Weil der progressive Tarif der

Einkommenssteuer auf jährlich zufließende Einkünfte zugeschnitten ist, entspricht die mit dieser Sonderregelung angeordnete Satzreduktion dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Zudem kann mit diesem Vorgehen vermieden werden, dass bei Nachzahlungen eine rückwirkende Korrektur der entsprechenden Periodeneinkommen erfolgen muss. Die gewählte Lösung ist deshalb als sachgerechte und praktikable Lösung des Problems der Aperiodizität zu betrachten (vgl. BAUMGARTNER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 37 N. 5). Wird im Falle einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen auf eine periodengerechte Zuordnung der Einkünfte verzichtet, um eine rückwirkende Korrektur der entsprechenden Periodeneinkommen zu vermeiden, so kann auch der sozialrechtliche Status eines AHV/IV- Leistungsbezügers nicht rückwirkend korrigiert werden. Vielmehr ist auf die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Stichtag) abzustellen, so wie es das Bundesrecht (DBG) und das kantonale Recht (DStG) explizit vorsehen (vgl. hierzu E. 3.4). Das gegenteilige Ergebnis würde nämlich dazu führen, dass der sozialrechtliche Status eines AHV/IV-Rentenbezügers bei einer Nachzahlung resp. Kapitalabfindung für bereits (rechtskräftig) veranlagte Steuerperioden im Nachhinein zu korrigieren wäre, was nach dem Gesagten Sinn und Zweck von Art. 11 Abs. 2 StHG widersprechen würde.

E. 3.6

Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass der Beschwerdeführer seit dem 1. Juni 2011 Anspruch auf eine Invalidenrente hat; diese wurde ihm mit Verfügung der Invalidenversicherungsstelle des Kantons Freiburg vom 24. Juni 2016 zugesprochen. Damit war der Beschwerdeführer am 31. Dezember 2015 (Stichtag) noch nicht IV-Leistungsempfänger; die Leistungen hat er vielmehr erst im Laufe des Jahres 2016 zugesprochen erhalten resp. „empfangen“. Damit fällt der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015 unter die Personenkategorie der steuerpflichtigen Personen ohne Unterhaltslast (mit Ausnahme der Empfänger von AHV/IV-Leistungen), welche Anspruch auf einen Sozialabzug für Steuerpflichtige

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7 mit bescheidenem Einkommen haben, sofern ihr Einkommen CHF 24'000.- nicht übersteigt (Art. 36 Abs. 2 lit. a DStG). Nach teilweiser Gutheissung der Einsprache beträgt das Reineinkommen des Beschwerdeführers (Code 4.910) CHF 30'298.-. Da es über der Einkommensgrenze von CHF 24'000.- liegt, hat der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015 keinen Anspruch auf einen Sozialabzug für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen. Entsprechend ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 3.7

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 250.- festzusetzen.

E. 3.8

Der Beschwerdeführer beantragt die unentgeltliche Rechtspflege für das vorliegende Beschwerdeverfahren.

E. 3.8.1

Nach Art. 29 Abs. 3 BV und Art. 29 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004 (KV; SGF 10.1) hat jede Person, die nicht über die erforderlichen Mittel verfügt, Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege, wenn ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint. Unter Vorbehalt dieses verfassungsmässigen Mindestanspruchs wird der Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege durch das kantonale Prozessrecht geregelt. Danach umfasst die unentgeltliche Rechtspflege für den Berechtigten je nach den Umständen die vollständige oder teilweise Befreiung von den Gerichtskosten und/oder von der Verpflichtung, einen Kostenvorschuss oder Sicherheiten zu leisten (Art. 143 Abs. 1 VRG). Das vorliegende Gesuch ist demnach zu bewilligen, wenn der Beschwerdeführer bedürftig und die Streitsache nicht offensichtlich aussichtslos ist.

E. 3.8.2

Dem Beschwerdeführer steht ein jährliches Einkommen von CHF 28'792.- zur Verfügung (Renten AHV/IV: CHF 23'460.-; Renten BVG/Pensionskassen: CHF 1'178.-; Vermögenserträge: CHF 2.-; EL nach Abzug des Pauschalbetrags an die Krankenkasse: CHF 4'152.-; vgl. Berechnungsblatt für die Ergänzungsleistungen der AHV/IV, Periode ab 1. März 2017). Dem steht ein prozessualer Notbedarf von CHF 29'494.85 (Grundbetrag Alleinstehende: CHF 14'400.-; Zuschlag von 25 Prozent: CHF 3'600.-; AHV-Beiträge: CHF 502.-; Mietkosten: CHF 9'000.-; Steuern: CHF 1'992.85) gegenüber. Nicht berücksichtigt werden können die geltend gemachten Aufwendungen für das Telefon und für nicht obligatorische Versicherungen, da diese bereits im Grundbetrag bzw. im prozessualen Zuschlag enthalten sind. Die Mietkosten wiederum können nicht in der beantragten Höhe von monatlich CHF 820.- (ausmachend CHF 9'840.- pro Jahr) berücksichtigt werden, da sie nicht belegt sind (vgl. zum Ganzen: Urteil BGer 8C_909/2014 vom 6. Mai 2015 E. 3.3 mit Hinweisen). Aus dem Vergleich des Einkommens mit dem prozessualen Notbedarf resultiert ein Fehlbetrag von jährlich CHF 702.85, was dem Beschwerdeführer nicht erlaubt, die Verfahrenskosten aus seinen Einkünften zu bezahlen.

E. 3.8.3

Da die finanzielle Bedürftigkeit des Beschwerdeführers ausgewiesen ist und die vorliegende Beschwerde auch nicht als offensichtlich aussichtslos bezeichnet werden kann, ist das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege (607 2017 30) im Verfahren 607 2017 27 gutzuheissen und von der Erhebung der Gerichtskosten in der Höhe von CHF 250.- abzusehen.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 Die stellvertretende Präsidentin entscheidet: I. Direkte Bundessteuer (607 2017 26)

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