

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 7. Juli 2006

In den Beschwerdesachen **(4F 06 49 / 50)**

X, vertreten durch die Firma Y,

Beschwerdeführer

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Interkantonale Steuerauscheidung, Liegenschaftsunterhaltskosten
(Einspracheentscheid vom 30. Januar 2006;
Kantonssteuern und direkte Bundessteuer 2004)**

hat sich ergeben:

- A. X, wohnhaft im Kanton Wallis, ist Eigentümer einer Liegenschaft in der Gemeinde Z und demzufolge im Kanton Freiburg beschränkt steuerpflichtig.

Mit einem undatierten (vorgedruckten) Schreiben wurden X und seine Frau von der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg aufgefordert, eine Kopie ihrer Steuererklärung für den Wohnsitzkanton betreffend das Jahr 2004 einzureichen. Dem leisteten die Steuerpflichtigen fristgemäss Folge. Aus der Steuererklärung, welche sie den Walliser Steuerbehörden am 15. Juli 2005 zugestellt haben, ergibt sich ein deklariertes Einkommen aus der Liegenschaft im Kanton Freiburg im Betrag von 97'754 Franken (Bruttoertrag von 146'524 Franken abzüglich Unterhalts- und Betriebskosten in der Höhe von 48'770 Franken).

Gemäss (ordentlicher) Einschätzungsanzeige vom 15. Dezember 2005 wurden Alfons und seine Frau für die im Kanton Freiburg steuerbaren Elemente mit einem steuerbaren Einkommen von 18'416 Franken (Gesamteinkommen 104'556 Franken) und einem steuerbaren Vermögen von 48'758 Franken (Gesamtvermögen 144'228 Franken) veranlagt (geschuldete Kantonssteuern: Einkommen 1'696 Franken, Vermögen 109.55 Franken).

- B. Am 3. Januar 2006 erhob X, vertreten durch die Y, gegen diese Veranlagung folgende Einsprache:

"Das Einkommen aus Liegenschaften in Freiburg wurde um Fr. 18'906.- zu hoch eingesetzt. Wir ersuchen Sie, das Einkommen gemäss Steuererklärung auf Fr. 97'754.- festzulegen."

Im Rahmen des Einspracheverfahrens teilte die Kantonale Steuerverwaltung X mit Schreiben vom 4. Januar 2006 mit, in der Veranlagung sei nur der Pauschalabzug von 20 % des Mietwertes in Betracht gezogen worden. In der Tat würden effektive Unterhaltskosten nur dann berücksichtigt, wenn das entsprechende Ausscheidungsformular sowie sämtliche Beweismittel der Steuererklärung beigelegt würden. Gleichzeitig wurde der Steuerpflichtige (unter Hinweis auf die beigelegte Broschüre betreffend den Abzug der tatsächlichen Unterhaltskosten) ausdrücklich aufgefordert, die nötigen Ausscheidungsformulare auszufüllen und zusammen mit sämtlichen Beweismitteln (Rechnungen und Quittungen) innert 15 Tagen zurückzusenden. Auf dieser Grundlage werde dann die Korrektur der Veranlagung vorgenommen.

Diese Aufforderung blieb unbeantwortet.

In der Folge wurde die Einsprache mit Entscheid vom 30. Januar 2006 bezüglich "der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer" abgewiesen. Zur Begründung führte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere aus, es ob-

liege ihr, die Elemente im Kanton Freiburg zu besteuern. Da sie trotz der Aufforderung zur Einreichung der Unterlagen über keine neuen Erkenntnisse verfüge, sei sie gezwungen, die Veranlagung aufrechtzuerhalten.

- C. Mit Eingabe vom 28. Februar 2006 reichte X, weiterhin vertreten durch Y, beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit folgendem

"Antrag:

Die Veranlagung 2004 im Kanton Freiburg kann erst bei Vorliegen der Interkantonalen Steuerauscheidung des Kantons Wallis definitiv eröffnet werden. Sie muss daher bis zu diesem Zeitpunkt als provisorisch betrachtet werden."

Der Beschwerdeführer legt zunächst dar, er habe an seinem Hauptdomizil im Kanton Wallis eine Steuererklärung mit sämtlichen Unterlagen eingereicht und den Freiburger Steuerbehörden eine Kopie der Walliser Steuererklärung zukommen lassen. Die eingereichte Deklaration werde vom Kanton Wallis kontrolliert, welcher auch die interkantonale Steuerauscheidung erstelle. Gestützt darauf sei die Veranlagung im Kanton Freiburg vorzunehmen. Trotz seiner "Bemühungen bei der Kantonalen Steuerbehörde in Sitten" sei dort die Veranlagung 2004 jedoch noch nicht vorgenommen worden.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 10. bzw. 16. März 2006 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie verweist auf den angefochtenen Einspracheentscheid und legt insbesondere noch dar, einzig die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg sei berechtigt, die definitiven Zahlen in Bezug auf Liegenschaften im Kanton Freiburg festzusetzen. Demzufolge sei der Vertreter des Steuerpflichtigen ausdrücklich aufgefordert worden, sämtliche Beweismittel (Rechnungen und Quittungen) sowie das dafür vorgesehene Ausscheidungsformular einzureichen. Obwohl es ohne weiteres möglich gewesen wäre, sich allenfalls fehlende Dokumente bei der Steuerverwaltung des Wohnsitzkantons zu beschaffen, habe der Steuerpflichtige auf diese Aufforderung überhaupt nicht reagiert. Im Übrigen sei die Vorgehensweise der Veranlagungsbehörde dem Steuerpflichtigen insofern bekannt gewesen, als er bereits im Hinblick auf die vorangehende Veranlagung (2003) mit Schreiben vom 10. November 2004 aufgefordert worden sei, im Falle eines Abzuges der tatsächlichen Kosten eine genaue Aufstellung sowie sämtliche Beweismittel (Rechnungen und Quittungen) einzureichen. Schliesslich stellt die Vorinstanz fest, dass auch die Beschwerde ohne Beweismittel eingereicht worden sei, sodass keine neuen Erkenntnisse vorlägen.

Am 12. bzw. 13. April 2006 reichte der Beschwerdeführer seine Gegenbemerkungen ein. Darin hält er an seinem Standpunkt fest, dass die Veranlagung im Kanton Freiburg erst nach der Veranlagung durch den Wohnsitzkanton definitiv eröffnet werden könne. Der Kanton Wallis habe nun seine Veran-

lagung samt der interkantonalen Steueraufteilung am 8. März 2006 eröffnet. Dagegen habe er am 3. April 2006 Einsprache erhoben mit der Begründung, die Unterhaltskosten seien nicht berücksichtigt worden. Mit heutiger Post habe er der Steuerverwaltung des Kantons Wallis nun noch "Kopien der Unkostenkosten und der dazugehörenden Belege" zugestellt. Die entsprechenden Unterlagen wurden auch den Gegenbemerkungen beigelegt. Abschliessend beantragt der Beschwerdeführer, "die Veranlagung an den Kanton Freiburg zurückzuweisen und aufzufordern, diese nach der definitiven Veranlagung und Steueraufteilung im Kanton Wallis vorzunehmen".

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.
- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (4F 05 49) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 05 50) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Entscheide bilden nämlich Gegenstand desselben Urteils und es wurde vor dem Verwaltungsgericht

auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Insofern stehen die beiden Rechtsmittel prozessual in einem engen Zusammenhang.

II. Direkte Bundessteuer (4F 06 49)

2. Obwohl die angefochtene Veranlagung und die Einsprache des Beschwerdeführers klarerweise nur die Kantonssteuern betrafen, umfasst der von der Vorinstanz erlassene Einspracheentscheid gemäss dem ausdrücklichen Wortlaut und den zitierten Gesetzesbestimmungen auf der Vorderseite auch die Veranlagung der direkten Bundessteuer. Aus dem "Protokollauszug" (Begründung) des Entscheides geht dann allerdings nicht hervor, inwiefern die direkte Bundessteuer, welche ja vom Kanton Wallis zu veranlagern ist, betroffen sein soll. Unter diesen Umständen ist vorliegend schlicht festzustellen, dass der Einspracheentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, irrtümlicherweise erfolgt und gegenstandslos ist.
3. Für diesen Teil des Verfahrens sind keine Kosten zu erheben.

III. Kantonssteuer (4F 06 50)

4. a) Mit dem Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (BBI 2000, S. 6182) wurden verschiedene Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgenommen, welche am 1. Januar 2001 in Kraft getreten sind. In der Folge hat der Bundesrat am 9. März 2001 (gestützt auf Art. 74 StHG) die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis erlassen. Die entsprechenden Änderungen werden in verschiedenen Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz präzisiert und erläutert. Im vorliegenden Zusammenhang ist insbesondere auf das Kreisschreiben Nr. 15 (vom 31. August 2001) über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis sowie das Kreisschreiben Nr. 16 (ebenfalls vom 31. August 2001) über die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis hinzuweisen.

Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (Art. 39 Abs. 2 StHG). Für die in mehreren Kantonen steuerpflichtigen Personen enthält Art. 2 der erwähnten

Verordnung verschiedene Ausführungsvorschriften: Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz- oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt (Abs. 1). Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder Sitzkantons erfüllen. Daher werden ja nun auch einheitliche Formulare verwendet (vgl. Art. 71 Abs. 3 StHG). Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen in einem Kanton ein anderes System der zeitlichen Bemessung als im Wohnsitzkanton gilt (Abs. 2). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung, einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung, kostenlos mit (Abs. 3). Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht (Abs. 4).

Wie im Kreisschreiben Nr. 15 (Ziff. 2.3) betont wird, ist Art. 39 Abs. 2 StHG die Grundlage einer interkantonalen Kooperation mit dem Ziel, die in mehreren Kantonen steuerpflichtige Person von ihrer Pflicht zu dispensieren, zu Handen jeder kantonalen Steuerverwaltung eine dem jeweiligen Kanton entsprechende Steuererklärung auszufüllen. Die Steuererklärung des Sitz- oder Wohnsitzkantons hat auch für die anderen Kantone Gültigkeit. Diese haben denn auch das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Abschrift der Steuererklärung zu verlangen. Im Kreisschreiben Nr. 16 (Ziff. 2.2) wird jedoch im Lichte der Ausführungsverordnung präzisiert, dass der Steuerpflichtige, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Kanton steuerpflichtig ist, nicht von der Pflicht zur Mitwirkung an der Veranlagung auf Grund des kantonalen Rechts entbunden ist. Es verhält sich nur so, dass die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung in diesem Kanton durch Einreichen einer Kopie der durch den Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzkanton oder Sitzkanton abgegebenen Steuererklärung erfolgen kann. Grundsätzlich spielt der Sitz- oder Wohnsitzkanton die "Leader-Rolle" im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren. Bezüglich der juristischen Personen wird darauf hingewiesen, dass der Sitzkanton oder der Kanton mit der tatsächlichen Verwaltung "in der Regel" als erster das Veranlagungsverfahren durchführt und den Vorschlag der interkantonalen Steuerausscheidung erstellt. Demgegenüber wird bezüglich der natürlichen Personen insbesondere dargelegt, dass der Wohnsitzkanton die Steuererklärung überprüft, die notwendigen Untersuchungen durchführt und dem Kanton mit Spezial- oder Nebensteuerdomizil eine Kopie der Veranlagung sowie der interkantonalen Steuerausscheidung übermittelt. Gleichzeitig wird bestätigt, dass jeder Kanton für die Festlegung des steuerbaren Einkommens und Vermögens seine Gesetzgebung anwendet und sich bei allfälligen Abklärungen in der Regel auf die Faktoren begrenzt, die er direkt besteuert. Dabei wird betont, dass in Sachen interkantonaler Doppelbesteuerung die Rechtsprechung des Bundesgerichts anwendbar ist, falls bezüglich der Ermittlung des Einkommens (beispielsweise bei

einem Eigenmietwert in einem Zweitkanton) immer noch Abweichungen unter den Kantonen bestehen.

- b) In einem Urteil vom 16. März 2001 (FZR 2001, S. 226) hat der hiesige Steuergerichtshof - in Bestätigung eines bereits früher ergangenen Einzelrichter-Urteils - entschieden, es könnten nicht nochmals alle Veranlagungselemente mit Einsprache angefochten werden, falls der Liegenschaftskanton, gestützt auf eine am Hauptsteuerdomizil vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung, eine berichtigte Einschätzungsanzeige eröffne. Er ging dabei davon aus, dass die im Kanton Freiburg steuerbaren Faktoren (Liegenschaftsertrag, unbewegliches Vermögen, Liegenschaftsunterhalts- und Betriebskosten) mit der (unangefochten gebliebenen) ursprünglichen Veranlagung verbindlich festgesetzt worden waren. Die zweite Veranlagungsanzeige habe auf einer Revision (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) wegen der neuen Elemente der interkantonalen Steuerauscheidung beruht, sodass logischerweise nur noch die von der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil betroffenen Posten (Aufteilung der Schuldzinsen, satzbestimmendes Einkommen) angepasst worden seien. Die vom Liegenschaftskanton festzulegenden Elemente seien - wie auch der nicht fachkundige Steuerpflichtige erahnen könne - ebenfalls für die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil von Bedeutung. Es liege daher im Interesse eines geordneten und effizienten Veranlagungsverfahrens, dass dem Steuerpflichtigen zugemutet werde, allfällige Einwände gegen die Festsetzung der im Liegenschaftskanton zu veranlagenden Elemente sofort zu erheben. Im Übrigen müsse als bekannt vorausgesetzt werden, dass die Veranlagung am Nebensteuerdomizil (nur) unter Vorbehalt der Anpassung an die spätere Veranlagung am Hauptsteuerdomizil sowie allfällige Konsequenzen des Doppelbesteuerungsverbotese erfolge. Könnte man nach der Berichtigung im Liegenschaftskanton wiederum alle Elemente in Frage stellen, so müsste man wiederum eine neue Anpassung der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil in Kauf nehmen, was dann eine erneute Änderung der Veranlagung im Liegenschaftskanton zur Folge haben könnte.

An dieser Rechtsprechung kann - nur, aber immerhin - insofern nicht mehr festgehalten werden, als das Bundesgericht kürzlich im Urteil 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 entschieden hat, eine im Liegenschaftskanton ohne entsprechenden Vorbehalt eröffnete definitive Veranlagung könne nicht nachträglich der später erfolgten Veranlagung am Hauptsteuerdomizil angepasst werden, wenn sich daraus neue Grundlagen der Berechnung (massgebender Satz bzw. Steuerauscheidung, insbesondere Aufteilung von Schulden und Schuldzinsen) ergäben. Die Voraussetzungen einer Revision oder eines Nachsterverfahrens seien in diesem Falle nicht erfüllt, da keine neue Tatsache vorliege, welche der Veranlagungsbehörde nicht bekannt gewesen sei oder zumindest hätte bekannt sein müssen. Hingegen ergibt sich aus diesem Urteil nicht, dass der Liegenschaftskanton zwingend die definitive Veranlagung am Hauptsteuerdomizil abwarten muss.

- c) Im Lichte dieser Grundsätze ist daran festzuhalten, dass der Kanton Freiburg als Liegenschaftskanton berechtigt ist, die diesbezüglichen Faktoren vorab (definitiv) zu veranlagern, ohne die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil abzuwarten. In dieser Konstellation macht dieses Vorgehen insofern einen Sinn, als die Steuerfaktoren der Liegenschaft ja vom Liegenschaftskanton nach den Kriterien seiner Gesetzgebung zu bestimmen sind und diese Elemente so auch im Hinblick auf die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil verbindlich festgesetzt werden können. Eine bloss provisorische Veranlagung hätte insbesondere den Nachteil, dass die Bestimmung des Einkommens aus der Liegenschaft und der diesbezüglichen Abzüge noch nicht Gegenstand eines Rechtsmittels bilden könnte. Demzufolge erweist sich der Standpunkt des Beschwerdeführers, wonach im vorliegenden Fall in Freiburg nur provisorisch veranlagt werden könne, bis die rechtskräftige Veranlagung des Kantons Wallis vorliege, als unbegründet. Im Übrigen kann hier offen bleiben, in welcher Form die Veranlagungsbehörde eine allfällige spätere Anpassung an die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil vorbehalten könnte.
5. Was die streitigen Liegenschaftsunterhaltskosten betrifft, ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer trotz der Aufforderung durch die Vorinstanz im Einspracheverfahren weder das Ausscheidungsformular, welches der Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen dient, noch die Beweismittel (Rechnungen und Quittungen) eingereicht hat. In seiner Rechtsmittelschrift an das Verwaltungsgericht hat er diesbezüglich auch kein (subsidiäres) Begehren gestellt und dementsprechend keine Unterlagen eingereicht. Erst nach Ablauf der gesetzlichen Rekursfrist hat er erstmals mit seinen Gegenbemerkungen vom 12. April 2006 Kopien der Unterlagen eingereicht, welche er gleichentags erstmals den Walliser Behörden unterbreitet hat. Darauf ist umso weniger einzutreten, als diesbezüglich auch ein rechtsgenügendes Begehren sowie eine den minimalen Anforderungen genügende substanziierte Begründung fehlt (vgl. Art. 81 VRG). Zudem sind die Unterlagen offensichtlich unvollständig.

Somit ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 250 Franken festzusetzen.

**Demnach entscheidet
der Steuergerichtshof:**

I. Direkte Bundessteuer (4F 06 49)

1. Es wird festgestellt, dass der Einspracheentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, irrtümlicherweise erfolgt und gegenstandslos ist.
2. Es werden keine Kosten erhoben

II. Kantonssteuer (4F 06 50)

3. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Die Kosten (Gebühr: 250 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

401.20;401.21;401.162;401.166