

607 2010-4

Entscheid vom 24. Januar 2011

PRÄSIDENT DES STEUERGERICHTSHOFS

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova
Gerichtsschreiberin: Elisabeth Rime Rappo

PARTEIEN

X., Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher Alfred Meier,
Amthausgasse 28, Postfach 7271, 3001 Bern,

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Kirchensteuer; Steuersubstitution

Beschwerde vom 13. Januar 2010 gegen den Einspracheentscheid vom
18. Dezember 2009; Steuerperiode 2007

S a c h v e r h a l t

A. X. ist seit Ende 2004 konfessionslos. Seine Tochter Y., geboren am 1986, gehört der Evangelisch-reformierten Kirche des Kantons Freiburg an.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 19. März 2009 wurde X. für die Kantonssteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von 141'663 Franken und einem steuerbaren Vermögen von 76'750 Franken veranlagt. In der darauf beruhenden "Abrechnung" vom gleichen Datum wurde ihm insbesondere auch eine "reformierte Kirchensteuer" im Betrag von 639.55 Franken (Einkommen) und 3.90 Franken (Vermögen) in Rechnung gestellt.

B. Am 16. April bzw. 18. Mai 2009 reichte X., zuletzt vertreten durch Fürsprecher Alfred Meier, gegen diese Veranlagung Einsprache ein. Nebst anderen, vorliegend nicht mehr zur Diskussion stehenden Punkten machte er insbesondere geltend, er sei vor etlichen Jahren aus der Kirche ausgetreten. Sämtliche Kirchensteuerrechnungen seien daher zu annullieren.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2009 teilte die Kantonale Steuerverwaltung X. unter Verweis auf Art. 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat insbesondere mit, im Verhältnis von Eltern und Kindern werde das Besteuerungsrecht entsprechend aufgeteilt. Für den konfessionslosen Steuerpflichtigen sei vorliegend ein Anteil von 50% ausgeschieden worden. Der in Rechnung gestellte andere Teil von 50% sei deshalb gerechtfertigt, weil die Tochter Y., welche der Evangelisch-reformierten Kirche angehöre, noch Studentin sei und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen unterhalten werde. Dementsprechend sei ihm auch der volle Sozialabzug gewährt worden.

Am 29. Juni 2009 antwortete der Vertreter von X., die Unterstützung der in Ausbildung stehenden volljährigen Tochter vermöge keine entsprechende Kirchensteuerpflicht des Vaters zu begründen. Die angerufene Gesetzesbestimmung sei offensichtlich nur auf gemeinsam veranlagte Eltern mit minderjährigen Kindern zugeschnitten. Sie gebe bloss die Anleitung, wie in Fällen der Faktorenaddition die Anteile auf die verschiedenen Kirchen aufzuteilen seien.

Nach weiteren Korrespondenzen wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 18. Dezember 2009 ab. Zur Begründung legte sie insbesondere dar:

"Artikel 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Beziehung zwischen Kirchen und dem Staat bezieht sich nicht ausschliesslich auf Ehepaare mit minderjährigen Kindern. Dieser regelt die interkonfessionelle Steuerteilung der Ehegatten und deren Kinder. Der zitierte Gesetzesartikel kann sehr wohl auch bei Einelternefamilien und für alleinerziehende angewendet werden. Zudem wird das Alter der Kinder (minderjährig/volljährig) nicht erwähnt.

Die Tochter Y. ist nicht aus der Kirche ausgetreten und unterliegt somit der Steuerpflicht gemäss Art. 13 Abs. 1 des Gesetzes über die Beziehung zwischen den Kirchen und dem Staat.

Wir verweisen auf Artikel 17 Abs. 2 des Gesetzes über die Beziehung zwischen den Kirchen und dem Staat:

'Im Übrigen sind die Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern betreffend die Steuerveranlagung sowie den Steuerbezug und die Steuersicherung sinngemäss anwendbar.'

Die Tochter Y. hat für die Steuerperiode 2007 keine Steuererklärung ausgefüllt, und es ist auch keine Veranlagung vorgenommen worden. Gemäss Art. 36 Abs. 1 Buchstabe a kann für jedes Kind, das minderjährig ist oder sich in der Lehre oder Studium befindet der Sozialabzug geltend gemacht werden, wenn das Kind ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person unterhalten wird und ein allfälliges Reineinkommen den anrechenbaren Grenzbetrag nicht übersteigt.

Die volljährige Tochter, welche sich in Ausbildung befindet und unterstützt werden muss, wird deshalb gleich behandelt wie ein minderjähriges Kind. Somit ist reformierte Kirchensteuer zu Recht erhoben worden.

C. Mit Eingabe vom 13. Januar 2010 reichte X., weiterhin vertreten durch Fürsprecher Alfred Meier, beim Kantonsgericht gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde ein. Er beantragt, diesen aufzuheben und festzustellen, dass er der Kirchensteuerpflicht nicht unterliege (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Unter Berufung auf Art. 13 KirchenG macht er insbesondere geltend, die subjektive Kirchensteuerpflicht müsse für jede Person eigenständig geprüft werden. Soweit keine subjektive Steuerpflicht bestehe, fehle es auch an der Besteuerungsbefugnis des Gemeinwesens. Die Unterstützung der volljährigen Tochter und die entsprechende Gewährung des Sozialabzugs vermöchten keine entsprechende Kirchensteuerpflicht des Vaters zu begründen. Massgebend sei, dass Art. 66 DStG nur die Zurechnung der Faktoren der minderjährigen Kinder an den Inhaber der elterlichen Sorge vorsehe. Allein wegen dieses Systems ergebe sich die Notwendigkeit, bei unterschiedlicher Konfession der Ehegatten und Kinder unter elterlicher Sorge die Besteuerungsbefugnis unter die verschiedenen Landeskirchen aufzuteilen. Art. 14 KirchenG, welcher die interkonfessionelle Steuerteilung betreffe, beziehe sich daher offensichtlich nur auf unter der elterlichen Sorge stehende Kinder und finde vorliegend keine Anwendung. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass dort nicht ausdrücklich von "minderjährigen" Kindern die Rede sei.

Der mit Verfügung vom 18. Januar 2010 festgesetzte Kostenvorschuss von 200 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 8. bzw. 11. Februar 2010 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält insbesondere daran fest, dass Art. 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat nicht zwischen volljährigen und minderjährigen Kindern unterscheide. Zudem beruft sie sich auf zwei Gerichtsurteile, wonach die Berechnung der Kirchensteuer auf dem gesamten Familieneinkommen keine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit darstelle. Vorliegend müsse daher massgebend sein, dass der Beschwerdeführer seine reformierte Tochter, welche als Studentin kein eigenes Einkommen habe, unterstütze und deswegen den Sozialabzug von 5'500 Franken erhalten habe.

E r w ä g u n g e n

1. Gestützt auf Art. 18 des Gesetzes vom 26. September 1990 über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat (KSG; SGF 190.1) kann die steuerpflichtige Person gegen die Unterstellung unter die Kirchensteuerpflicht, gegen die irrtümliche Berücksichtigung des Datums des Kirchenaustritts sowie, unter Vorbehalt von Absatz 1bis, gegen die Festsetzung der Kirchensteuern bei der Pfarreibehörde (Kirchgemeindebehörde) Einsprache erheben (Abs. 1). Beim Bezug der Kirchensteuern durch ein Organ einer Gemeinde oder des Staates bestehen die gleichen Rechtsmittel wie für die entsprechenden Gemeinde- und Kantonssteuern (Abs. 1bis). Die Einspracheentscheide sind mit Beschwerde an das Kantonsgericht anfechtbar (Abs. 2). Das Verfahren bestimmt sich durch die sinngemässe Anwendung der Rechtsmittelbestimmungen des Gesetzes über die Kantonssteuern und im Übrigen durch das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (Abs. 4).
2. a) Gemäss Art. 143 der Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004 (KV; SGF 10.1) wird die Erhebung von Kirchensteuern durch das Gesetz geregelt.

Art. 12 KSG sieht vor, dass die Pfarreien (Kirchgemeinden) zur Erfüllung ihrer Aufgaben und ihrer finanziellen Verpflichtungen Steuern erheben können (Abs. 1) und dass die Art. 9 Abs. 1, 2, 3, 3^{bis}, 5 und 6 und der Art. 11 des Gesetzes vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) sinngemäss anwendbar sind auf den Steuerort und die Verteilung des Besteuerungsrechts unter den Pfarreien (Kirchgemeinden) (Abs. 2). Unter dem Titel "Steuerpflicht" bestimmt Art. 13 KSG, dass jene natürlichen und juristischen Personen Kirchensteuern zahlen müssen, die ganz oder teilweise den Kantonssteuern unterstehen (Abs. 1). Keine Kirchensteuern bezahlen insbesondere die natürlichen Personen, die nicht der Konfession einer anerkannten Kirche angehören (Abs. 2 lit. a). Gehören Ehegatten oder eingetragene Partner nicht der Konfession derselben anerkannten Kirche an oder gehört nur einer von ihnen der Konfession einer solchen Kirche an, so wird das Besteuerungsrecht halbiert. Sind Kinder vorhanden, so wird das Besteuerungsrecht in drei Teile geteilt; das letzte Drittel wird entsprechend der Konfession der Kinder aufgeteilt (Art. 14 Abs. 1 KSG).

Als Kirchensteuern können von den natürlichen Personen die Einkommens- und die Vermögenssteuer erhoben werden (Art. 15 Abs. 1 KSG). Der Steuerfuss der Kirchensteuern ist in Prozenten der entsprechenden einfachen Kantonssteuer festgesetzt, und zwar maximal 20% für die natürlichen Personen (Art. 16 Abs. 1 KSG). Unter Vorbehalt von Art. 17a berechnen die Pfarreien (Kirchgemeinden) den Betrag der Kirchensteuern auf der Grundlage der kantonalen Veranlagungen und ziehen ihn ein. Der Staat und die Gemeinden stellen die dazu erforderlichen Angaben ohne Verzug und kostenlos zur Verfügung. Im Übrigen sind die Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern betreffend die Steuerveranlagung sowie den Steuerbezug und die Steuersicherung sinngemäss anwendbar (Art. 17 Abs. 1 und 2 KSG). Gemäss Art. 17a KSG können die von den natürlichen Personen geschuldeten Kirchensteuern auf Grund einer Vereinbarung mit den interessierten Pfarreien (Kirchgemeinden) vom Staat oder von einer Gemeinde bezogen werden. Der Bezug der Steuern umfasst auch die Behandlung der Streitfälle.

Aufgrund dieser gesetzlichen Regelung steht den Pfarreien und Kirchgemeinden bei der Erhebung der Kirchensteuern kein eigentlicher Veranlagungsspielraum zu. Vielmehr können sie einzig den geschuldeten Prozentsatz der einfachen Kantonssteuer festsetzen.

Dies ergibt sich auch klarerweise aus den Materialien (vgl. die Botschaft Nr. 156 zum Gesetzesentwurf über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat, TGR 1990, 157 ff. sowie die Beratungen zu Art. 16 und 17 des Gesetzesentwurfs, TGR 1990, 1577 ff. und 2076 ff.). Insofern sind also die Kirchensteuern im Wesentlichen an das Kantonssteuergesetz gekoppelt.

b) Das Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG: SGF 631.1) statuiert ebenso wie das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) den Grundsatz der steuerlichen Einheit der Familie. Im Rahmen dieser gemeinschaftlichen Besteuerung werden einerseits die Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammenge-rechnet. Andererseits werden Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge bis zum Ende des dem Eintritt der Mündigkeit vorangehenden Jahres dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Vorbehalten bleiben das Erwerbseinkommen und Grundstückgewinne, für welche das unmündige Kind selbständig besteuert wird (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 5 DStG sowie Art. 3 Abs. 3 StHG).

Da die gemeinsame Veranlagung der Kinder mit dem Inhaber der elterlichen Sorge als Steuersubstitution und nicht als Konzentration der Steuerpflicht ausgestaltet ist, bleibt das Kind selbst Steuersubjekt. Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht müssen also von ihm erfüllt werden. Hingegen lässt die Steuersubstitution sämtliche aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Rechte und Pflichten von Gesetzes wegen auf den Inhaber der elterlichen Sorge übergehen (vgl. HUGO CASANOVA, *Die unselbständige Steuerpflicht des Kindes*, in Peter Gauch et al., *Familie und Recht*, Festgabe für Bernhard Schnyder, Freiburg 1995, 91 ff.; ERNST BLUMENSTEIN / PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, 76 ff.; MARKUS REICH, *Steuerrecht*, Zürich/Basel/Genf 2009, § 11 Rz. 8ff.).

Vom Grundsatz der gemeinsamen Familienbesteuerung sind gemäss dem klaren Text von Art. 66 Abs. 5 DStG sowie Art. 3 Abs. 3 StHG (welche mit Art. 9 Abs. 2 DBG übereinstimmen) nur die Kinder unter elterlicher Sorge betroffen. Wird ein Kind volljährig, so fällt die Steuersubstitution weg und es kommt zu einem Wechsel von der unselbstständigen zur selbstständigen Steuerpflicht. Dabei werden die jungen Erwachsenen für das ganze Jahr, in dem sie das Mündigkeitsalter von 18 Jahren erlangen, selbstständig veranlagt (vgl. PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 26 ff. zu Art. 9; BERNHARD J. GREMINGER / BETTINA BÄRTSCHI in Zweifel / Athanas [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2. Aufl., Basel 2008, N. 1, 4 und 25 ff. zu Art. 9; CHRISTINE JACQUES in Yersin / Noël [Hrsg.], *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basel 2008, N. 1 f. und 27 ff. zu Art. 9).

c) Im vorliegenden Fall war die Tochter des Beschwerdeführers im massgebenden Zeitpunkt volljährig, sodass für die Steuerperiode 2007 keine Steuersubstitution mehr bestand. Im Lichte der dargelegten Vorschriften und Grundsätze ist daher davon auszugehen, dass im Rahmen der Veranlagung des Beschwerdeführers - mangels gemeinsamer Besteuerung - keine Kirchensteuer für seine selbständig steuerpflichtige Tochter erhoben werden kann. Vielmehr muss für die Kirchensteuer der Tochter ihr eigenes Steuerkapitel massgebend sein (vgl. in diesem Sinn schon das Urteil 604 2008-160 des Steuergerichtshofes vom 26. März 2010, welches am 19. Juli 2010 als Nr. 37 unter admin.fr.ch/kg [Verwaltungsrechtliche Abteilung] veröffentlicht worden ist). Dabei spielt

es entgegen der Ansicht der Vorinstanz keine Rolle, dass die Tochter, welche als Studentin weder über steuerbares Einkommen noch Vermögen verfügt, anscheinend keine eigene Steuererklärung eingereicht hat und demzufolge nicht veranlagt worden ist. Ebenso wenig kann es darauf ankommen, dass dem Beschwerdeführer der Kinderabzug und der Sondertarif gewährt worden sind, weil er als unterhaltspflichtiger Vater für den Unterhalt der bei ihm wohnenden Tochter sorgte. Schliesslich kann die Vorinstanz auch nichts aus den angerufenen Urteilen des Steuergerichtshofes (4F 2007-145 vom 5. Juni 2009) und des Bundesgerichts (BGE 128 I 317 Erw. 2.1) ableiten. In der Tat ging es dort überhaupt nicht um die Kirchensteuern für volljährige Kinder.

Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

3. a) Obwohl die Vorinstanz unterlegen ist, können ihr gemäss Art. 133 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) keine Verfahrenskosten auferlegt werden, da abgaberechtliche Streitigkeiten nicht Vermögensinteresse im Sinne dieser Bestimmung betreffen (vgl. Grundsatzentscheid des Steuergerichtshofes vom 10. April 1992 i.S. K. gegen Gemeinde B., FZR 1992 S. 206 ff.).

b) Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht 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 zu. Die Parteientschädigung wird der oder den unterliegenden Parteien auferlegt (Art. 141 VRG).

Gemäss Art. 140 VRG umfasst die Parteientschädigung einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten. Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 des Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen 200 und 5'000 Franken (bis Ende 2010 anwendbare Fassung) bzw. zwischen 200 und 10'000 Franken (seit 2011 anwendbare Fassung) festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei 20'000 bzw. 40'000 Franken. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die Höhe des Honorars wird nach den gleichen Grundsätzen wie die Verwaltungsjustizgebühr festgesetzt, d.h. nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwerte (Art. 11 Abs. 1 und 2 des Tarifs). Die Barauslagen des Parteivertreters werden zu den Selbstkosten bzw. nach Pauschalansätzen für Fotokopien und Reiseentschädigung zurückerstattet (vgl. Art. 9 des Tarifs). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen, welche insbesondere Reisekosten und den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalles umfasst, ist "angemessen" festzusetzen (Art. 10 des Tarifs).

Im vorliegenden Fall hat der Vertreter des Beschwerdeführers eine Kostenliste für einen Gesamtbetrag von 4'909.80 Franken eingereicht. Aus der "Aufstellung" ist jedoch nicht

genau ersichtlich, wann und wofür wie viel Zeit aufgewendet worden ist und welche Auslagen im Einzelnen entstanden sind. Zu beachten ist auch, dass der Aufwand für das Einspracheverfahren nicht Gegenstand der Entschädigung bilden kann. Aufgrund der Akten ist jedoch nicht anzunehmen, dass allein für das Beschwerdeverfahren 16.75 Arbeitsstunden nötig waren. Zudem wird nur ein Stundenansatz von 230 Franken berücksichtigt.

Unter diesen Umständen erscheint es angemessen, den Betrag der Parteientschädigung ermessensweise auf 1'800 Franken plus 7,6% Mehrwertsteuer für die Zeit bis Ende 2010 und auf 200 Franken plus 8% Mehrwertsteuer für die Zeit ab Januar 2011 (Total 2'152.80 Franken) festzusetzen.

D e r P r ä s i d e n t e n t s c h e i d e t :

in Anwendung von Art. 100 Abs. 1 lit. c VRG

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bezahlte Kostenvorschuss (200 Franken) wird zurückerstattet.
3. Dem Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von 2'152.80 Franken zugesprochen, welche direkt an Fürsprecher Alfred Meier zu bezahlen ist.

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).