

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_889/2019

Urteil vom 14. November 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Herr lic.iur. Peter Hirschvogel,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg,
Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Freiburg und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof,
vom 26. August 2019 (604 2019 3, 604 2019 4).

Erwägungen:

1.

1.1. A._____ und seine in der Zwischenzeit verstorbene Ehefrau B._____ sel. hatten in den Steuerperioden 2014 und 2015 Wohnsitz im Kanton Freiburg. Der Ehemann stand zu dieser Zeit als Arbeitnehmer in den Diensten einer inländischen Gesellschaft. Auf seinen Lohnausweisen 2014 und 2015 waren u.a. Einkommensbestandteile aus einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm vermerkt.

1.2. Mit Veranlagungsverfügungen zur Steuerperiode 2014 vom 9. November 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg (KSTV/FR bzw. Veranlagungsbehörde) die Eheleute nach pflichtgemässen Ermessen. Wie von den Steuerpflichtigen insofern selbst deklariert, erfasste die Veranlagungsbehörde das gesamte Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes, mithin auch die Einkünfte aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm. Die Eheleute erhoben am 30. März 2016 Einsprachen, welche die Veranlagungsbehörde am 24. Oktober 2016 teilweise guthiess.

1.3. Die Eheleute gelangten mit Beschwerde vom 28. November 2016 an das Kantonsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, und machten geltend, die auf dem Lohnausweis vermerkten Einkünfte aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm seien bereits in Belgien besteuert worden. In der Schweiz und im Kanton Freiburg dürften sie daher weder im steuerbaren noch im satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt werden. Mit Entscheid 604 2016 155 / 604 2016 156 vom 9. Oktober 2017 wies das Kantonsgericht die Beschwerde ab. Es erwog, was die streitbetroffenen Einkünfte aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm betreffe, habe die Veranlagungsbehörde die von den Steuerpflichtigen nachgereichten Unterlagen (Steuererklärung und Lohnausweis) in den Einspracheentscheiden vom 24. Oktober 2016 berücksichtigt und die Einsprache gutgeheissen. Ob ein Rechtsschutzinteresse gegeben sei, dürfe offenbleiben, nachdem

die Beschwerde ohnehin abzuweisen sei. Dieser Entscheid vom 9. Oktober 2017 erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

1.4. Die Veranlagung der Steuerperiode 2015 gestaltete sich weitgehend ähnlich (Veranlagungsverfügungen vom 3. Januar 2018, Einsprachen vom 5. Februar 2018, abweisende Einspracheentscheide vom 22. März 2018, Beschwerde vom 25. April 2018 mit der Begründung, die Einkünfte aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm seien zufolge Steuerbarkeit in Belgien in der Schweiz und im Kanton Freiburg weder im steuerbaren noch im satzbestimmenden Einkommen zu erfassen). Im Verlauf des kantonsgerichtlichen Verfahrens zog die Veranlagungsbehörde die Einspracheentscheide in Wiedererwägung. Das Kantonsgericht schrieb die Sache zufolge Gegenstandslosigkeit ab (Verfügung 604 2018 41 / 604 2018 42 vom 20. Juni 2018).

1.5. In der Folge unterbreiteten die Steuerpflichtigen der Veranlagungsbehörde am 19. September 2018 ein Gesuch um Revision der "Steuerveranlagung 2014". Nachdem Gesuch und Einsprache (Entscheide vom 9. Oktober 2018 bzw. 10. Dezember 2018) erfolglos geblieben waren, wandten sie sich mit Beschwerde an das Kantonsgericht. Dieses hielt fest, revisionsbetroffen könne einzig der Entscheid 604 2016 155 / 604 2016 156 vom 9. Oktober 2017 sein, habe das Kantonsgericht darin doch eine materielle Beurteilung der Steuerperiode 2014 vorgenommen. Die Entscheide der Veranlagungsbehörde vom 9. Oktober 2018 bzw. 10. Dezember 2018 seien mangels Zuständigkeit aufzuheben. Das Revisionsgesuch sei vom Kantonsgericht zu beurteilen und abzuweisen (Entscheid 604 2019 3 / 604 2019 4 vom 26. August 2019). Von den Steuerpflichtigen wäre, so das Kantonsgericht, zu erwarten gewesen, dass sie den Lohnausweis 2014 mit Blick auf die internationalen Bezüge umgehend geprüft und spätestens im Verfahren, das zu den Einspracheentscheiden vom 24. Oktober 2016 führte, bei der Arbeitgebergesellschaft interveniert hätten. Erst im September 2018 seien sie bei der Arbeitgebergesellschaft vorstellig geworden, um einen rektifizierten Lohnausweis zu erwirken. Darüberhinaus sei, so das Kantonsgericht, festzustellen, dass sie im Revisionsverfahren ohnehin nur Sachumstände vorgebracht hätten, die sie bei der ihnen zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätten vorbringen können. Darauf seien sie zu behaften.

1.6. Mit Eingabe vom 21. Oktober 2019 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Steuerpflichtigen seien gemäss den berichtigten Lohnausweisen zu veranlagern.

1.7. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) hat von Instruktionsmassnahmen - insbesondere einem Schriftenwechsel - abgesehen.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

2.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215 E.** 1.1 S. 217) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239 E.** 2 S. 241).

2.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215 E.** 1.2 S. 217).

3.

3.1. Die Voraussetzungen der direktsteuerlichen Revision sind im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 147 ff. DBG) und der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden übereinstimmend geregelt (Art. 51 StHG). Der Kanton Freiburg hat dies in Art. 188 ff. des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR; SGF 631.1) übernommen. Eine nach Steuerarten gesonderte Prüfung erübrigt sich.

3.2.

3.2.1. Gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG kann eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Die Revision kann aber nicht dazu dienen, um angebliche Fehler bei Anwendung und/oder Auslegung des massgebenden Rechts zu korrigieren (**BGE 122 II 17 E.** 3 S. 18 f.; **101 Ib 220 E.** 1 S. 222; Urteil 2F_6/2018 vom 7. Mai 2018 E. 2.2). Entsprechend ist die Revision ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person als Revisionsgrund nur vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG bzw. Art. 51 Abs. 2 StHG). Darin äussert sich die Subsidiarität der Revision gegenüber den ordentlichen Rechtsmitteln (Urteile 2C_245/2019 vom 27. September 2019 E. 5.3; 2C_212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.2; 2C_941/2015 vom 9. August 2016 E. 6.3; HUGO CASANOVA/CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, N. 15 zu Art. 147 DBG).

3.2.2. Der Steuerpflichtige macht im Wesentlichen geltend, er habe sich baldmöglichst um die Berichtigung des Lohnausweises 2014 bemüht. Da die Arbeitgebergesellschaft kein Verständnis gezeigt habe, sei ihm

dies wirksam erst möglich gewesen, als die Veranlagung für die Steuerperiode 2015 in Rechtskraft erwachsen sei (was am 16. August 2018 der Fall gewesen sei). Am 19. September 2018 sei er an die Arbeitgebergesellschaft gelangt und habe sich auf die gerichtliche Beurteilung der Steuerperiode 2015 berufen. Die rektifizierte Lohnausweise 2014 und 2015 hätten dann nochmals bis zum 24. Mai 2019 auf sich warten lassen.

3.2.3. Die Rechtslage zum Lohnausweis gestaltet sich folgendermassen: Natürliche Personen müssen ihrer Steuererklärung Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit beilegen. Auf Ebene Bund folgt dies unmittelbar aus Art. 125 Abs. 1 lit. a DBG. Auf Ebene der Kantone und Gemeinden wird dasselbe aus Art. 43 Abs. 2 StHG hergeleitet (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 46 zu Art. 42 StHG). Darüberhinaus gilt, dass die Arbeitgeber der Veranlagungsbehörde für jede Steuerperiode eine Bescheinigung über die geldwerten Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen sowie über die Zuteilung und die Ausübung von Mitarbeiteroptionen einreichen müssen (Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG bzw. Art. 45 lit. e StHG, je in der Fassung vom 17. Dezember 2010, in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2011 3259]; ferner Art. 10 der Verordnung vom 27. Juni 2012 über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen [MBV; SR 642.115.325.1]).

3.2.4. Dies ändert nichts daran, dass es sich beim Lohnausweis (und den ergänzenden Bescheinigungen) im abgaberechtlichen Sinne um eine blosse Wissenserklärung handelt, die als solche unter rechtlichen Aspekten zu würdigen ist (**BGE 136 III 313 E. 1.1.2 S. 316 und E. 2.1 S. 318**). Auch aus diesem Grund haben die Arbeitgeber die genannten Bescheinigungen über die Mitarbeiterbeteiligungen zu erstellen. Sie haben diese Einkünfte auf dem Lohnausweis gesondert, in Ziff. 5, auszuweisen und ein Beiblatt beizufügen (Schweizerische Steuerkonferenz/Eidgenössische Steuerverwaltung [Hrsg.], Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung, Fassung vom 1. Januar 2019, Rz. 29). Ob die Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17a ff. DBG bzw. Art. 7c ff. StHG) in der Schweiz oder im Ausland steuerbar seien, ist alsdann eine reine Rechtsfrage, welche die Behörden von Amtes wegen zu entscheiden haben.

3.2.5. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz, die insoweit nicht bestritten und für das Bundesgericht daher verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.3), stellte sich die Frage, ob die streitbetroffenen Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligung, die im Jahr 2014 zur Besteuerung gelangten, in der Schweiz oder aber in Belgien steuerbar seien, spätestens im ersten kantonsgerichtlichen Verfahren (vorne E. 1.3). Ebenso vorinstanzlich festgestellt ist, dass die Steuerpflichtigen nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt worden waren und sie selber die streitbetroffenen Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligung als steuerbares Einkommen deklariert hatten (vorne E. 1.2). Trotz Zweifeln am Rechtsschutzinteresse - die Veranlagungsbehörde hatte den Anträgen der Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren an sich entsprochen, wie die Vorinstanz feststellte - trat das Kantonsgericht auf die Sache ein und wies es die Beschwerde ab (vorne E. 1.3).

3.2.6. Dass der rektifizierte Lohnausweis 2014 zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorlag, ändert an sich nichts. Mit dem neuen Lohnausweis wurde eine bisherige Wissenserklärung durch eine neue ersetzt, ohne dass dies zwangsläufig zu einer anderen rechtlichen Beurteilung zu führen hätte. Ob die Steuerhoheit ihrer Auffassung nach bei der Schweiz oder Belgien liegt, haben die Arbeitgeber zwar zu vermerken, was aber nur eine unverbindliche erste Einschätzung wiedergibt, nichts präjudiziert und von der Veranlagungsbehörde so oder anders zu überprüfen ist. Auch aus diesem Grund sind die im Ausland steuerbaren Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen zu vermerken, zumal sich die Frage des Progressionsvorbehalts stellt.

3.2.7. Wenn die Steuerpflichtigen mit der Auslegung und Anwendung des Bundesrechts nicht einverstanden gewesen sein sollten, hätten sie das Bundesgericht anrufen können - und mit Blick auf die Subsidiarität der Revision (vorne E. 3.2.2) - auch müssen. Statt dessen liessen sie den kantonsgerichtlichen Entscheid vom 9. Oktober 2017 unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Angebliche Fehler bei der Anwendung und/oder Auslegung des massgebenden Rechts lassen sich nicht revisionsweise rügen (auch dazu vorne E. 3.2.2). Die Vorinstanz hat mithin bundesrechtskonform erkannt, die vorgebrachten Rügen seien im Revisionsverfahren aufgrund von Art. 147 Abs. 2 DBG bzw. Art. 51 Abs. 2 StHG nicht zu hören. Dabei durfte sie offenlassen, ob die gesetzliche Frist von drei Monaten (Art. 148 DBG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG) überhaupt gewahrt gewesen wäre. Unter den gegebenen Umständen war dies nicht mehr von Belang.

3.3. Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Freiburg, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Freiburg, Steuerperiode 2014, wird abgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. November 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher