



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2012 132

604 2012 133

## **Urteil vom 20. Januar 2014**

### **Steuergerichtshof**

Besetzung

Präsident:

Marc Sugnaux

Richter:

Anne-Sophie Peyraud,

Hugo Casanova

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

Parteien

**A. \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer**, vertreten durch CBC Treuhand AG

gegen

**KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz**

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen;  
Berichtigung / Korrektur eines offensichtlichen Veranlagungsfehlers

Beschwerde vom 30. November 2012 gegen den Einspracheentscheid vom  
7. November 2012; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2008

## Sachverhalt

A. A. \_\_\_\_\_ war während Jahren in B. \_\_\_\_\_ wohnhaft und dementsprechend im Kanton Freiburg unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäss Mitteilung der Gemeinde B. \_\_\_\_\_ vom 30. Juni 2009 verlegte er gleichentags seinen Wohnsitz nach C. \_\_\_\_\_/TG. Aufgrund seines Liegenschaftsbesitzes in B. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ blieb er jedoch im Kanton Freiburg beschränkt steuerpflichtig.

B. In der Steuererklärung, welche er am 18. Dezember 2009 für die Steuerperiode 2008 (Kantonssteuer und direkte Bundessteuer) einreichte, deklarierte A. \_\_\_\_\_ ein steuerbares Einkommen von 115'220 Franken sowie ein steuerbares Vermögen von 13'701'990 Franken.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 18. Februar 2010 wurde er für das Jahr 2008, in dem er sein Hauptsteuerdomizil letztmals noch im Kanton Freiburg hatte, mit einem steuerbaren Einkommen von 24'656 Franken (Kanton; satzbestimmendes Einkommen: 139'660 Franken, geschuldete einfache Steuer: 3'043.60 Franken) bzw. 0 Franken (Bund) sowie einem steuerbaren Vermögen von 1'208'683 Franken (satzbestimmend: 12'924'718 Franken, geschuldete einfache Kantonssteuer: 4'230.10 Franken) veranlagt. Aus der Verfügung ergibt sich, dass die Kantonale Steuerverwaltung von einer bloss beschränkten Steuerpflicht (Liegenschaftsbesitz) ausgegangen ist.

C. Mit Schreiben vom 30. September 2011 teilte A. \_\_\_\_\_ der Kantonalen Steuerverwaltung mit, die Verrechnungssteuer für das Jahr 2008 habe gemäss seiner Steuererklärung für dieses Jahr 63'645.25 Franken betragen. Bei der Durchsicht seiner Steuerakten habe er festgestellt, dass ihm dieser Betrag noch nicht zurückerstattet worden sei. Da er seit Juni 2009 seinen Wohnsitz im Kanton Thurgau habe, bitte er um Überweisung des entsprechenden Betrages.

Diesem Begehren wurde mit Entscheid vom 23. November 2011 stattgegeben. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass der Betrag auf der Abrechnung, welche den Saldo der Steuern von 2008 festsetze, verrechnet werde.

D. In der Folge eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung A. \_\_\_\_\_ am 15. Dezember 2011 eine neue ordentliche Veranlagungsanzeige für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer 2008 mit dem Vermerk "Berichtigung". Darin wurden – nun auf der Grundlage des Hauptsteuerdomizils im Kanton Freiburg – das steuerbare Einkommen auf 106'057 Franken (Kanton; satzbestimmend: 144'178 Franken, geschuldete einfache Steuer: 13'280.55 Franken) bzw. 92'693 Franken (Bund; satzbestimmend: 116'178 Franken, geschuldete Steuer: 3'635 Franken) und das steuerbare Vermögen auf 11'779'347 Franken (satzbestimmend: 13'923'482 Franken, geschuldete einfache Kantonssteuer: 41'227.55 Franken) festgesetzt.

E. Am 10. Januar 2012 erhob A. \_\_\_\_\_ gegen diese neue Veranlagung Einsprache. Er machte geltend, die massgeblichen Steuerfaktoren für das Jahr 2008 seien bereits mit der rechtskräftigen Veranlagungsanzeige vom 18. Februar 2010 festgelegt worden.

Mit Entscheid vom 7. November 2012 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, die Einschätzungsbehörde habe am 18. Februar 2010 irrtümlicherweise die Veranlagung wie bei einem Liegenschaftseigentümer im Kanton Freiburg mit Wohnsitz in einem anderen Kanton vorgenommen, obwohl der Pflichtige zu diesem Zeitpunkt vollständig im Kanton Freiburg steuerpflichtig gewesen sei. Somit seien die Einkommen aus AHV-Renten (Code 3.110), die Privatkapitalien (Code 3.210), die Sammlungen, Kunstwerke, usw. (Code 3.530) und die Kosten aus Wertschriftenverwaltung (Code 4.320) damals

nur satzbestimmend veranlagt worden. Gemäss Art. 191 Abs. 1 DStG könnten Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen innert 5 Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden. Eine bereits in Kraft getretene falsche Besteuerung, könne zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn eine Ungenauigkeit aus einem offenkundigen Fehler der Verwaltung stamme und dieser vom Steuerpflichtigen hätte erkannt werden müssen. Die Rechtsprechung des Steuergerichtshofs des freiburgischen Verwaltungsgerichts nehme "in Anwendung des guten Glaubens" an, dass eine rechtskräftige Veranlagung innert fünf Jahren berichtigt werden könne, "wenn das Ergebnis zu einer schockierenden (krassen) Situation führe". Eine "Berichtigung betreffend des guten Glaubens" sei ebenfalls in der Rechtsprechung des Bundesgerichts vorgesehen. Es könne tatsächlich eine Verletzung des Prinzips des guten Glaubens und ein Rechtsmissbrauch des Steuerpflichtigen vorliegen, wenn dieser gegen eine Veranlagung, die offensichtlich falsch sei und berichtigt werde, Einspruch erhebe. Somit sei die Berichtigung der Veranlagungsanzeige am 15. Dezember 2011 zu Recht erfolgt.

F. Mit Eingabe vom 30. November 2012 reichte A.\_\_\_\_\_, vertreten durch die E.\_\_\_\_\_  
AG, gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgesicht Beschwerde ein mit folgendem

*"Rechtsbegehren:*

*Die formell rechtskräftige Veranlagungsanzeige vom 18. Februar 2010 kann nicht durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Berichtigung im Sinne von Art. 191 DStG (i.V. mit Art. 52 StHG) und Art. 150 Abs. 1 DBG korrigiert werden. Die Veranlagungsanzeige vom 15. Dez. 2011 (Berichtigung) kann somit nicht in Rechtskraft erwachsen."*

Der Beschwerdeführer macht insbesondere geltend, die erwähnten Bestimmungen liessen bloss eine Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen (sogenannten Kanzleifehlern) zu. Dabei gehe es um die formlose Korrektur von Fehlern im Ausdruck, nicht in der Willensbildung. Eine Verfügung mit einem Veranlagungsfehler habe einen Mangel im Inhalt bzw. in der Willensbildung (sogenannter Denkfehler) und sie sei dementsprechend der Berichtigung nicht zugänglich. Im Übrigen sei für die Berichtigung nach Art. 191 DStG (i.V. mit Art. 52 StHG) und Art. 150 Abs. 1 DBG ohne Belang, ob der Veranlagungsfehler vom Steuerpflichtigen hätte erkannt werden müssen. Es sei nicht massgebend, ob der Steuerpflichtige das Versehen tatsächlich bemerkt und in Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben auf eine Meldung an die Veranlagungsbehörde verzichtet habe.

Der mit Verfügung vom 3. Dezember 2012 festgesetzte Kostenvorschuss von 2'000 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2012 teilte der Beschwerdeführer mit, er lasse sich nicht mehr durch die E.\_\_\_\_\_  
AG vertreten.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 12. bzw. 13. Februar 2013 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde. Sie legt insbesondere dar, der Kanton Freiburg sei durch die Eidgenössische Steuerverwaltung aufgefordert worden, eine eventuelle Berichtigung der Veranlagung vorzunehmen, um dem Gesuch des Steuerpflichtigen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer stattzugeben. Das kantonale Verrechnungssteueramt habe dann den Rückerstattungsantrag unter der Bedingung gutgeheissen, dass die Erträge besteuert werden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 14. März 2013 reichte der Beschwerdeführer, nunmehr vertreten durch die CBC Treuhand AG, seine Gegenbemerkungen ein, in welchen er an seinem Standpunkt festhält. Er legt insbesondere

nochmals dar, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte seien ordnungsgemäss am seinerzeitigen Wohnsitzkanton Freiburg deklariert worden. Wenn die Kantonale Steuerverwaltung ihn in der Veranlagungsanzeige vom 18. Februar 2010 wie einen Liegenschaftseigentümer im Kanton Freiburg mit Wohnsitz in einem anderen Kanton veranlagt habe, obwohl er zu diesem Zeitpunkt vollständig im Kanton Freiburg steuerpflichtig gewesen sei, so liege ein Veranlagungsfehler vor, welcher der Berichtigung nicht zugänglich sei. Eine Korrektur der formell rechtskräftigen Veranlagungsanzeige durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Berichtigung im Sinne von Art. 191 DStG (i.V. mit Art. 52 StHG) und Art. 150 Abs. 1 DBG sei somit nicht zulässig.

Die Vorinstanz verzichtete auf die Einreichung von Schlussbemerkungen.

## **Erwägungen**

### **I. Direkte Bundessteuer (604 2012 132)**

1. a) Gemäss Art. 150 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen innert fünf Jahren nach der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind.

Wie das Bundesgericht in seinem grundlegenden Entscheid 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 (StR 2012, 367 = StE 2012 B 97.3 Nr. 9 = RDAF 2012 II 418; später bestätigt durch das Urteil 2C\_596/2012 vom 19. März 2013, StR 2013, 474 = StE 2013 B 97.11 Nr. 28 = BStPra 2013) festgehalten hat, soll dieser Berichtigungstatbestand sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der betreffenden Steuer- oder Steuergerichtsbehörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können. Er räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen ebensolchen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) und sachlicher ("Kanzleifehler") Hinsicht. Mithin trägt die Bestimmung auch den Charakter einer Schutznorm für die steuerpflichtige Person. Während der steuerrechtliche Berichtigungstatbestand dazu dient, vereinzelte, geringfügige Unstimmigkeiten zu beseitigen, zielt der verwaltungsrechtliche Widerruf der Verfügung, der im Steuerrecht aufgrund des Numerus clausus der steuerrechtlichen Gründe für die Abänderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide keine Anwendung findet, auf die Bereinigung bis hin zur Aufhebung der Verfügung insgesamt ab.

Kanzleifehler haben, so das Bundesgericht, den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand. Bei der Berichtigung geht es um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen "Handarbeit" auftreten. Der "Kopfarbeit" entspringen dagegen die eigentlichen Verfügungsfehler. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem Grundlagenirrtum befand. Eigentliche Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die

öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 141 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG).

Bei der Redaktion von Art. 150 DBG folgte der Gesetzgeber von 1990 bewusst der Vorgängerbestimmung. Die neurechtliche Berichtigung entspricht, so schon der Bundesrat, "grundsätzlich der Regelung von Artikel 127 Absätze 1 und 3 BdBSt, betrifft aber nicht mehr nur Rechnungsfehler, sondern neu auch Schreibversehen" (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., insb. 215 [DBG] und, ohne weiteren Kommentar, 137 [StHG]). Der Bundesrat hielt diese Erweiterung für "wichtig, weil heute dank der verbreiteten Anwendung von EDV-Anlagen Rechnungsfehler kaum noch, Schreibversehen dagegen durchaus noch vorkommen". Mit den nötigen Einschränkungen ist die altrechtliche Praxis folglich auch auf den Berichtigungsstatbestand nach DBG/StHG anwendbar.

Im erwähnten Urteil hob das Bundesgericht auch hervor, dass sich die Veranlagungsarbeiten als Massengeschäft gestalten, das als solches anfällig für Flüchtigkeitsfehler ist. Die Tätigkeit des Veranlagungspersonals spielt sich ja heute weitgehend bis ausschliesslich am Bildschirm ab. Die bei Einführung der EDV noch unerlässliche manuelle Übertragung vom Steuererklärungsformular in das Veranlagungssystem erfolgt zunehmend automatisiert, sei es durch Scanning oder Online-Anlieferung der Daten. Liessen sich im einstigen, durch vertikale Arbeitsteilung geprägten Modell die Willensbildung ("Kopfarbeit" des Veranlagungspersonals zwecks Ermittlung der Steuerfaktoren) und Willensäusserung ("Handarbeit" des Kanzleipersonals anlässlich der Ablesung des Tarifs und der Erstellung der Veranlagungsverfügung) mühelos trennen, sind die Konturen angesichts der Arbeit am Computer, die zur automatischen Berechnung der Steuer und Ausfertigung der Verfügung führt, verwischt. Die Auslegung des Normzwecks von Art. 150 DBG hat nach Ansicht des Bundesgerichts den gewandelten Umständen Rechnung zu tragen. Eine zur Hauptsache ablaufbezogene Betrachtung – Fehler schon in der Willensbildung oder erst in der Willensäusserung? – wird seines Erachtens der heutigen Arbeitsweise nicht mehr vollständig gerecht. Nicht nur sei für Aussenstehende bloss beschränkt einseh- und nachvollziehbar, ob es sich um einen Programmierungs-, einen Handhabungs- oder einen Fehler im Druckzentrum handelt. Vielmehr frage sich ganz grundsätzlich, wem und welchem Verfahrensstadium "Computerfehler" zuzurechnen sind.

b) Im vorliegenden Fall sind die gesetzlichen Voraussetzungen einer Berichtigung im Sinne von Art. 150 Abs. 1 DBG nicht erfüllt, da weder ein Rechnungsfehler noch ein Schreibversehen (Kanzleifehler) vorliegt. Indem die Steuerbehörde irrtümlicherweise davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer sein Hauptsteuerdomizil bereits im Jahr 2008 anstatt erst 2009 verlegt hat, ist ihr ein eigentlicher Veranlagungsfehler unterlaufen. Die entsprechende Verfügung beruht nicht auf einem blossen Erklärungsirrtum, sondern auf einer offensichtlich unzutreffenden tatbestandlichen Hypothese.

2. a) In den beiden bereits erwähnten Urteilen hat das Bundesgericht allgemein in Erinnerung gerufen, dass eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügung nicht schon deswegen nachträglich abzuändern ist, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Auszugehen ist vielmehr vom Grundsatz, dass Veranlagungsverfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen, sodass darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden kann. Das Recht der direkten Bundessteuer kennt demnach einen gesetzlichen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen. Bei diesen Gründen handelt es sich – nebst der Berichtigung im Sinne von Art. 150 DBG (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand) – um die

Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 147 ff. DBG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind nach Ansicht des Bundesgerichts ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden. Somit bleibt insbesondere für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum, sieht man von der Möglichkeit der Steuerbehörde ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen. Nichts desto weniger hat das Bundesgericht eigene gesetzliche Grundlagen für besondere Konstellationen vorbehalten (vgl. z.B. das Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 betreffend eine Nachbesteuerung bei Dahinfallen des Steueraufschubs, welcher infolge einer kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffung gewährt worden ist, StR 2013, 368 = StE 2013 B 42.38 Nr. 36 = RDAF 2013, 350).

b) Es ist kaum anzunehmen, dass das Bundesgericht mit diesen jüngsten Ausführungen zum Numerus clausus der Abänderungsgründe auch seine – direkt auf dem verfassungsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) beruhende – Rechtsprechung im Auge hatte, wonach es rechtsmissbräuchlich sein kann, sich der nachträglichen Korrektur eines offensichtlichen Versehens in einer Veranlagung zu widersetzen (siehe insbesondere das in den bundesgerichtlichen Erwägungen ebenfalls zitierte Urteil vom 5. Mai 1978, ASA Bd. 48, 188 Erw. 3 sowie zur weiteren diesbezüglichen Entwicklung nachfolgend Erw. 3). Eine Änderung dieser Missbrauchspraxis wäre sicher ausdrücklich erwähnt und auch nicht bloss in einer Dreierbesetzung vorgenommen worden. Zudem hat das Bundesgericht ja seither selber wiederum vorbehaltlos darauf hingewiesen, dass die Rechtsprechung bei rechtskräftigen Steuerveranlagungen eine nachträgliche Abänderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen "ausnahmsweise auch bei Fehlen von Revisionsgründen" zulässt, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen ist und für den Steuerpflichtigen ohne Weiteres erkennbar war (Urteil 2C\_230/2012 vom 24. September 2012, Erw. 5.1).

Somit bleibt vorliegend noch zu prüfen, ob – wie die Vorinstanz ebenfalls geltend macht – ein Anwendungsfall dieser Rechtsprechung (Rechtsmissbrauch) gegeben ist.

3. a) In seinem Urteil vom 5. Mai 1978 (ASA Bd. 48, 188 Erw. 3) hat das Bundesgericht die Voraussetzungen einer Berichtigung im Sinne von Art. 127 Abs. 1 WStB (Rechnungsfehler) als nicht erfüllt betrachtet, jedoch die vorgenommene Korrektur der Veranlagung trotzdem als zulässig bezeichnet. Dabei bekräftigte es einleitend, dass der Steuerpflichtige sich auf die Rechtskraft eines Entscheides soll verlassen und entsprechend disponieren können. Somit sei es sicher angezeigt, die Abänderung einer rechtskräftigen Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur mit grösster Zurückhaltung und unter Wahrung der berechtigten Interessen der Betroffenen zuzulassen. Zurückhaltung sei aber dort nicht mehr geboten, wo die Gründe der Rechtssicherheit rechtsmissbräuchlich ins Feld geführt werden. Art 127 WStB (als damals einzige gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der nachträglichen Abänderung rechtskräftiger Veranlagungen) vermöge – wie übrigens eine Vielzahl von Rechtsnormen – nicht alle Gesichtspunkte des konkreten Einzelfalles zu decken, wiewohl er an sich einen recht klaren Wortlaut aufweise. Habe die Behörde aus Versehen in den Akten liegende erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt, so rechtfertige es sich, dies zumindest dann als Grund für eine Abänderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen gelten zu lassen, wenn es sich um ein offensichtliches Versehen handle, das vom Steuerpflichtigen selber ohne Weiteres erkannt worden sei. Im zu beurteilenden Fall habe der Steuerpflichtige beim Empfang der ersten Veranlagungsverfügung sofort erkennen müssen, dass er aus Versehen und entgegen den selber deklarierten Tatsachen viel zu tief eingeschätzt worden sei (Durchschnittseinkommen von 250'100 Franken anstatt 2'500'000 Franken pro Jahr). Nach Treu und Glauben hätte er die Steuerbehörden auf das offensichtliche Versehen aufmerksam

machen müssen, so wie umgekehrt auch die Behörden nach demselben Verhaltensgrundsatz einen Steuerpflichtigen nicht bei einer offensichtlich irrtümlichen Angabe behaften dürften.

Auch in einem späteren Urteil vom 24. Juli 1985 (ASA Bd. 55, 512 Erw. 3) erachtete das Bundesgericht – wiederum gestützt auf allgemeine Rechtsgrundsätze – als rechtsmissbräuchlich, dass sich eine Steuerpflichtige der Korrektur eines krassen und offensichtlichen Versehens der Steuerbehörde widersetzen wollte. In diesem Fall wurde im Zusammenhang mit falsch eingegebenen bzw. nicht gelöschten Codes im Computer ein Rechnungsfehler im Sinne von Art. 127 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 BdBSt verneint. Darüber hinaus wurde jedoch auf das Gebot des Handelns nach Treu und Glauben als Schranke aller Rechtsausübung abgestellt. Diesem liege die Erkenntnis zugrunde, dass das positive Recht nicht alle möglichen und denkbaren Fälle einzeln erfassen und im Voraus regeln könne. Wie sehr der Gesetzgeber sich auch bemühen möge, werde es immer solche Fälle geben, bei denen die starre Anwendung der gesetzlichen Prinzipien zu Ungerechtigkeiten führen würde, die dem Sinn und Zweck des positiven Rechtes widersprächen und die der Richter nicht dulden dürfe. Wie im Privatrecht sei der Grundsatz von Treu und Glauben eine die Auslegung und Ergänzung von Gesetzen und Rechtsgeschäften mitbestimmende Regel. Insbesondere gelte das Vertrauensprinzip im öffentlichen Recht auch bei der Ausdeutung hoheitlicher Willensäusserungen der Verwaltung. Da die Beschwerdeführerin unzweifelhaft von der krassen und offensichtlichen Fehlerhaftigkeit der Veranlagungsverfügung Kenntnis gehabt habe, sei ihre Berufung auf die Rechtskraftwirkung der fehlerhaften Veranlagung rechtsmissbräuchlich und mithin nicht zu hören.

Bestätigt wurde diese Rechtsprechung sodann in den Urteilen 2A.67/1997 vom 14. Oktober 1998, Erw. 4a und b (StR 1999, 196 = Pra 1999, 377) sowie 2A.508/2002 vom 4. April 2003, Erw. 2.2 (StR 2003, 513).

Schliesslich wurde noch in jüngster Zeit (unter Hinweis auf die früheren Entscheide) ausdrücklich betont, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei rechtskräftigen Steuerveranlagungen ausnahmsweise eine nachträgliche Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen "auch bei Fehlen von Revisionsgründen" zulasse, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen und vom Steuerpflichtigen ohne Weiteres erkannt worden sei. Wenn eine Behörde einen Steuerpflichtigen um ein Vielfaches zu tief veranlage, weil sie irrtümlich von einem zehnmal zu tiefen Einkommen ausgehe, einen falschen Computercode verwende oder einen Übertrag vergesse, und dieser Fehler dem Steuerpflichtigen nicht habe verborgen bleiben können, so erscheine eine Nachforderung des fraglichen Betrags als zulässig (Urteile 2C\_765 und 810/2010 vom 20. September 2011, Erw. 4.1 und 2C\_230/2012 vom 24. September 2012, Erw. 5.1).

b) In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Nachbesteuerung bei offensichtlichen Veranlagungsfehlern wurde in der Lehre und der kantonalen Rechtsprechung vereinzelt davon ausgegangen, dass umgekehrt auch das Beharren der Steuerbehörde auf der Rechtskraftwirkung einer Veranlagung unter Umständen gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen könne. Wenn der Steuerbehörde ein (von ihr zu verantwortender) wesentlicher und offensichtlicher Veranlagungsfehler unterlaufen sei, so erweise sich die Einrede, der Steuerpflichtige hätte den Mangel bei gehöriger Sorgfalt mit einem ordentlichen Rechtsmittel anfechten können, als rechtsmissbräuchlich. Insofern wurde konsequenterweise auch eine ("erleichterte") Revision der Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen zugelassen. Das Bundesgericht hat die Beurteilung der in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Rechtsfragen bisher ausdrücklich offengelassen (vgl. insbesondere HUGO CASANOVA, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler? in: Das Menschenbild im Recht, Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät zur Hundertjahrfeier der Universität Freiburg,

Freiburg 1990, 115 ff.; ERNST KÄNZIG / URS R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 1992, MARTIN ZWEIFEL / HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, Zürich 2008, § 26 Rz. 55, je mit weiteren Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

c) Es ist nicht zu übersehen, dass schon seit einiger Zeit der Standpunkt vertreten wird, die dargelegte Rechtsprechung sei nur auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des DBG anwendbar gewesen. Heute sei massgebend, dass die entsprechende nachträgliche Änderung rechtskräftiger Verfügungen unter erleichterten Voraussetzungen – insbesondere für den Fall eines offensichtlichen Irrtums der Veranlagungsbehörde – im Rahmen der gesetzgeberischen Änderungen nicht kodifiziert worden seien. Aus Rechtssicherheitsgründen sei die Schwelle für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs und damit einer Korrekturmöglichkeit ausserhalb der Berichtigungs-, Revisions- und Nachsteuervoraussetzungen hoch anzusetzen (vgl. das ausführlich begründete Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 15. August 2006, StE 2006 B 97.3 Nr. 8 = StR 2006, 910, Erw. 5.1, sowie KLAUS A. VALLENDER / MARTIN E. LOOSER in: Martin Zweifel / Peter Athinas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 147 N 28 und MARKUS REICH / MICHAEL BEUSCH, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2007, 276). Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der allgemeingültige und übergeordnete Grundsatz von Treu und Glauben (Rechtsmissbrauchsverbot) durch die Änderung der eidgenössischen Steuergesetzgebung nicht berührt worden ist. Es kann auch angenommen werden, dass in den Gesetzesmaterialien ein entsprechender Hinweis zu finden wäre, wenn diesbezüglich eine Korrektur der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beabsichtigt gewesen wäre (ZWEIFEL / CASANOVA, § 26 Rz. 20; zum allgemeinen Vorbehalt des übergeordneten Rechts siehe insbesondere auch VALLENDER / LOOSER, Art. 147 N 21).

Unter diesen Umständen besteht kein genügender Anlass, um von der bisherigen Rechtsprechung zur rechtsmissbräuchlichen Berufung auf die Rechtskraft abzuweichen. Hingegen ist nochmals zu unterstreichen, dass – insofern der wohl einhelligen Lehre und Rechtsprechung entsprechend – für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs strenge Voraussetzungen gelten müssen. Somit kommen entsprechende nachträgliche Korrekturen von rechtskräftigen Veranlagungen nur ausnahmsweise in Frage.

d) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz am 30. Juni 2009 in den Kanton Thurgau verlegt. Dementsprechend reichte er die Steuererklärung für das Jahr 2008 (Kantonssteuer und direkte Bundessteuer) in der Folge (am 18. Dezember 2009) aufgrund des seinerzeitigen Wohnsitzes in B. \_\_\_\_\_ noch im Kanton Freiburg ein, wobei er ein steuerbares Einkommen von 115'220 Franken sowie ein steuerbares Vermögen von 13'701'990 Franken deklarierte.

Wenn nun die Steuerbehörde am 18. Februar 2010 für das Jahr 2008 eine Veranlagungsanzeige eröffnete, in welcher die direkte Bundesteuer auf null und das auf kantonaler Ebene steuerbare Einkommen bzw. Vermögen bloss auf einem kleinen Bruchteil der Selbstdeklaration festgelegt wurde (24'656 Franken, jedoch satzbestimmendes Einkommen von 139'660 Franken; [geschuldete einfache Steuer: 3'043.60 Franken] bzw. 1'208'683 Franken, satzbestimmendes Vermögen von 12'924'718 Franken [geschuldete einfache Kantonssteuer: 4'230.10 Franken]), so musste das dem Beschwerdeführer sofort ins Auge springen. Dies wird denn auch nicht bestritten. Zudem war aufgrund der Veranlagungsanzeige leicht ersichtlich, dass die Veranlagungsbehörde irrtümlicherweise nur noch von einem Nebensteuerdomizil (beschränkte Steuerpflicht aufgrund von Liegenschaftsbesitz) ausgegangen ist. Unter diesen Umständen wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, die freiburgischen Steuerbehörden auf das krasse und offensichtliche Versehen aufmerksam zu machen. Dies gilt umso mehr, als er ja für das Jahr 2008 nirgendwo als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt und vom Kanton Thurgau erst im Jahr 2009

erfasst worden ist. Zudem war sich der (sowohl selber geschäftserfahrene als später auch fachkundig beratene) Beschwerdeführer seines Hauptsteuerdomizils im Kanton Freiburg und dessen Tragweite stets bewusst, wie auch durch die Formulierung des Gesuchs vom 30. September 2011 um "Verrechnungssteuerrückerstattung 2008" bestätigt wird. Dass er schliesslich eine Verrechnungssteuer im Betrag von 63'645.25 Franken zurückforderte und sich trotzdem der Besteuerung des entsprechenden Kapitalertrags (durch die Korrektur des offensichtlichen Veranlagungsfehlers) widersetzt, erscheint umso stossender.

Unter diesen Umständen ist im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung davon auszugehen, dass die Berufung des Beschwerdeführers auf die Rechtskraft der ersten Veranlagung vom 18. Februar 2010 einen Rechtsmissbrauch darstellt. Demzufolge ist die korrigierte Veranlagungsanzeige vom 15. Dezember 2011 zu bestätigen.

Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 1'000 Franken festzusetzen.

## **II. Kantonssteuer (604 2012 133)**

5. a) Die vorne in Erwägung 1 dargelegten gesetzlichen Voraussetzungen einer Berichtigung gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden, gleichlautenden Bestimmungen sind in Art. 191 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie Art. 52 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) enthalten, welcher gemäss dem erwähnten Bundesgerichtsurteil den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum lässt.

Demzufolge liegt mangels eines Rechnungsfehlers oder Schreibversehens auch auf kantonaler Ebene kein Fall einer solchen Berichtigung vor.

b) Das harmonisierte Steuerrecht, das insofern mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmt, kennt gemäss der bereits erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ebenfalls einen gesetzlichen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen. Bei diesen Gründen handelt es sich ebenfalls – nebst der Berichtigung im Sinne von Art. 191 Abs. 1 DStG bzw. Art. 52 StHG (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand) – um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 188 DStG bzw. Art. 51 StHG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 192 ff. DStG bzw. Art. 53 f. StHG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind grundsätzlich ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden, sofern keine Rechtsgrundlage sui generis besteht (vgl. vorne Erw. 2).

c) Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Missbrauchspraxis bleibt aus den vorne in Erwägung 3 dargelegten Gründen auch auf kantonaler Ebene anwendbar.

d) Demzufolge ist der Rekurs betreffend die Kantonssteuer ebenfalls abzuweisen.

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 1'000 Franken festzusetzen.

### **Der Steuergerichtshof erkennt:**

#### **I. Direkte Bundessteuer (604 2012 132)**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: 1'000 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

#### **II. Kantonssteuer (604 2012 133)**

3. Der Rekurs wird abgewiesen.
4. Die Kosten (Gebühr: 1'000 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 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, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 20. Januar 2014/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin