

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_857/2015

Urteil vom 27. Juli 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____, Beschwerdegegner,
vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung,

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
Pauschale Steueranrechnung,
Fälligkeiten 2010 und 2011,

Beschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich,
1. Abteilung, vom 19. August 2015.

Sachverhalt:

A.

A. _____ (nachfolgend Steuerpflichtiger) reichte für die Steuerperioden 2010 und 2011 keine Steuererklärung bzw. unvollständige Steuererklärungen betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuer ein. Er wurde deshalb nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt, wogegen er kein Rechtsmittel erhob. Nach Erstattung einer Selbstanzeige beim Steueramt des Kantons Zürich reichte der Steuerpflichtige im Dezember 2013 eine Nachdeklaration für die Steuerperioden 2010 und 2011 ein. Diese Nachdeklaration enthält die mit nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern belasteten Kapitalerträge im Bruttobetrag sowie Anträge auf pauschale Steueranrechnung in der Höhe von Fr. 29'492.-- für die Steuerperiode 2010 und Fr. 24'685.-- für die Steuerperiode 2011. Am 11. Juni 2014 wies das kantonale Steueramt diese Anträge und mit Rückerstattungsentscheiden im Einspracheverfahren vom 5. Januar 2015 die vom Steuerpflichtigen erhobenen Einsprachen ab.

B.

Mit Entscheid vom 19. August 2015 hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die vom Steuerpflichtigen gegen die Einspracheentscheide erhobenen Beschwerden gut und setzte die Rückzahlungsbeträge für die pauschale Steueranrechnung für die Fälligkeitsjahre 2010 und 2011 auf Fr. 29'492.-- bzw. auf Fr. 24'685.-- fest.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 23. September 2015 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, der Entscheid vom 19. August 2015

des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich in Sachen Steuerpflichtige gegen die Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt Zürich, betreffend pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2010 und 2011 (Verfahrensnummer 1 VS.2015.2) sei vollumfänglich aufzuheben. Die Rückerstattungsentscheide im Einspracheverfahren vom 5. Januar 2015 für die pauschalen Steueranrechnungen in den Fälligkeitsjahren 2010 und 2011 des kantonalen Steueramtes seien zu bestätigen und die Rückzahlungsbeträge seien für die Fälligkeitsjahre 2010 und 2011 auf je Fr. 0.-- festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit an die Veranlagungsbehörde zur erneuten Beurteilung bzw. zur erstmaligen formellen Prüfung und Berechnung des zulässigen Maximalbetrags zurückzuweisen.

Die Vorinstanz hat auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet. Das kantonale Steueramt schliesst auf Beschwerdegutheissung, während der Steuerpflichtige die kostenfällige Abweisung der Beschwerde beantragt. In je einer weiteren Eingabe halten sowohl die Beschwerdeführerin wie auch der Beschwerdegegner an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 Abs. 2 BGG) eingereicht. Sie betrifft das Abgaberecht (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen einen Endentscheid eines kantonalen Spezialgerichts, der direkt bei Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 18 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 [PStAV; SR 672.201] in Verbindung mit Art. 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [SR 642.21; VStG]; Urteile 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 1.3.3) und kann als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegengenommen werden.

1.2. Zu prüfen ist weiter, ob die ESTV zur Beschwerdeführung gegen den angefochtenen Entscheid der Vorinstanz legitimiert ist.

1.2.1. Gemäss Art. 164 Abs. 1 BV werden alle wichtigen Rechtssätze in der Form eines Bundesgesetzes erlassen. Dazu gehören namentlich die wesentlichen Bestimmungen über die Organisation und das Verfahren der Bundesbehörden (lit. g). Behörden im Sinne dieser Bestimmung sind insbesondere Gerichte, weshalb Bestimmungen über die Gerichtsorganisation und wesentliche Verfahrensbestimmungen wie die sachliche Zuständigkeit und der Rechtsmittelweg in die Form eines formellen Gesetzes zu kleiden sind (BGE 134 I 125 E. 3.2 S. 132 f., zum Prozessrecht als wesentliche Verfahrensbestimmungen TSCHANNEN, in: St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 32 zu Art. 164 BV). Der mittlerweile ausdrücklich als Bundesgesetz (vgl. die Änderung durch das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012; AS 2013 231) bezeichnete ursprüngliche Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 (BG DBA; SR 672.2) enthält selbst keine Bestimmungen über die Rechtspflege, sondern erklärt in Art. 2 Abs. 1 lit. c den Bundesrat als zuständig, die im Rahmen der Abkommen zu treffenden Entscheidungen und

Verfügungen der ESTV, welche Steuern eines anderen Vertragsstaates zum Gegenstand haben, der eidgenössischen Verwaltungsgerichtsbarkeit zu unterstellen und sie in Bezug auf ihre Vollstreckbarkeit den Entscheidungen über Bundessteuern gleichzustellen. Der Bundesrat ist dieser ihm zustehenden Kompetenz zur Regelung des Verfahrens über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (VO PStA; SR 672.201) nachgekommen und hat in Art. 18 dieser Verordnung festgelegt, dass die Entscheide über die pauschale Steueranrechnung denselben Rechtsmitteln wie diejenigen über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die Kantone unterliegen würden.

1.2.2. Die Zuständigkeit des Bundesrates zur Regelung des Verfahrens zur Durchführung der zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist in diesen historischen Zusammenhang zu setzen. Angesichts des Bedürfnisses nach einer flexiblen, rasch anpassungsfähigen Regelung wurde auf eine abschliessende Ordnung des Verfahrens im Bundesbeschluss verzichtet und der Bundesrat ermächtigt, ergänzende Vorschriften zu erlassen (BGE 94 I 659 E. 3 S. 664 f.; Botschaft des Bundesrates vom 29. Mai 1951 über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; BBl 1951 299). Als - den vormaligen Bundesbeschluss der Bundesversammlung und mittlerweile das BG DBA -

ergänzende Bestimmungermächtigt Art. 18 PStAV in Verbindung mit Art. 66 Abs. 3 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) die ESTV auf dem Gebiet der pauschalen Steueranrechnung zur Beschwerde (Urteile 2C_750/2013, 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 1.3.5; 2A.559/2006 vom 2. August 2007 E. 1.2; zur Abgrenzung der Anforderungen gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a von denjenigen nach Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG Urteile 2C_969/2013, 2C_985/2013 vom 19. Juli 2014 E. 5.1.1).

1.3. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

2.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid erwogen, gemäss der PStAV ziehe eine unterlassene Deklaration nicht die Verwirkung des Anspruches auf pauschale Steueranrechnung nach sich: Der Verweis in Art. 18 PStAV erstrecke sich nur auf das Verfahren und beziehe sich nicht auf Art. 23 VStG. Die beschwerdeführende Bundesbehörde ESTV rügt im Verfahren vor Bundesgericht, der Zweck der pauschalen Steueranrechnung sei mit demjenigen der Verrechnungssteuer identisch und beinhalte die Sicherung der ordentlichen Deklaration der Einkünfte im Inland im Rahmen der Einkommensbesteuerung; beide Steuern würden demnach eine Sicherungsfunktion erfüllen. Die Pflicht zur Deklaration im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens sei in Art. 3 Abs. 2 PStAV festgehalten, weshalb der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung bei einer Verletzung der Deklarationspflicht in analoger Anwendung von Art. 23 VStG verwerke. Die steuerpflichtigen Beschwerdegegner hätten ihre Einkünfte nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren der direkten Steuern, sondern erst im Rahmen einer spontanen Selbstanzeige und dem dadurch ausgelösten Nachsteuerverfahren deklariert, weshalb ihnen die pauschale Steueranrechnung infolge Anspruchsverwirkung nicht mehr gewährt werden könne.

2.1. Ist eine Person in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (direkte Bundessteuer : Art. 3 und Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Staats- und Gemeindesteuer : Art. 3 und Art. 20 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.12]), so ist ihre Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt (direkte Bundessteuer : Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 DBG; Staats- und Gemeindesteuer: Art. 7 Abs. 1 und Art. 24 StHG) und erstreckt sich insbesondere auf aus ausländischen Quellen stammende Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (direkte Bundessteuer : Art. 20 und Art. 58 DBG; Staats- und Gemeindesteuer: Art. 7 und Art. 24 StHG). Diese Kapitalerträge werden regelmässig bereits im Quellenstaat besteuert, weshalb die Besteuerung in der Schweiz und im Quellenstaat zu einer aktuellen Doppelbesteuerung führt (Urteile 2C_750/2013 und 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.1, in: StR 69/2014 S. 875; MAX WIDMER, Die pauschale Steueranrechnung, in: StR 38/1983 S. 57; EDOUARD MAIBACH/MATHIAS KELLER, Strafflose Selbstanzeige - Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung, in: StR 70/2015 S. 571 f.).

2.2. Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend: DBA) ist insbesondere die Behebung dieser doppelten Besteuerung. Art. 10 des Musterabkommens 2014 der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA 2014) teilt zwecks Behebung der doppelten Besteuerung von Dividendenzahlungen die Steuerhoheit zwischen den Vertragsstaaten auf: Die Besteuerung im Quellenstaat wird der Höhe nach begrenzt, und im Ansässigkeitsstaat besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht unter Anrechnung der Steuer des Quellenstaates (Art. 10 Abs. 1 und 2, Art. 23A Abs. 2 oder Art. 23B OECD-MA 2014; LOHBECK/TISCHBIREK, Kommentar Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, N. 1 Vor Art. 10-12 OECD-MA). Zahlreiche, von der Schweiz abgeschlossene DBA enthalten eine grundsätzlich (vgl. zum helvetischen Element der "Pauschalität" der Steueranrechnung WIDMER, a.a.O., in: StR 38/1983 S. 59) mit Art. 10 OECD-MA 2014 übereinstimmende geteilte Steuerhoheit (Urteile 2C_750/2013 und 2C_796/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.1, in: StR 69/2014 S. 875, mit zahlreichen Hinweisen; grundlegend Botschaft des Bundesrates vom 13. Juli 1965 an die

Bundesversammlung über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Schweden abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbelastung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 1965 II 704, 708 f.).

2.3. Gestützt auf ein solches DBA können in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen für die in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen innert drei Jahren (Art. 14 Abs. 2 PStAV) nach Ablauf der Steuerperiode, in der sie fällig geworden sind, eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 PStAV), wobei die Erträge, für die die Anrechnung beansprucht wird, ohne Abzug der Steuer des Vertragsstaates zu deklarieren sind (Art. 3 Abs. 3 PStAV). Angesichts der unterschiedlichen Zwecksetzung kommt der Deklaration der Erträge jedoch nicht dieselbe Bedeutung zu wie im Verrechnungssteuerrecht: Während die pauschale Steueranrechnung die Behebung der doppelten Besteuerung gewisser Einkünfte beabsichtigt (vgl. dazu oben, E. 2.2), bezweckt die Verrechnungssteuer zumindest in Inlandverhältnissen vorab die Sicherung der Deklaration steuerbarer Einkünfte, weshalb sie in diesem Zusammenhang auch als "Defraudantensteuer" bezeichnet wird (ausführlich BGE 136 II 525 E. 3.3.1 S. 533; 131 III 546 E. 2.1 S. 549; 125 II 348 E. 4 S. 353; Urteil 2A.300/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.1; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Diss. Zürich 2000, S. 199 ff., BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 234). Voraussetzung der Gewährung der eine aktuelle Doppelbesteuerung vermeidenden pauschalen Steueranrechnung in der Schweiz (als Ansässigkeitsstaat) ist in Übereinstimmung mit ihrer Zwecksetzung denn auch nicht die Deklaration an sich, sondern die effektive Versteuerung der ausländischen Erträge in der Schweiz. Werden die betreffenden Erträge nicht im Fälligkeitjahr, sondern in den folgenden drei Steuerperioden (nach-) deklariert, so kann vor Ablauf des dritten Jahres somit die pauschale Steueranrechnung noch beantragt werden (WIDMER, a.a.O., S. 68; MAIBACH/KELLER, a.a.O., S. 572 f.). In Übereinstimmung mit Ziel und Zweck der pauschalen Steueranrechnung kennt das bundesrätliche Verordnungsrecht demzufolge nur eine Befristung des Antragsrechts auf drei Jahre (Art. 14 Abs. 2 PStAV), jedoch keine Verwirkungsfolge bei unterlassener Deklaration im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Als Untergrund eines die Steuerlast mindernden Anspruchs bedürfte dessen Verwirkung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 22).

2.4. Dass sich die rechtliche Regelung der pauschalen Steueranrechnung teilweise an das Verrechnungssteuerrecht anlehnt, erfüllt dieses Erfordernis an sich noch nicht: Der Verweis in Art. 18 PStAV bezieht sich nur auf das verrechnungssteuerrechtliche Verfahren, und der Untergang des Antragsrechts in Art. 14 Abs. 2 PStAV knüpft an eine zeitliche Limitierung und nicht an eine unterlassene Deklaration an. Unter Berücksichtigung der Zwecksetzung der pauschalen Steueranrechnung ist denn auch nicht davon auszugehen, dass die Ausführungsbestimmungen in der bundesrätlichen Verordnung in planwidriger Unvollständigkeit (vgl. zum Begriff der echten Lücke BGE 138 II 1 E. 4.2 S. 3, 135 III 385 E. 2.1 S. 386; 135 V 279 E. 5.1 S. 284) keine solche Verwirkungsfolge enthalten, weshalb für eine lückenfüllende Anwendung von Art. 23 VStG kein Raum bleibt (anders für die Entlastung der Dividenden von der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [Zinsbesteuerungsabkommen; SR 0.641.926.81], siehe BGE 138 II 536 E. 6 S. 544 f.).

2.5. Gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung hat der Beschwerdegegner im Oktober 2013 Selbstanzeige erstattet, mit nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern belastete Kapitalerträge im Bruttobetrag für die Steuerperioden 2010 und 2011 nachdeklariert und gleichzeitig einen Antrag auf pauschale Steueranrechnung gestellt; im Rechtsmittelverfahren hat die Vorinstanz den Antrag gutgeheissen und den anrechenbaren Betrag festgesetzt. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass der Umstand der Nachdeklaration nicht bereits die Verwirkung des Anspruches auf pauschale Steueranrechnung zur Folge hat (oben, E. 2.3). Die beschwerdeführende Behörde hat keine Hinweise in das bundesgerichtliche Beschwerdeverfahren eingebracht, dass die übrigen Voraussetzungen für die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung nicht vorliegen würden, weshalb keine Gründe für eine Gutheissung der Beschwerde ersichtlich sind. Unbegründet ist auch der Eventualantrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils und Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz zwecks Bezeichnung des zulässigen Maximalbetrags. Die Vorinstanz hat - nachdem sich das kantonale Steueramt hatte vernehmen lassen - verbindlich (Art. 105 BGG) festgestellt, dass der beantragte

Anrechnungsbetrag nicht mehr streitig sei. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

3.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der beschwerdeführenden Behörde aufzuerlegen, die Vermögensinteressen vertritt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die beschwerdeführende Behörde hat dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'300.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Die Beschwerdeführerin hat dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- auszurichten.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Juli 2016

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall