

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 VS.2015.2

Entscheid

19. August 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Wertschriften,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Pauschale Steueranrechnung, Fälligkeiten 2010 und 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) reichte für die Steuerperioden 2010 und 2011 keine bzw. nur unvollständige Steuererklärungen ein und wurde deshalb rechtskräftig nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt. Mit Schreiben vom 14. Oktober 2013 erstattete der Pflichtige Selbstanzeige und reichte am 17. Dezember 2013 Nachdeklarationen für die Steuerperioden 2010 und 2011 ein. Darin gab er die mit nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern belasteten Kapitalerträge im Bruttobetrag an; gleichzeitig stellte er mittels Formular DA-1 folgende Anträge auf pauschale Steueranrechnung:

Fälligkeitsjahr	pauschale Steueranrechnung
2010	29'492.-
2011	24'685.-.

Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften, wies die Anträge am 11. Juni 2014 ab, weil die betreffenden ausländischen Einkünfte nicht ordnungsgemäss deklariert worden seien. Die Deklaration im Rahmen der Selbstanzeige reiche hierzu nicht.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 24. Juni 2014 Einsprache erheben und beantragen, die Anträge auf pauschale Steueranrechnung gutzuheissen und die Rückzahlungsbeträge entsprechend festzusetzen. Die Auffassung des kantonalen Steueramts finde in den einschlägigen Bestimmungen keine Grundlage.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 5. Januar 2015 ab.

C. Mit Beschwerde vom 30. Januar 2015 wiederholte der Pflichtige die Einspracheanträge. Das Steuerrekursgericht legte für die Fälligkeiten 2010 und 2011 einerseits und die mit gleicher Rechtschrift vom Pflichtigen und seiner Ehefrau zusammen ebenfalls angefochtenen Fälligkeiten 2012 andererseits separate Verfahren an. Das kantonale Steueramt schloss am 19. Februar 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schloss sich dem am 23. April 2015

an. Der Pflichtige nahm am 15. Mai 2015, und die ESTV am 4. Juni 2015 erneut Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach der unwidersprochenen Sachdarstellung des Pflichtigen wurden die Anträge auf pauschale Steueranrechnung im Nachgang zu einer Selbstanzeige gemäss Art. 175 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 235 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (in der Fassung vom 4. Juli 2011, StG) gestellt. Gleichzeitig reichte er die Steuererklärung 2010 und 2011 ein, worin die Kapitalerträge im Bruttobetrag nachdeklariert wurden. In der Folge wurde ein Nachsteuerverfahren eröffnet. Damit stellt sich die Frage, ob das Steuerrekursgericht überhaupt zuständig ist. Gemäss § 162 Abs. 3 StG ist nämlich gegen Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts im Nachsteuerverfahren Rekurs beim Verwaltungsgericht zu erheben. Dieselbe Regelung besteht bei der direkten Bundessteuer (§ 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998, ZStB Nr. 45/311).

b) Das Steuerrekursgericht erachtet sich dennoch als zuständig, gestützt auf die allgemeine Zuständigkeitsregelung, welche auch in diesem Fall zur Anwendung gelangt:

Art. 18 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (VO pStA, SR 672.201) schreibt vor, dass die Entscheide über die pauschale Steueranrechnung den gleichen Rechtsmitteln unterliegen wie die Entscheide über die Rückerstattung der eidgenössischen Verrechnungssteuer durch die Kantone (Art. 53 - 56 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965, VStG). Gemäss Art. 54 und 55 VStG kann bei der kantonalen Rekurskommission Beschwerde erhoben werden; der Kanton kann in seinen Vollzugvorschriften indessen bestimmen, dass sich das Einspracheverfahren und das Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission nach den für Anfechtung und Überprüfung der Steuerveranlagung massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften richtet, wenn der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch mit einer Veranlagungsverfügung verbunden worden ist.

Der Kanton Zürich hat von dieser Vorschrift Gebrauch gemacht und in § 12 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 (VO VSt, ZStB Nr. 45/412) einen gemeinsamen Entscheid zur Regel gemacht. Für das Rechtsmittelverfahren gelten diesfalls die Bestimmungen des StG (§ 13 VO VSt). Wird indessen ausnahmsweise ein separater Entscheid getroffen, ist eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid beim Steuerrekursgericht einzureichen (§ 15 Abs. 2 VO VSt in der Fassung vom 28. August 2013). Dementsprechend bezeichnet § 4 Abs. 2 der kantonalen Verordnung über die Durchführung der pauschalen Steueranrechnung vom 7. Dezember 1967 (in der Fassung vom 28. August 2013, VO DpStA, ZStB Nr. 45/511) das Steuerrekursgericht als Beschwerdeinstanz.

Aus § 160 Abs. 1 StG ergeben sich keine Hinweise, dass sich die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts über die eigentliche Nachsteuer-Einschätzung hinaus auf alle anderen Bereiche erstrecken würde. Die Bestimmung spricht einzig von der Einschätzung, worunter die Festsetzung der Faktoren (Einkommen und Vermögen) für die Steuerberechnung zu verstehen ist. Gestützt auf § 12 VO VSt könnte die verwaltungsgerichtliche Zuständigkeit – wenn überhaupt – höchstens auch die Verrechnungssteuer, wenn darüber in einem gemeinsamen Entscheid mit der Einschätzung befunden wurde. Es besteht aber keine Veranlassung zur Annahme, dass darüber hinaus auch die Zuständigkeitsordnung in den davon nicht berührten Bereichen geändert werden sollte.

c) Die angefochtenen Entscheide wurden in einem separaten Verfahren getroffen, weshalb die Zuständigkeit für die Beurteilung von Rechtsmitteln nicht derjenigen der (Nachsteuer-)Einschätzung der betreffenden Steuerperioden folgt. Das Steuerrekursgericht ist damit zuständig. Auf das Rechtsmittel der Pflichtigen (Beschwerde) ist einzutreten.

2. a) Gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 (DBAG; SR 672.2) ist der Bundesrat ermächtigt, Ausführungsbestimmungen zu Doppelbesteuerungsabkommen zu treffen. Dabei ist er insbesondere zuständig, zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaats auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen

ren ist (Art. 2 Abs. 1 lit. e DBAG). Gestützt darauf hat der Bundesrat die VO pStA erlassen (vgl. Ingress zu VO pStA).

In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können für die in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 VO pStA). Diese kann nur für Erträge beansprucht werden, die den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 1 VO pStA). Erträge, mit Bezug auf welche pauschale Steueranrechnung verlangt wird, sind ohne Abzug der Steuer des Vertragsstaates zu deklarieren (Art. 3 Abs. 3 VO pStA). Die pauschale Steueranrechnung wird nur auf Antrag gewährt (Art. 13 Abs. 1 VO pStA). Der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, gestellt wird (Art. 14 Abs. 2 VO pStA).

b) Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass ein solcher Anspruch verwirkt sei, wenn die Kapitalerträge nicht im ordentlichen Verfahren deklariert worden seien. Sie stützt sich dabei auf Art. 23 VStG, welcher analog anzuwenden sei. Weiter verweist sie auf Art. 3 Abs. 3 VO pStA. Die darin erwähnte Deklarationspflicht sei nur dann erfüllt, wenn die Deklaration vor Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungen erfolge. Ein Nachsteuerverfahren sei ein zusätzliches, vom normalen Einschätzungsverfahren unabhängiges Verfahren und führe nicht dazu, dass eine in Rechtskraft erwachsene Einschätzung wieder in einen offenen Zustand gebracht werde.

c) Art. 23 VStG trägt die Überschrift "Verwirkung". Gemäss dieser Bestimmung verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um die so genannte Deklarationsklausel (Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 23 N 1 VStG, auch zum Folgenden). Wird die positivrechtlich geregelte Deklarationspflicht verletzt, wird die Verrechnungssteuer zu einer "Defraudantensteuer": Sie soll alle jene Steuerpflichtigen endgültig und zusätzlich belasten, welche die deklarationspflichtigen

Einkünfte bei den direkten Steuern von Kantonen und dem Bund nicht ordnungsgemäss angeben. Durch diese Klausel wird der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis dient, durchgesetzt.

Mithin handelt es sich bei der Deklarationsklausel um eine materielle Voraussetzung des Rückerstattungsanspruches und nicht mehr um eine Bestimmung über die anwendbaren Rechtsmittel. Art. 23 VStG wird demnach vom Verweis von Art. 18 VO pStA nicht erfasst; diese Bestimmung nennt zudem selber nur die Art. 53 - 56 VStG. Art. 23 VStG kommt hier demnach nicht unmittelbar zur Anwendung.

d) Damit stellt sich die Frage, ob die Verwirkung des Anspruchs auf pauschale Steueranrechnung direkt aus Art. 3 Abs. 3 VO pStA abgeleitet werden kann.

aa) Die Vorinstanz stützt sich hierzu auf eine entsprechende Verwaltungspraxis (André Binggeli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2014, Art. 23 A, B N 135). Letzterer Autor verweist auf den Antrag des Bundesrats vom 21. Juli 1967 auf Genehmigung des damaligen Bundesratsbeschlusses über die pauschale Steueranrechnung, worin darauf hingewiesen worden sei, dass dieser an das bekannte Verfahren bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer anknüpfe. Weiter führt der Autor aus, dass ein Nachsteuerverfahren die im ordentlichen Einschätzungsverfahren unterlassene Deklaration nicht heile. In der Praxis werde die pauschale Steueranrechnung verweigert, wenn die Deklaration erst nach Eintreten der Rechtskraft der diesbezüglichen Steuerveranlagung erfolge. Bei der Berechnung der Nachsteuern werde hingegen die nicht rückforderbare ausländische Quellensteuer zum Abzug zugelassen.

bb) Das Legalitätsprinzip gemäss Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) umfasst u.a. den Grundsatz des Erfordernisses des Rechtssatzes. Dies verlangt eine hinreichende Bestimmbarkeit der anzuwendenden Rechtssätze im Dienst der Berechenbarkeit und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns sowie der rechtgleichen Rechtsanwendung (Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, 2012, N 1336, mit zahlreichen Hinweisen; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, N 386 f.). Die rechtssatzmässige Grundlage hat so präzise formuliert zu sein, dass der Private sein Verhalten danach richten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit den Umständen entsprechender Gewissheit vorhersehen kann. Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit lässt sich nicht abs-

trakt festlegen. Er hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, von den Normadressaten, von der Schwere des Eingriffs in Verfassungsrechte und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab. Je schwerwiegender oder intensiver ein Eingriff in den Schutzbereich eines Grundrechts ist, desto strengere Anforderungen sind üblicherweise an die Normdichte wie auch die Normstufe zu stellen (Wiederkehr/Richli, N 1352 f.). Eine besondere Bedeutung hat der Grundsatz bei Normen, die durch Androhung von Sanktionen unmittelbar ein bestimmtes Verhalten des Bürgers bewirken sollen.

cc) Die vom kantonalen Steueramt vertretene Verwirkung des Anspruchs auf pauschale Rückerstattung geht über die normalen Folgen einer unterlassenen Deklaration hinaus, indem es die Berücksichtigung der pauschalen Steueranrechnung auch in einem Nachsteuerverfahren ausschliesst, und hat damit – wie auch Art. 23 VStG – Sanktionscharakter. Nach dem Gesagten bestehen in einem solchen Fall erhöhte Anforderungen an das Erfordernis des Rechtssatzes.

Im Unterschied zu Art. 23 VStG wird in Art. 3 Abs. 3 VO pStA die Verwirkung des Anspruchs bei Nichtdeklaration mit keinem Wort erwähnt. Diese Bestimmung schreibt einzig vor, dass für die Beanspruchung der pauschalen Steueranrechnung die Erträge ohne Abzug der Steuer des Vertragsstaates zu deklarieren sind. Eine Rechtsfolge bei Versäumen wird dort nicht statuiert, was aber grundsätzlich auch nicht erforderlich ist, da bei Nichtdeklaration selbstredend auch keine pauschale Steueranrechnung erfolgen kann. Davon abgesehen ist die Bestimmung indessen offen formuliert, und lässt sich diese ohne weiteres auch auf den Fall einer Nachdeklaration im Rahmen einer Selbstanzeige anwenden. In diesem Zusammenhang fällt weiter in Betracht, dass andernorts die anwendbaren Bestimmungen des VStG jeweils genau genannt werden (vgl. Art. 18 VO pStA mit Verweis auf Art. 53 - 56 VStG). Aus dem Wortlaut ergeben sich demnach keinerlei Hinweise, dass die von der Vorinstanz vertretene Verwirkungsfolge beabsichtigt war.

dd) Die Verwirkung führt zudem zu Unterschieden in der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, welche sich nicht begründen lassen.

Die pauschale Steueranrechnung ist ein Instrument zur Umsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen. Sie dient der Ausführung der vom Bund abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die für die in der Schweiz ansässigen Empfänger von ausländischen Erträgen zum Ausgleich der im Ausland erhobenen Steuern eine Entlastung von den schweizerischen Steuern vorsehen (vgl. Ingress VO pStA). Doppelbesteuerungsabkommen schreiben im so genannten Methodenartikel jeweils vor, wie die zuvor festgesetzten Zuteilungsnormen umgesetzt werden sollen (vgl. z.B. Art. 23 A und 23 B des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, OECD-MA). Dabei stehen zwei Hauptmethoden zur Verfügung: die Freistellungsmethode und die Anrechnungsmethode (Madeleine Simonek, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2014, Art. 23 A, B N 1 ff.). Die Schweiz verwendet beide Methoden, indem sie grundsätzlich der Freistellungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) folgt, aber für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren die Anrechnungsmethode anwendet. Im letzteren Fall gelten die Vorschriften über die pauschale Steueranrechnung (Simonek, Art. 23 A, B N 108 ff.). Demnach stehen beide Methoden auf der gleichen Stufe.

Im Normalfall wird bei einer Nachdeklaration eine Neueinschätzung vorgenommen; dabei beschränkt sich das Nachsteuerverfahren grundsätzlich auf jene Elemente, welche aufgrund der neuen Tatsachen abgeändert werden müssen (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 160 N 44 f. StG). Wegen des Verbots der Überbesteuerung müssen entlastende Tatsachen, die nicht neu sind, grundsätzlich berücksichtigt werden; allerdings darf dies nicht dazu führen, dass Grundlagen, welche die steuerpflichtige Person im ordentlichen Einschätzungsverfahren anerkannt hatte, erneut in Frage gestellt werden. Daraus ist zu schliessen, dass bei der erforderlichen Neueinschätzung ein einschlägiges DBA zur Anwendung gelangt. Dies betrifft in erster Linie die Freistellungsmethode, da diese im Rahmen der Einschätzung umgesetzt wird. Wenn z.B. im Rahmen einer Selbstanzeige ausländische Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Ausland nachdeklariert würden, käme es wohl niemandem in den Sinn, diesbezüglich das einschlägige DBA (vgl. Art. 15 Abs. 1 OECD-MA) wegen Verwirkung nicht anzuwenden.

Daraus ist zu schliessen, dass es sich aus Sicht des Doppelbesteuerungsrechts nicht rechtfertigen lässt, bei erst nach Eintritt der Rechtskraft deklarierten Kapi-

talerträgen die Anrechnungsmethode zu verweigern, gleichzeitig aber die Freistellungsmethode in den dafür vorgesehenen Fällen zuzulassen.

ee) Vor diesem Hintergrund ist zu verlangen, dass die Verwirkung zumindest einer Grundlage in einem Rechtssatz bedarf, wie es im Bereich der Verrechnungssteuer mit Art. 23 VStG der Fall ist. Der Vorinstanz hilft es deshalb nicht weiter, wenn der zitierte Autor auf einen Antrag des Bundesrats vom 21. Juli 1967 auf Genehmigung des damaligen Bundesratsbeschlusses über die pauschale Steueranrechnung verweist. Zum einen unterlässt er es, die Fundstelle anzugeben, weshalb sich diese Ausführungen nicht überprüfen lassen. Im auf dem Internet zugänglichen Bundesblatt der Jahre 1966 und 1967 sind jedenfalls keine Ausführungen des Bundesrats hierzu zu finden. Es lässt sich deshalb nicht überprüfen, was mit dem Passus überhaupt gemeint war. Zum anderen aber reichen solche Ausführungen des Bundesrats in einem begleitenden Bericht ohnehin nicht aus, um als rechtliche Grundlage für die Verwirkungsfolge zu dienen, selbst wenn ihnen die von den Steuerbehörden zuerkannte Bedeutung zukommen sollte.

e) Die von der Vorinstanz angenommene Verwirkung des Anspruchs auf pauschale Steueranrechnung lässt sich deshalb mangels rechtlicher Grundlage nicht halten. Die vom Pflichtigen geltend gemachten Beträge sind deshalb zur Anrechnung zuzulassen, soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

3. Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht (...) der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Lauf eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diesen Erträgen entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag; Art. 8 Abs. 2 VO pStA).

In den eingereichten Formularen DA-1 hat der Pflichtige die bezogenen Dividenden aufgelistet und die einzelnen Beträge, für welche pauschale Steueranrechnung geltend gemacht wird, im einzelnen aufgeführt. Soweit ersichtlich sind diese vom steueramtlichen Revisor überprüft und anerkannt worden. In den Einspracheentscheiden hat die Vorinstanz zudem den Rückzahlungs-Maximalbetrag errechnet, welcher über den beantragten Rückforderungsbeträgen liegt. Im Beschwerdeverfahren äussert sich

die Vorinstanz nicht mehr zum Quantitativen. Damit ist davon auszugehen, dass die beantragten Anrechnungsbeträge nicht mehr streitig und deshalb zu übernehmen sind.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 18 VO pStA i.V.m. § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 sowie Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Bei der Festsetzung der Verfahrenskosten sowie der Parteientschädigung ist dem Umstand, dass der Pflichtige eine gemeinsame Rechtschrift für alle Fälligkeitjahre 2010 bis 2012 eingereicht, das Steuerrekursgericht hierfür indessen separate Beschwerdeverfahren eröffnet hat, durch anteilmässige Herabsetzung Rechnung zu tragen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Rückzahlungsbeträge für die pauschale Steueranrechnung werden auf Fr. 29'492.- (Fälligkeitjahr 2010) bzw. Fr. 24'685.- (Fälligkeitjahr 2011) festgesetzt.

[...]