



## Entscheid

14. Januar 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Rückerstattung zusätzlicher Steuerrückbehalt USA (Fälligkeiten 2005 - 2013)**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten mit der Steuererklärung 2005 einen im August 2006 unterschriebenen Antrag auf pauschale Steueranrechnung und Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA (Formular DA-1) bezüglich den Dividenden der von ihnen in zwei separaten Depots bei der Bank C und der Bank D gehaltenen Aktien von US-amerikanischen Firmen ein. Den Betrag für pauschale Steueranrechnung bezifferten sie auf Fr. 157.- und denjenigen für den Steuerrückbehalt USA auf Fr. 23.72. Das Formular reichten sie irrtümlicherweise – entgegen dem Vermerk in der Wegleitung zum Formular DA-1 (nachfolgend Wegleitung) – zusammen mit der Steuererklärung 2005 ein statt es separat direkt an das kantonale Steueramt zu schicken. Der Antrag blieb in der Folge liegen bzw. wurde, nachdem die Pflichtigen für die Steuerperiode 2005 eingeschätzt bzw. veranlagt worden waren, zusammen mit der Steuererklärung im (elektronischen) Archiv des kantonalen Steueramts abgelegt.

Erst am 22. November 2017 gingen auf jeweils separaten Formularen (DA-1) beim kantonalen Steueramt weitere acht Anträge auf pauschale Steueranrechnung und Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA für die Fälligkeitsjahre 2006 bis 2013 ein. Sie betrafen die den Pflichtigen durch Zahlstellen in der Schweiz ausgerichteten Dividenden der US-amerikanischen Firma E. Die geltend gemachten Beträge beliefen sich durchwegs auf jährlich weniger als Fr. 50.-. Mit separaten Rückerstattungs-Entscheiden vom 24. November 2017 setzte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften/Steueranrechnung, die Auszahlung sowohl betreffend pauschale Steueranrechnung als auch betreffend den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA auf Fr. 0.- fest, mit der Begründung, dass die Ansprüche erloschen seien, weil die Anträge nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden seien, gestellt worden seien. Die Steuerbehörde verwies dabei auf die in Art. 14 Abs. 2 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (VO PStA, SR.672.201) bzw. Art. 15 Abs. 3 der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 15. Juni 1998 (VO DBA CH-USA, SR.672.933.61) enthaltenen Verwirkungsklauseln.

B. Die Pflichtigen erhoben gegen die genannten Entscheide hinsichtlich des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA am 3. Dezember 2017 Einsprache. Sie stellten

sich sinngemäss auf den Standpunkt, sie seien aufgrund einer missverständlichen Formulierung in der Wegleitung der Meinung gewesen, für Erträge unter Fr. 50.- sei keine Rückerstattung möglich. Sie hätten deshalb gar nicht erst daran gedacht, rechtzeitig einen Antrag auf Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA zu stellen. Es entstehe beim Lesen der Wegleitung der Eindruck, die Mindestgrenze von Fr. 50.- bei der pauschalen Steueranrechnung gelte genau gleich für den zusätzlichen Steuer rückbehalt USA.

Das kantonale Steueramt wies die Rechtsmittel am 31. Januar 2018 ab, wobei es für jedes strittige Fälligkeitjahr einen separaten Entscheid fällte.

C. Mit Beschwerde vom 23./24. Februar 2018 gelangten die Pflichtigen ans Steuerrekursgericht und verlangten die Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA für die Fälligkeitjahre 2006 bis 2013. Weiter stellten sie den Antrag, das kantonale Steueramt sei anzuhalten, ihnen auch den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA für das Jahr 2005 auszusahlen. Das entsprechende Formular sei bereits im Jahr 2006 eingereicht worden, weshalb das Verfahren noch hängig sei. Schliesslich ersuchten sie das Gericht, die Wegleitung mit einer neuen Formulierung zu ergänzen, damit in Zukunft Irrtümer betreffend den Mindestbetrag von Fr. 50.- nicht mehr vorkämen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerdeantwort vom 23. März 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Am 5. April 2018 fällte das kantonale Steueramt einen Entscheid über den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA für das Fälligkeitjahr 2005, der den Pflichtigen anfangs April 2018 zuging. Darin gewährte das kantonale Steueramt die beantragte Rückzahlung.

Mit Eingabe vom 14. April 2018 nahmen die Pflichtigen zur Beschwerdeantwort Stellung. Sie ergänzten ihre ursprüngliche Eingabe dahingehend, dass sie aufgrund des durch die Steuerbehörde verschleppten Verfahrens betreffend die im Jahr 2005 fälligen Dividenden über all die Jahre im Ungewissen gewesen seien darüber, dass auch kleine Beträge zurückerstattet würden. Wenn sie von dieser Sachlage Kenntnis gehabt hätten, hätten sie die Anträge selbstverständlich jeweils rechtzeitig gestellt.

Am 27. April 2018 ging eine Stellungnahme des kantonalen Steueramts ein. Die Pflichtigen antworteten darauf mit Schreiben vom 5. Mai 2018. Das kantonale Steueramt verzichtete am 30. Mai 2018 auf eine weitere Stellungnahme.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Dem Antrag, es sei die nachträgliche Auszahlung des zusätzlichen Steuer-rückbehalts USA für das Jahr 2005 zu veranlassen, kann nicht entsprochen werden, denn es ist nie ein Einspracheentscheid ergangen. Gemäss Art. 17 VO DBA CH-USA i.V.m. Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) kann nur gegen einen Einspracheentscheid des kantonalen Verrechnungssteueramtes beim Steuerrekursgericht Beschwerde erhoben werden. Mangels gültigem Anfechtungsobjekt ist auf das Rechtsmittel der Pflichtigen insofern nicht einzutreten.

Die Steuerbehörde hat dem Begehren im Lauf des steuerrekursgerichtlichen Verfahrens stattgegeben, weshalb es sich – wie die Pflichtigen selber einräumen – zudem als gegenstandslos erweist.

2. Der Anspruch auf Rückerstattung oder Verrechnung des zusätzlichen Steuerrückbehalts erlischt, wenn er nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres geltend gemacht wird, in dem die amerikanischen Dividenden oder Zinsen fällig geworden sind (Art. 14 Abs. 2 VO PStA und Art. 15 Abs. 3 VO DBA CH-USA). Die Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA für die Fälligkeitsjahre 2006 bis 2013 verbietet sich, weil die Pflichtigen den entsprechenden Antrag erst im April 2017 und damit unbestrittenermassen verspätet gestellt haben. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

3. a) Art. 9 BV statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben. Dieser gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Er ist für die Bezie-

hungen unter den Privaten wie für das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und Privaten elementar, gilt jedoch auch im Verhältnis zwischen Gemeinwesen. Für den Bereich des öffentlichen Rechts bedeutet er, dass die Behörden und die Privaten in ihren Rechtsbeziehungen gegenseitig aufeinander Rücksicht zu nehmen haben [...]. In der Form des sogenannten Vertrauensschutzes verleiht er den Privaten einen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7.A., 2016, Rz. 620 f.). Der Schutz der Privaten bei unrichtigen Auskünften der Behörden stellt einen praktisch besonders wichtigen Anwendungsfall des Vertrauensschutzes dar [...]. In Lehre und Rechtsprechung wird mehrheitlich die Auffassung vertreten, nur eine Auskunft, die sich auf einen konkreten, die anfragende Person direkt betreffenden Sachverhalt bezieht, könne die Behörden binden, nicht aber eine allgemeine Auskunft. Dieser Ansicht kann nicht vorbehaltlos beigeplichtet werden. So eignen sich beispielsweise vorgedruckte Formulare, die Rechtsauskünfte enthalten, als Vertrauensbasis, obwohl sie sich weder auf einen konkreten Sachverhalt beziehen noch an einen individuellen Adressaten richten (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz.668 f.).

b) aa) aaa) Dividenden, Zinsen und Lizenzeinkünfte unterliegen in verschiedenen Ländern einer Quellensteuer gemäss internem Recht dieser Staaten. In den Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Schweiz mit diesen Ländern abgeschlossen hat, werden diese Quellensteuersätze meist auf bestimmte Maximalsätze begrenzt. In der Regel wird diese Begrenzung der Besteuerung im Quellenstaat dadurch erreicht, dass zwar die volle Quellensteuer nach internem Recht erhoben wird, die Differenz zum maximal zulässigen Steuersatz gemäss Doppelbesteuerungsabkommen auf Antrag des Empfängers zurückerstattet wird. Voraussetzung dazu ist ein Rückerstattungsantrag, welcher bei der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats zur Weiterleitung an den Quellenstaat einzureichen ist. Darin bescheinigt der Ansässigkeitsstaat, dass der Antragsteller zur Beanspruchung der Entlastung von der Quellensteuer aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens berechtigt ist (Mäusli-Allenspach/Oertli, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 9.A., 2018, S. 607).

bbb) Oft wird die im Quellenstaat erhobene Steuer aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens indes nur reduziert und nicht gänzlich untersagt. Im Ausmass, in welchem weder eine Entlastung noch eine Rückerstattung möglich ist, stellt diese Quellensteuer somit eine definitive Steuerbelastung im Quellenstaat dar. Diese sogenannte Sockelsteuer führt zu einer Doppelbesteuerung, welche aufgrund des Metho-

denartikels im Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden ist. Die Schweiz verpflichtet sich in diesen Fällen zur pauschalen Steueranrechnung (vgl. Mäusli-Allenspach/Oertli, S. 608, mit entsprechendem Beispiel). Die Modalitäten der pauschalen Steueranrechnung, welche wie erwähnt die durch zahlreiche Drittstaaten nach deren nationalem Recht erhobene Quellensteuern auf (u.a.) Dividendenerträgen betrifft, sind einerseits in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. für die USA Art. 23 Ziff. 1 lit. b des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuer vom Einkommen [DBA-USA]) und andererseits in der VO PStA festgelegt. Die pauschale Steueranrechnung wird nur gewährt, wenn die Steuern der Vertragsstaaten von den aus diesen Vertragsstaaten stammenden Erträgen insgesamt den Gegenwert von 50 Franken übersteigen (Art. 7 VO PStA).

bb) Der zusätzliche Steuerrückbehalt USA unterscheidet sich in grundsätzlicher Weise von der eben beschriebenen pauschalen Steueranrechnung, denn er hat nichts mit einer Quellensteuer zu tun, welche im Ansässigkeitsstaat der Dividenden ausrichtenden Gesellschaft durch die dortigen Behörden erhoben worden ist. Es handelt sich vielmehr um eine zusätzliche Abgabe, welche ein in der Schweiz aktiver so genannter "Qualified Intermediary" bei der Weiterleitung von Dividenden amerikanischer Gesellschaften an die hier ansässigen Aktionäre einbehalten und der Eidgenössischen Steuerverwaltung abliefern muss: Wer nämlich in der Schweiz als "Qualified Intermediary" für fremde Rechnung von amerikanischen Gesellschaft oder deren Zahlstellen amerikanische Dividenden zu 85 oder 95 Prozent ihres Bruttobetrag entgegennimmt, muss von dem zwecks unmittelbarer Zahlung oder Gutschrift an nutzungsberechtigte Empfängerinnen oder Empfänger, die in der Schweiz ansässig sind, oder zwecks Vergütung in deren Auftrag an eine im Ausland ansässige Person empfangenen Betrag 15 Prozent (bei Entgegennahme von 85 Prozent des Bruttobetrag) oder 25 Prozent (bei Entgegennahme von 95 Prozent des Bruttobetrag) der Bruttodividende zurückbehalten und bis 30 Tage nach Ende des Quartals, in dem die Gutschrift erfolgt ist, in Schweizerfranken unter gleichzeitiger Anzeige auf Formular 182 an die Eidgenössische Steuerverwaltung abführen (Art. 11 Abs. 1 VO DBA CH-USA). Die zum zusätzlichen Steuerrückbehalt verpflichtete Person muss der Empfängerin oder dem Empfänger des gekürzten Dividenden- oder Zinsbetrags eine datierte Abrechnung ausstellen (Art. 12 Abs. 1 VO DBA CH-USA). Die Person, deren Einkünfte aus amerikanischen Dividenden oder Zinsen durch den zusätzlichen Steuerrückbehalt gekürzt

worden sind, kann unter bestimmten Umständen dessen Rückerstattung oder Verrechnung in Schweizerfranken verlangen (Art. 14 Abs. 1 VO DBA CH-USA). Im Gegensatz zur pauschalen Steueranrechnung werden auch Beträge unter Fr. 50.- zurückerstattet.

cc) Der Antrag zur Geltendmachung des Anspruchs auf pauschale Steueranrechnung ist auf einem besonderen Formular der zuständigen Amtsstelle desjenigen Kantons einzureichen, in dem der Antragsteller am Ende der Steuerperiode, in der die Erträge fällig wurden, ansässig war (Art. 13 Abs. 2 VO PStA). Dasselbe gilt für den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA: Die zu dessen Rückforderung oder Verrechnung berechtigte Person muss ihren Anspruch auf besonderem Formular und unter Beilage der Originale der nach Art. 12 Abs. 1 VO DBA CH-USA ausgestellten Abrechnungen bei der Stelle, die zur Entgegennahme ihrer Begehren um Verrechnung oder Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf schweizerischen Kapitalerträgen zuständig ist, geltend machen (Art. 15 Abs. 1 lit. a VO DBA CH-USA).

c) Im Kanton Zürich haben natürliche Personen sowohl die pauschale Steueranrechnung als auch die Rückerstattung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA mittels Formular DA-1 zu beantragen. Das Formular trägt den entsprechenden Titel in fetter Schrift. In der Wegleitung wird unter dem Titel "Erläuterungen" unmissverständlich festgehalten, dass das Formular *einerseits* als Antrag auf pauschale Steueranrechnung für die im entsprechenden Jahr fällig gewordenen Dividenden und Zinsen und *andererseits* als Antrag auf Rückerstattung des zusätzlichen Steuerrückbehaltes USA, der in der Schweiz vom Ertrag amerikanischer Aktien und Obligationen abgezogen worden ist, dient (Wegleitung S. 2, erster Satz). Damit ist es für den Steuerpflichtigen auf den ersten Blick klar, dass es sich um zwei separate, auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruhende Arten von Ansprüchen handeln muss. Auf dem Formular selber bestehen weiter zwei Spalten, je mit dem entsprechenden, in fetter Schrift gehaltenen Titel "Pauschale Steueranrechnung" bzw. "Steuerrückbehalt USA".

Der erste, durch fette und kursive Schrift hervorgehobene Satz des zweiten Absatzes der Erläuterungen (Wegleitung S. 2) hält fest, dass keine pauschale Steueranrechnung gewährt wird, wenn die nicht rückforderbaren ausländischen Steuern (Spalte Pauschale Steueranrechnung) insgesamt den Betrag von Fr. 50.- nicht übersteigen. Es ist deshalb nicht nachvollziehbar, wie die Pflichtigen hieraus den Schluss ziehen konnten, die Untergrenze von Fr. 50.- gelte auch für den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA: Einerseits handelt es sich bei diesem – wie weiter oben eingehend

erläutert – gerade *nicht* um eine ausländische (Quellen-)Steuer. Andererseits hat der Verfasser bzw. die Verfasserin der Wegleitung, gerade um Missverständnissen vorzubeugen, ausdrücklich auf die Spalte "Pauschale Steueranrechnung" hingewiesen. Schliesslich wird im zweiten Teil des Satzes lediglich statuiert, dass in Bagatellfällen keine *pauschale Steueranrechnung* gewährt wird; vom zusätzlichen Steuerrückbehalt USA ist nirgends die Rede. Eine fehlerhafte Information durch die Steuerbehörde, auf die sich die Pflichtigen berufen könnten, ist schlicht nicht erkennbar. Eine Verletzung von Treu und Glauben durch die Steuerbehörde ist deshalb vorliegend zu verneinen. Ebenso besteht keine Veranlassung dazu, das Steueramt anzuhalten, die Wegleitung in irgend einer Weise abzuändern.

Dass der Antrag auf Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA betreffend das Fälligkeitjahr 2005 erst 2018 behandelt bzw. gutgeheissen wurde, ist ebenfalls nicht auf ein treuwidriges Verhalten der Steuerbehörde zurückzuführen. Die Pflichtigen haben das Formular DA-1 zusammen mit der Steuererklärung 2005 eingereicht und nicht separat mit dem Vermerk "Steueranrechnung" an die in der Wegleitung angegebene Amtsstelle des kantonalen Steueramts geschickt (Wegleitung S. 1). Die Verzögerung im Verfahren ist somit auch auf ein Versäumnis der Pflichtigen und nicht nur der Steuerbehörde zurückzuführen. Im Übrigen durften die Pflichtigen aus dem Umstand, dass ihr Antrag (noch) nicht behandelt wurde, nicht den Schluss ziehen, dass ein Anspruch auf Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts gar nicht bestehe. Solange sie weder eine Auszahlung noch eine auf Nichtgewährung des Anspruchs lautende Verfügung erhalten hatten, konnten sie gar nicht wissen, wie die Behörde Sachverhalt und Rechtslage einschätzte. Auch diesbezüglich kann deshalb nicht von einer falschen behördlichen Auskunft ausgegangen werden, welche es rechtfertigen würde, in Missachtung der gesetzlich vorgegebenen Verwirkungsklausel die (viel) zu spät beantragte Auszahlung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA zu gewähren.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten von den Pflichtigen zu tragen (§ 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m. § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 [VO VStG] i.V.m. Art. 17 VO DBA CH-USA). Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]