2013-184

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 23. Oktober 2014

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. David Levin, Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Christophe Sarasin und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Pauschale Steueranrechnung pro 2011

Sachverhalt

A. In seiner Steuererklärung pro 2011 deklarierte der Beschwerdeführer, X, im Formular zur pauschalen Steueranrechnung (DA-1) den Bruttoertrag von CHF 47‘038.63 als Ausschüttung (Dividende) der in Deutschland ansässigen B GmbH. Weiter deklarierte der Beschwerdeführer für die Berechnung der pauschalen Steueranrechnung einen Betrag von CHF 12‘406.43. Seine Beteiligung an der B GmbH betrage 15.5%.

Die Steuerverwaltung gelangte mit Schreiben vom 8. Februar 2013 an den Beschwerdeführer wegen Rückfragen betreffend Wertschriftenverzeichnis. Mit Schreiben vom 27. Februar 2013 reichte der Beschwerdeführer diverse Unterlagen und Angaben ein.

Mit Entscheid vom 26. März 2013 bewilligte die Steuerverwaltung eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3‘762.65. Diesen Betrag errechnete die Steuerverwaltung folgendermassen: Die in Deutschland erhobene und nicht rückforderbare Quellensteuer betrage 15%, also CHF 7‘055.00. Da der Beschwerdeführer diese Dividende in der Schweiz nur zu einem Teil versteuern müsse (Teilbesteuerung weil seine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft mehr als 10% betrage), ging die Steuerverwaltung davon aus, dass derjenige Teil der Dividende, der von der Bemessung der Einkommenssteuer ausgenommen worden ist, als nicht besteuerter Ertrag gelte. Vom 15%-igen Sockelbetrag gelte 2/3 als Kantonsanteil und 1/3 als Bundesanteil. Die Dividende werde beim Kanton nur im Umfange von 50% besteuert, somit seien CHF 2‘351.65 rückforderbar (2/3 von CHF 7‘055.00 = CHF 4‘703.35; davon 50%) und im Bund im Umfange von 60%, somit seien CHF 1‘411.00 rückforderbar (1/3 von CHF 7‘055.00 = CHF 2‘351.65; davon 60%). Die dazugehörige Veranlagungsverfügung datiert vom 6. Juni 2013.

B. Mit Schreiben vom 14. Juli 2013 erhob der Beschwerdeführer Einsprache. Er machte geltend, dass der Betrag für die pauschale Steueranrechnung durch die Steuerverwaltung falsch berechnet worden sei. Es müsse der Maximalbetrag gelten, also derjenige Steuerbetrag, der in der Schweiz für diese Dividende erhoben werde.

Mit Einspracheentscheid vom 16. August 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich pauschaler Steueranrechnung pro 2011 ab.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. September 2013 Beschwerde und beantragt, den Einspracheentscheid

vom 16. August 2013 aufzuheben und eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 6‘264.05 zuzulassen.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. Dezember 2013 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

In ihrer Vernehmlassung vom 14. Februar 2014 schliesst die Eidgenössische Steuerverwaltung ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Die Replik des Beschwerdeführers datiert vom 19. März 2014.

Mit Duplik vom 23. April 2014 hält die Eidgenössische Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest.

Die Steuerverwaltung hat auf eine Duplik verzichtet.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 18 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (pStA) i.V.m. Art. 54 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die kantonale Steuerrekurskommission Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des VStG ist gemäss § 2 der Verordnung über den Vollzug der Eidgenössischen Verrechnungssteuer im Kanton Basel-Stadt vom 19. September 1966 i.V.m. § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. August 2013 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 10. September 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Beschwerdeführer beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. August 2013 betreffend pauschale Steueranrechnung bei der kantonalen Steuer pro 2011 sei aufzuheben und die pauschale Steueranrechnung auf CHF 6‘263.05 festzusetzen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nur eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3‘762.65 zuliess.

3. a) Art. 2 Abs. 1 lit. e des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 ermächtigt den Bundesrat zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist. Entsprechend dieser Ermächtigung erliess der Bundesrat am 22. August 1967 die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (pStA).

   b) Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung gilt gemäss Art. 1 pStA für alle Erträgnisse aus Staaten, mit denen die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welche für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Entlastung von schweizerischen Steuern vorsehen.

c) Art. 8 Abs. 2 pStA sieht vor, dass der Betrag der pauschalen Steueranrechnung der Summe der Steuern entspricht, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgnissen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern (sog. Maximalbetrag).

d) Gemäss Art. 5 Abs. 2 pStA ist Art. 12 pStA sinngemäss anwendbar, wenn die Dividenden voll entweder der Gewinnsteuer des Bundes oder der Gewinnsteuer des Kantons unterlegen. Nach Art. 12 Abs. 1 pStA ist der Betrag der pauschalen Steueranrechnung auf zwei Drittel der Summe der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt, wenn die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträgnisse nur den ordentlichen Einkommenssteuern der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung ist auf einen Drittel der Summe begrenzt, wenn die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträgnisse nur der ordentlichen Einkommenssteuer des Bundes unterliegen (Art. 12 Abs. 2 pStA).

4. a) Gemäss Art. 10 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA; SR 0.672.913.62) können Dividenden, die in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, besteuert werden. Diese Steuer darf aber 15% des Bruttoertrages der Dividenden nicht übersteigen (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA).

b) Gemäss § 21 Abs. 1bis StG sind Dividenden im Umfang von 50% steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Gesellschaft darstellen. Bei der direkten Bundessteuer sind sie im Umfang von 60% steuerbar (Art. 20 Abs. 1bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG).

5. a) Im vorliegenden Fall ist streitig, ob sich das Teilbesteuerungsverfahren auf die pauschale Steueranrechnung auswirkt, so namentlich auf die Höhe der für die inländische Anrechnung massgebenden ausländischen Sockelsteuer.

b) Das Bundesgericht hält in seinem Urteil 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 fest, dass Erträge aus massgebenden Beteiligungen in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfliessen. Für die unilateralen Zwecke (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung) stellen sie sich umfassend als „besteuert“ dar, wenn auch be-

messungsmässig tiefer. Dies gilt unabhängig von der gewählten Methode für die Reduktion der Besteuerung, somit sowohl bei der Teilbesteuerung, wie sie im Bund und im Kanton Basel-Stadt gilt, als auch bei der Reduktion des Steuersatze, die verschiedene Kantone anwenden (E. 3.3.5).

c) Was die internationale Dimension betrifft, ist dieses Ergebnis daraufhin zu prüfen, ob eine internationale Doppelbesteuerung vorliegt. In casu ist dies der Fall. Dasselbe Substrat wird zunächst in Deutschland steuerlich erfasst, wobei dem Quellenstaat ein gewisser, nicht rückforderbarer Anteil der Steuer verbleibt. In der Schweiz kommt es sodann zur erneuten Besteuerung dieses Sockels, an welchem Grundsatz die Teilbesteuerung nichts ändert. Folglich fällt für die Zwecke der pauschalen Steueranrechnung die ungeschmälerte Sockelsteuer in Betracht (vgl. Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA).

d) Der Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 pStA steht diesem Ergebnis gemäss Bundesgericht insoweit entgegen, „als er die Fiktion aufstellt, teilbesteuerte Beteiligungserträge stellten „nicht besteuerte Erträge“ dar, weswegen die pauschale Steueranrechnung ausgeschlossen sei“ (Urteil des Bundesgerichts 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014, E. 3.3.6). Art. 5 Abs. 4 pStA steht deshalb, so das Bundesgericht, im unlösbarem Widerspruch zum bilateralen Abkommen (Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA). Der Bundesrat könne aber in seiner Verordnung kein neues materielles Recht setzen.

e) In BGE 136 I 49 hielt das Bundesgericht fest, dass ausländische Dividenden im Bereich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gleichartig zu behandeln sind (E. 5.5).

f) Somit steht fest, dass die pauschale Steueranrechnung auch im Falle der Teilbesteuerung auf Basis der gesamten Dividende, wie wenn es eine schweizerische Dividende wäre, zu berechnen ist. In casu liegt bezüglich des nicht rückforderbaren Sockelbeitrages eine Doppelbesteuerung vor. Es handelt sich um das gleiche Steuerobjekt und -subjekt, die gleiche Steuerperiode und die gleiche Steuerart.

6. a) Nach Art. 1 Abs. 2 pStA in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 pStA können in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen für die in Übereinstimmung mit einem DBA in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer beantragen, dass ihnen auf den aus dem Vertragsstaat stammenden Erträgnissen eine pauschale Steueranrechnung gewährt wird. Diese pauschale Steueranrechnung kann aber lediglich für im Ausland quellenbesteuerte Kapitalerträge beansprucht werden, die in der Schweiz den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der

Gemeinde auch tatsächlich unterliegen (Art. 3 Abs. 1 pStA). Ohne inländische Steuer gibt es somit keine pauschale Steueranrechnung. Die Dividende unterliegt im vorliegenden Fall dieser dreifachen Besteuerung.

b) Art. 8 Abs. 2 pStA hält fest, dass der Betrag der pauschalen Steueranrechnung der Summe der Steuern entspreche, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgnissen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag). Somit sieht Art. 8 Abs. 2 pStA eine Beschränkung in betraglicher Hinsicht vor.

c) Die Funktion dieses Maximalbetrages liegt in der Durchsetzung des Systems der gewöhnlichen Anrechnung. Diese gewöhnliche (beschränkte) Anrechnung steht der unbeschränkten Anrechnung der residualen ausländischen Sockelsteuer gegenüber (full credit). Obergrenze der in der Schweiz vorzunehmenden Anrechnung ausländischer residualer Quellensteuern bildet somit in jedem Fall der Maximalbetrag. Auf diese Weise verhindert die Anrechnungsverordnung, dass die ausländischen residualen Quellensteuern zu Lasten des inländischen Steuersubstrats aus übrigen Einkünften gehen.

d) Bei natürlichen Personen gilt, dass für die Berechnung des Maximalbetrages jene Steuersätze zu Grunde zu legen sind, die bei der Berechnung der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten Einkommenssteuern (für das gesamte Einkommen) angewandt werden. Dabei sind die Steuersätze des Bundes, des Wohnsitzkantons und der Wohnsitzgemeinde zusammenzurechnen. Zuschläge für Kirchensteuern sind nicht zu berücksichtigen (Art. 9 Abs. 1 pStA). Der Maximalbetrag kann nicht höher sein als die Summe der schweizerischen Einkommenssteuern, die auf dem Einkommen des Fälligkeitsjahres berechnet werden (Art. 9 Abs. 4 pStA).

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung den Maximalbetrag entgegen dem Urteil des Bundesgerichts 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 berechnete, weshalb die Beschwerde gutzuheissen und die Sache zur Neubeurteilung der pauschalen Steueranrechnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist.

8. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG hätte nach dem Ausgang des Verfahrens grundsätzlich die Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen. Im vorliegenden Fall wird aber in Anwendung des Gesetzes über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März

1975 von der Auferlegung einer Spruchgebühr zu Lasten der Steuerverwaltung Basel-Stadt abgesehen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. August 2013 aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung der pauschalen Steueranrechnung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Auf die Auferlegung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Der Entscheid wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.