



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. April 2016

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Thomas Jaussi, lic. iur. David Levin, Dr. Christophe Sarasin, Dr. Ursula Schneider-Fuchs 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%. Mit Entscheid vom 26. März 2013 bewilligte die Steuerverwaltung eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'762.65. Die vom Beschwerdeführer erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 23. Oktober 2014 gut und wies die Sache zur Neuurteilung der pauschalen Steueranrechnung an die Steuerverwaltung zurück.

Mit Verfügung vom 3. März 2015 bewilligte die Steuerverwaltung neu eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'729.00 (und zwar CHF 7'055.00, davon 2/3 Kantonsanteil = CHF 4'703.35, gekürzt auf CHF 3'290.00, und 1/3 Bundesanteil = CHF 2'361.65, gekürzt auf CHF 439.00).

- B. Mit Schreiben vom 16. März 2015 erhob der Beschwerdeführer Einsprache und beantragte eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 6'264.05 zuzulassen.

Mit Entscheid vom 22. Juni 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

- C. Gegen diesen Entscheid erhebt der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 20. Juli 2015 Beschwerde und beantragt, den Einspracheentscheid vom 22. Juni 2015 aufzuheben und eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 6'264.05 zuzulassen. Er macht geltend, dass die aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht stammende quotenmässige Verteilung der Schuldzinsen auf die Aktiven nicht bei der internationalen Besteuerung angewendet werden dürfe. Zudem verstosse diese Regelung möglicherweise gegen die Belastungsgleichheit. Schliesslich verbleibe ihm eine zusätzliche Steuer in der Höhe von CHF 2'237.00 verglichen mit der Besteuerung einer gleichartigen Dividende aus inländischer Quelle. Die Regelung in Art. 11 Abs. 1 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 auf Verordnungsstufe verletze das Legalitätsprinzip, da kein sachlicher Grund für eine Schlechterbehandlung des Empfängers einer ausländischen Dividende gegenüber einem in der gleichen wirtschaftlichen Situation befindlichen Steuerpflichtigen mit einer inländischen Dividende gegeben sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. September 2015 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. September 2015 schliesst die Eidgenössische Steuerverwaltung ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. 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 22. Juni 2015 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 20. Juli 2015 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Beschwerdeführer beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Juni 2015 betreffend pauschale Steueranrechnung bei der kantonalen Steuer pro 2011 sei aufzuheben und die pauschale Steueranrechnung auf CHF 6'264.05 festzusetzen.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nur eine pauschale Steueranrechnung in der Höhe von CHF 3'729.00 zuliess.

3.
 - a) Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung gilt gemäss Art. 1 pStA für alle Erträge aus Staaten, mit denen die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welche für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Entlastung von schweizerischen Steuern vorsehen.

 - b) 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 Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuern (sog. Maximalbetrag).

4.
 - a) Der Beschwerdeführer rügt die quotenmässige Verteilung der Schuldzinsen gemäss der interkantonal üblichen Regelung. Er macht geltend, dass diese Rege-

lung ihn schlechter behandle als einen Empfänger einer gleichartigen Dividende aus inländischer Quelle. Dies verstosse gegen die Belastungsgleichheit nach Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999.

b) Nach Art. 127 Abs. 2 BV sind, soweit es die Art der Steuer zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

c) Gemäss Art. 10 Abs. 2 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 auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf 15% des Bruttobetrags der Dividende (...) nicht übersteigen (lit. c).

d) Deutschland erhebt die Quellensteuer auf Dividenden von den Bruttoerträgen. In der Schweiz hingegen wird die Einkommenssteuer auf den Nettoerträgen erhoben. Aufgrund dessen gewährt die Schweiz die pauschale Steueranrechnung lediglich im Umfange der auf der Nettodividende erhobenen Einkommenssteuern. Das Doppelbesteuerungsabkommen vermindert die doppelte Belastung von Dividenden, wenn auch nicht gänzlich, da auch dem Quellenstaat die Besteuerung zusteht. Das Doppelbesteuerungsabkommen enthält Kollisionsnormen in Bezug auf die positiven Einkommens- und Vermögensbestandteile, nicht jedoch zur Bemessungsbasis und zu den Steuersätzen. Die Schweiz wendet gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA die gewöhnliche Anrechnung an. Dies beruht darauf, dass in der Schweiz die Nettodividende besteuert wird, indem insbesondere die Schuldzinsen zum Abzug zugelassen werden. Art. 24 Abs. 2 DBA hält ausdrücklich fest, dass die Entlastung in der Anrechnung der in Deutschland erhobenen Steuer besteht, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer, der auf die Dividende entfällt, nicht übersteigen darf. Dieses System hat zur Folge, dass es eine Diskrepanz geben kann, indem die Steuer, die Deutschland erheben darf, sich auf die Bruttodividende bezieht, hingegen die schweizerische Einkommenssteuer und damit der maximal anrechenbare Steuerbetrag vom Nettobetrag berechnet wird.

e) Trotz der Regelung einer doppelten Besteuerungsbefugnis sowohl des Quellenstaates, vorliegend Deutschland, und des Ansässigkeitsstaates, vorliegend die Schweiz, im DBA bestehen unterschiedliche Besteuerungsmodalitäten. Deutschland hat in Bezug auf den Ertrag ein Besteuerungsrecht, welches kollisionsrechtlich auf 15% des Bruttoertrages beschränkt ist. Für die Fragen, ob überhaupt und allenfalls wie eine Besteuerung in Deutschland erfolgt, sind angesichts der Tatsache, dass das DBA keine Bestimmungen enthält, die innerstaatlichen deutschen Regelungen anwendbar. Ebenso sind in der Schweiz die innerstaatlichen Regelungen anwendbar, welche von der Besteuerung der Nettodividende ausgehen. Es liegen deshalb keine vergleichbaren Verhältnisse vor, weshalb die proportionale Verlegung der Schuldzinsen in der Schweiz keine Verletzung des Gleichheitsgebots bildet. Die Ungleichheit ist Ausdruck der im DBA gewählten Regelung für die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Dividenden, wonach nur die Besteuerungsbefugnis für die Bruttoerträge geregelt wird, die tatsächliche Steuerbelastung unter Einbezug von möglichen Abzügen sowie der Art und Weise der Gestaltung dieser Abzüge jedoch dem internen Recht der beiden Vertragsstaaten zugewiesen wird.

5. a) Der Beschwerdeführer rügt weiter die quotenmässige Verteilung der Schuldzinsen.

b) Nach Art. 11 Abs. 1 pStA können für die Berechnung des Maximalbetrages die Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die Unkosten, die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen, gekürzt werden.

c) Das Bundesgericht hielt fest, dass nach dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 pStA die Schuldzinsen und die Unkosten unterschiedlich zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.559/2006 vom 2. August 2007, E. 4.1). Die Verlegung ist bei den Schuldzinsen anteilmässig und bei den Unkosten kausal vorzunehmen. Aufgrund dessen werden Schulden und Schuldzinsen als eine besondere Belastung des gesamten Vermögens und der gesamten daraus fliessenden Erträge betrachtet, weshalb sie quotenmässig, im Verhältnis der Aktiven, zu verlegen sind. Sie werden deshalb auf die Vermögenserträge nicht nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang aufgeteilt. Vielmehr findet eine proportionale Zuteilung statt. Das Bundesgericht bestätigte die Bestimmung in Art. 11 Abs. 1 pStA implizit und verwarf die Auffassung, wonach von den ausländischen Erträgen nur diejenigen Schuldzinsen in Abzug gebracht werden können, welche mit ihrer Erzielung kausal zusammenhängen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.559/2006 vom 2. August 2007).

d) Die Steuerverwaltung errechnete deshalb den Maximalbetrag der anrechenbaren deutschen Steuer unter Berücksichtigung der anteiligen Schuldzinsen korrekt.

6. a) Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Regelung in Art. 11 Abs. 1 pStA auf Verordnungsstufe gegen das Legalitätsprinzip verstosse. Es liege kein sachlicher Grund vor für die schlechtere Behandlung des Empfängers einer ausländischen Dividende gegenüber einer steuerpflichtigen Person in der gleichen Situation mit einer inländischen Dividende.

b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Art. 10 DBA in der Bundesrepublik besteuert werden können, so hat die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA zu gewähren. Diese Entlastung besteht in der Anrechnung der nach Art. 10 DBA in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der Anrechnungsbetrag die Steuer nicht übersteigen darf, die auf die Dividende entfällt (lit. a).

c) Art. 24 Abs. 2 DBA entspricht der im Art. 23B des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung beschriebenen Standardmethode. Die Schweiz hat sich für die Methode der gewöhnlichen Anrechnung entschieden.

d) Nach Art. 1 des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 werden die Ausführungsbestimmungen für die Durchführung eines von der Schweizerischen Eidgenossenschaft mit einem fremden Staate abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Bundesrat aufgestellt. Art. 2 Abs. 1 lit. e dieses Gesetzes ermächtigt den Bundesrat zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist.

e) Gestützt auf diese Regelung hat der Bundesrat die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung am 22. August 1967 (pStA) erlassen. Somit gründet die pStA auf einer ausdrücklich Delegation der Gesetzgebungsbefugnis, weshalb das Legalitätsprinzip nicht verletzt ist.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl das Gebot der Rechtsgleichheit als auch das Legalitätsprinzip nicht verletzt sind. Zudem hat die Steuerverwaltung den Maximalbetrag unter Berücksichtigung der anteiligen Schuldzinsen korrekt ermittelt. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Beschwerdeführer in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie des Gesetzes über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'000.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Der Beschwerdeführer trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'000.00.
 3. Der Entscheid wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Eine gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde wurde vom Bundesgericht mit Entscheid 2C_573/2016 und 2C_574/2016 vom 22. Mai 2017 abgewiesen.