Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.559/2006 /leb

Urteil vom 2. August 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführer,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner,
Kantonales Steuergericht Solothurn,
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn,

Steueramt des Kantons Solothurn, 4509 Solothurn.

Gegenstand
Pauschale Steueranrechnung 2001 und 2002 / Rückleistung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 27. März 2006.

Sachverhalt:
A.
Für die Steuerperiode 2001 deklarierte X._____ "Aktien Y._____ USA" zum Steuerwert von Fr. 688'000.– per 31. Dezember 2001 sowie die daraus fliessenden Dividenden von Fr. 5'416.50, ein Gesamtvermögen von Fr. 870'630.– und Schuldzinsen von insgesamt Fr. 31'949.–. Das Steueramt des Kantons Solothurn berichtigte das Gesamtvermögen auf Fr. 901'860.– und die Schuldzinsen auf Fr. 31'963.–. Für die Steuerperiode 2002 deklarierte X._____ die "Aktien Y._____ USA" zum Steuerwert per 31. Dezember 2002 von Fr. 423'807.–, die daraus fliessenden Dividenden von Fr. 8'099.75, ein Gesamtvermögen von Fr. 622'146.– und Schuldzinsen von insgesamt Fr. 29'240.–.
Für die im Ausland nicht rückforderbaren Quellensteuern setzte das Steueramt in der berichtigten definitiven Veranlagung vom 29. April 2002 für die Steuerperiode 2001 eine pauschale Steueranrechnung von Fr. 812.45 und am 10. Juni 2003 für die Steuerperiode 2002 in der Höhe von Fr. 1'214.95 fest.
Weil das Steueramt bei der Berechnung des maximal pauschal anrechenbaren Betrags (sog. Maximalbetrag) die Schuldzinsen gemäss Art. 11 Abs.1 der Verordnung des Bundesrates vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (pStAV; SR 672.201) nicht berücksichtigt habe, verfügte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 21. März 2005 eine entsprechende Kürzung. Gestützt darauf verlangte das Steueramt am 29. März 2005 die zu Unrecht pauschal angerechneten Steuern im Betrag von Fr. 812.45 bzw. von Fr. 1'215.– von X._____ zurück.

B.
Die dagegen von X._____ erhobene Beschwerde hiess das Steuergericht des Kantons Solothurn am 27. März 2006 gut und wies die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an das Steueramt zurück. Zur Begründung führte es aus, bei der Berechnung des Maximalbetrags seien nicht die in der Steuererklärung deklarierten Schuldzinsen im Verhältnis der Aktiven zum Gesamtvermögen zu verteilen, sondern nur diejenigen Schuldzinsen zu berücksichtigen, welche mit der Erzielung der Erträge kausal zusammenhingen.

C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 19. September 2006 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Bundesgericht, den Entscheid des Steuergerichts vom 27. März 2006 aufzuheben und die Rückleistungsverfügung des Steueramts vom 29. März 2005 betreffend die Steuerperioden 2001 und 2002 zu bestätigen.
Der Beschwerdegegner macht geltend, einen Teil der fraglichen Aktien ohne Kredit erworben zu haben und verlangt darauf die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung. Für die Dividenden der teilweise auf Kredit erworbenen Aktien sei ihm für einen Teil die pauschale Steueranrechnung und für den andern Teil die Nettobesteuerung zu gewähren.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die vorliegende Beschwerde untersteht noch dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1946 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG), weil der angefochtene Entscheid vor dem Datum des Inkrafttretens des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) am 1. Januar 2007 (AS 2006 1242) ergangen ist (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Die Entscheide über die pauschale Steueranrechnung unterliegen den gleichen Rechtsmitteln wie die Entscheide über die Rückerstattung der eidgenössischen Verrechnungssteuer durch die Kantone (Art. 18 pStAV). Nach Art. 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) kann der Entscheid der kantonalen Rekurskommission durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Der Entscheid des Steuergerichts stellt deshalb einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG dar und kann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 97 Abs. 1 und Art. 98 lit. g OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG [SR 172.021]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist hierzu legitimiert (Art. 66 Abs. 3 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]in Verbindung mit Art. 103 lit. b OG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Eingabe ist einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).
1.3 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat wie hier eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist durch die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht eingeschränkt (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 257 E. 2.5 S. 262 mit Hinweis).
2.
2.1 Nach dem Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA; SR 0.672.933.61) können Dividenden einer amerikanischen Gesellschaft, die eine in der Schweiz ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, grundsätzlich in der Schweiz besteuert werden (vgl. Art. 10 Ziff. 1 DBA-USA). Diese Dividenden können jedoch auch in den USA als Quellenstaat nach deren Recht besteuert werden, wobei diese Steuer 15% des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen darf (vgl. Art. 10 Ziff. 2 lit. b DBA-USA).
2.2 Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat eine Entlastung nach dem Anrechnungsprinzip durch die pauschale Steueranrechnung vorgenommen. Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren können für die auf diesen Erträgnissen in Übereinstimmung mit einem Doppel-

besteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene und nicht zurückzuerstattende Steuer eine Entlastung von der schweizerischen Steuer in Form einer pauschalen Steueranrechnung beantragen (vgl. Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 pStAV).
2.3 Nach Art. 8 Abs. 2 pStAV entspricht der Betrag der pauschalen Steueranrechnung der Summe der Steuern, 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). Zur Berücksichtigung von Schuldzinsen, Unkosten und anderen Abzügen bestimmt Art. 11 pStAV:
Art. 11
1 Für die Berechnung des Maximalbetrags können die Erträgnisse um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die Unkosten, die mit der Erzielung der Erträgnisse zusammenhängen, gekürzt werden.
2 ...
3.
Vorliegend umstritten ist die Ermittlung des Maximalbetrages bzw. die dabei massgebende Aufteilung der Schuldzinsen.
3.1 Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sind die auf die Erträgnisse entfallenden Schuldzinsen zu ermitteln, indem die gesamten Schuldzinsen anteilmässig auf das gesamte Vermögen verlegt werden. Anschliessend sei derjenige Anteil der Schuldzinsen zu berücksichtigen, der dem Anteil der die Erträgnisse generierenden Vermögenswerte am gesamten Vermögen entspricht.
3.2 Demgegenüber sind das Steuergericht und der Beschwerdegegner der Meinung, von den ausländischen Erträgnissen seien diejenigen Schuldzinsen in Abzug zu bringen, die mit ihrer Erzielung kausal zusammenhängen.
4.
4.1 Nach dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 pStAV sind Schuldzinsen und Unkosten für die Kürzung der Erträgnisse unterschiedlich zu behandeln. Die Kürzung ist bei Schuldzinsen anteilmässig (”die auf sie entfallen”) und bei Unkosten kausal (”die mit der Erzielung der Erträgnisse zusammenhängen”) vorzunehmen. Hätte der Gesetzgeber für Schuldzinsen und Unkosten dieselbe Regelung gewollt, wäre die Kürzung nicht in zwei verschiedenen Nebensätzen umschrieben worden.
4.2 Systematisch stimmt diese proportionale Verlegung der Schuldzinsen auf die Aktiven überein mit der Regelung im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht (vgl. BGE 133 I 19 insbes. E. 3 und 5; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 44 f. und S. 104 f.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, Rz 8 zu Art. 6 DBG) und im internationalen Doppelbesteuerungsrecht (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 483 ff., 497; Peter Locher, Kommentar, a.a.O., Rz 18 ff. zu Art. 6 DBG).
4.3 Schulden und Schuldzinsen werden als eine besondere Belastung des Vermögens und des daraus fliessenden Ertrags betrachtet; sie sind daher bei Privatpersonen quotenmässig, im Verhältnis der Aktiven, zu verlegen (BGE 120 Ia 349 E. 2a S. 351). Sie werden aber innerhalb der Vermögenserträge nicht nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern nach Massgabe der Vermögenszusammensetzung aufgeteilt (vgl. Urs Jendly, Die Pauschale Steueranrechnung, in: Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 357-380, 365). Ausscheidungsrechtlich gilt der Grundsatz, dass jeder Teil des gesamten Vermögens im gleichen Verhältnis mit Fremd- und Eigenkapital finanziert ist.
4.4 Das entspricht auch dem Sinn des Maximalbetrags: Dabei geht es um den Steuerbetrag, der sich ergäbe, wenn es sich beim betreffenden Ertrag um einen Zufluss aus inländischer Quelle gehandelt hätte (vgl. Silvia Frohofer/Martin Kocher, Die pauschale Steueranrechnung - Voraussetzungen und Rechtsfolgen, ASA 73 S. 513-539, 535; Peter Locher, Internationales Steuerrecht, a.a.O., S. 491, 495 ff.), und nicht, wie das Steuergericht zu Unrecht annimmt, um einen Vergleich mit der Situation, wenn die entsprechenden Anteile gar nicht erworben bzw. keine Einkünfte erzielt worden wären.
4.5 Keine Anhaltspunkte gibt es sodann für die Auffassung des Steuergerichts, die Steuerverwaltung könne im Sinn einer Beweislastregelung von einer proportionalen Aufteilung der Schuldzinsen ausgehen und der Steuerpflichtige habe die Möglichkeit, eine andere Verteilung nachzuweisen.
4.6 Auch die differenziertere Betrachtungsweise des Beschwerdeführers, der je nach Kreditbelastung der einzelnen Dividenden eine vollständige oder teilweise Gewährung der pauschalen Steueranrechnung verbunden mit einer teilweisen Nettobesteuerung verlangt, steht weder mit dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 pStAV noch

deren Sinn (Steuerermittlung wie bei inländischem Zufluss) in Einklang und kann daher nicht geschützt werden. In Bezug auf die Nettobesteuerung sind vorliegend die Voraussetzungen nach Art. 2 Abs. 3 pStAV ohnehin nicht erfüllt, weil der Beschwerdegegner die pauschale Steueranrechnung verlangt hat und der Anspruch darauf nach Art. 3-7 pStAV nicht ausgeschlossen ist.

5.
5.1 Demnach erweist sich die Beschwerde als begründet. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben, und die Rückleistungsentscheide des Kantonalen Steueramts vom 29. März 2005 sind zu bestätigen.
5.2 Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdegegner die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteikosten sind keine auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG). Das Steuergericht hat über die Kosten seines Verfahrens neu zu befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 27. März 2006 aufgehoben. Die Rückleistungsentscheide des Kantonalen Steueramts vom 29. März 2005 betreffend die Steuerperioden 2001 und 2002 werden bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie dem Steueramt des Kantons Solothurn schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. August 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: