

**PAUSCHALE STEUERANRECHNUNG IM
NACHSTEUERVERFAHREN**

von Christoph Niederer¹, Nicole Bühler² und Thomas Würsten³

I.	Fallbeispiel	96
II.	Fragestellung	97
III.	Das System der pauschalen Steueranrechnung	98
	A. Die pauschale Steueranrechnung nach DBA CH/DE	98
	B. Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung	99
IV.	Sinn und Zweck des Nachsteuerverfahrens	100
	A. Charakter des Nachsteuerverfahrens	101
	B. Verbot der Überbesteuerung	102
	C. Die verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung	103
	D. Zwischenergebnis	105
V.	Art. 14 Abs. 2 VO pStA aus verwaltungsrechtlicher Sicht	106
	A. Pauschale Steueranrechnung vs. Verrechnungssteuer	106
	B. Das Legalitätsprinzip	107
	C. Vollziehungs- vs. gesetzesvertretende Verordnungen	108
	D. Zulässige Gesetzesdelegation	109
	E. Verwirkungs- und Verjährungsfristen	110
	F. Fazit	111
VI.	Zusammenfassung	112

¹ Lic. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner VISCHER AG.

² Dipl. Wirtschaftsjuristin FH, MAS FH in Taxation/LL.M. Taxation, Steuerberaterin Bank Vontobel AG.

³ MLaw, Substitut VISCHER AG.

I. FALLBEISPIEL

Der Steuerpflichtige X wohnt in der Stadt Zürich und verfügt über diverse inländische Vermögenswerte im Umfang von CHF 5 Mio., welche er ordentlich versteuert. Er erzielt ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 200'000 pro Jahr. Daneben hat er im Jahr 2000 mehrere Aktien der deutschen Gesellschaft Y geerbt, aus welchen X einen jährlichen Dividendenertrag im Umfang von umgerechnet rund CHF 100'000 erzielt.

Der Steuerpflichtige X hat die Erbschaft und auch die von der deutschen Gesellschaft Y bezogenen Dividenden nie in seiner Steuererklärung deklariert und entsprechend auch die deutsche Kapitalertragssteuer im Umfang von 26.375 % nie zurückgefordert. Der deutsche Staat behält somit jährlich einen Betrag im Umfang von rund CHF 26'375 ein.

Im Jahr 2013 reicht der Steuerpflichtige X eine Selbstanzeige i. S. v. Art. 175 Abs. 3 DBG⁴ ein und es findet ein Nachsteuerverfahren⁵ statt. Der bisher in der Schweiz unversteuerte Dividendenertrag sowie das unversteuerte Vermögen werden nachträglich von der schweizerischen Einkommens- bzw. Vermögenssteuer erfasst, wobei eine 10-jährige Verwirkungsfrist gilt.⁶ Dementsprechend findet das Nachsteuerverfahren lediglich auf die Steuerperioden 2003–2012 Anwendung. Die zusätzliche Erfassung der bisher unversteuerten Erträge in der Schweiz führt zu einer internationalen Doppelbesteuerung.

Das DBA CH/DE⁷ sieht in Art. 10 Abs. 2 Bst. c vor, dass die deutsche Kapitalertragssteuer im konkreten Fall maximal 15 % betragen darf. Den überschüssenden Teil in der Höhe von 11.325 % kann der Steuerpflichtige X mittels Antrag auf Rückerstattung⁸ von der deutschen Steuerbehörde zurückfordern. Die Frist für den Antrag auf Rückerstattung der deutschen Kapitalertragssteuer im Umfang von 11.325 %

⁴ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11).

⁵ Art. 151 ff. DBG; vgl. KS ESTV Nr. 21 (1995/96) vom 7. April 1995 betreffend Nachsteuer- und Steuerstrafrecht.

⁶ Vgl. Art. 152 Abs. 1 DBG.

⁷ Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62).

⁸ Der Antrag auf Rückerstattung ist mittels Formular R-D 1 (für Kapitalerträge) bzw. R-D 3 (für Lizenzerträge) beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn, Deutschland, einzureichen.

beträgt vier Jahre,⁹ d.h., für die Jahre 2009–2012 kann eine Rückerstattung beantragt werden. Für die Jahre 2003–2008 wird die deutsche Kapitalertragssteuer für den Steuerpflichtigen X zur endgültigen Steuerlast.

Für die verbleibende Sockelsteuer im Umfang von jeweils 15 % gewährt die Schweiz grundsätzlich die pauschale Steueranrechnung.¹⁰ Art. 14 Abs. 2 VO pStA¹¹ sieht eine Antragsfrist von 3 Jahren vor, d.h. die pauschale Steueranrechnung wird lediglich für die Jahre 2010–2012 gewährt. Die Verwaltungspraxis der meisten Kantone sieht denn auch vor, dass die pauschale Steueranrechnung im Nachsteuerverfahren nur für diejenigen Steuerjahre gewährt wird, welche durch die Antragsfrist i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VO pStA gedeckt sind. Dies führt im konkreten Fall zu einer erheblichen Überbelastung des Steuerpflichtigen, indem ihm nicht nur für die Jahre 2003–2008 eine Rückerstattung der deutschen Kapitalertragssteuer versagt bleibt, sondern für die Jahre 2003–2009 noch nicht einmal die pauschale Steueranrechnung im Umfang von zumindest 15 % des Dividendenertrags gewährt wird. Letzteres «kostet» ihn somit rund CHF 105'000.

II. FRAGESTELLUNG

Art. 14 Abs. 2 VO pStA sieht vor, dass der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung erlischt, wenn nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, ein Antrag auf pauschale Steueranrechnung gestellt wird. Im vorliegenden Artikel soll untersucht werden, ob die Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung im Nachsteuerverfahren zulässig ist bzw. auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage basiert.

⁹ Art. 28 Abs. 3 DBA CH/DE sieht lediglich eine Frist von drei Jahren vor, während nach internem deutschen Recht gemäß § 50d Abs. 1 Satz 9 Einkommenssteuergesetz (EStG) eine günstigere Frist von vier Jahren besteht. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung und des deutschen Bundesfinanzhofs gilt aufgrund des Günstigkeitsprinzips für Antragssteller aus der Schweiz die günstigere Frist von vier Jahren.

¹⁰ Vgl. Kapitel III.

¹¹ Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201).

III. DAS SYSTEM DER PAUSCHALEN STEUERANRECHNUNG

Im Musterabkommen der OECD (OECD-MA)¹² werden grundsätzlich zwei Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung genannt – die Befreiungsmethode sowie die Anrechnungsmethode. Während die meisten Staaten im Bereich der Dividenden, Zinsen und Lizenzen die Anrechnungsmethode nach OECD-MA anwenden, kennt die Schweiz die sog. pauschale Steueranrechnung. Die Funktionsweise der pauschalen Steueranrechnung soll nachfolgend anhand des DBA CH/DE aufgezeigt werden. Die Ausführungen gelten sinngemäss für sämtliche DBA, welche die Schweiz mit anderen Staaten unterzeichnet hat.

A. DIE PAUSCHALE STEUERANRECHNUNG NACH DBA CH/DE

Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA CH/DE sieht verschiedene Möglichkeiten zur Entlastung von in der Schweiz ansässigen Personen vor, die in Deutschland der Kapitalertragssteuer unterliegende Dividenden beziehen. So besteht eine Entlastung alternativ:

- a. in der Anrechnung der nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Dividenden entfällt;
- b. in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer;
- c. in einer vollen oder teilweisen Befreiung der Dividenden von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden. Für den Fall, dass Missbrauchsbestimmungen die Entlastung von der deutschen Steuer ausschliessen, sieht

¹² OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, OECD-MA 2010, Juli 2010.

das DBA somit zumindest die Berücksichtigung des Nettobetrags, also den Abzug der deutschen Quellensteuer von den steuerbaren Einkünften, vor.¹³

Gemäß Art. 24 Abs. 2 Ziff. 5 DBA CH/DE bestimmt die Schweiz die Art der nach Ziff. 2 vorgesehenen Entlastung und ordnet das Verfahren gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BG Durchführung DBA).¹⁴ Das DBA CH/DE äussert sich dementsprechend insbesondere nicht zur Art des Verfahrens oder zu einer allfälligen Frist betreffend die Geltendmachung der vorgesehenen Entlastung in der Schweiz.

B. DIE VERORDNUNG ÜBER DIE PAUSCHALE STEUERANRECHNUNG

Das BG Durchführung DBA delegiert verschiedene Kompetenzen im Bereich der konkreten Umsetzung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen an den Bundesrat. Art. 2 Abs. 1 Bst. e BG Durchführung DBA sieht insbesondere vor, dass der Bundesrat zuständig ist, zu bestimmen, wie eine staatsvertraglich vereinbarte Anrechnung von Steuern des anderen Vertragsstaates auf die in der Schweiz geschuldeten Steuern durchzuführen ist. Das BG Durchführung DBA ist ein reines Delegationsgesetz und enthält somit keine inhaltlichen Regelungen in Bezug auf die konkrete Umsetzung von DBA.

Gestützt auf das BG Durchführung DBA hat der Bundesrat die VO pStA erlassen. Die Schweiz hat sich damit für das System der sog. pauschalen Steueranrechnung gemäss Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA CH/DE entschieden.¹⁵ Die Methode der pauschalen Steueranrechnung

¹³ Vgl. auch Art. 2 Abs. 3 VO pStA.

¹⁴ Bundesgesetz vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2).

¹⁵ Vgl. ANDREAS KOLB, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar, N 319 f. zu Art. 24; PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 491 ff. Die beiden anderen in Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2 DBA CH/DE erwähnten Entlastungsmethoden der Anrechnung i.S.v. Art. 23 B

findet in der Schweiz auf alle seit 1965 abgeschlossenen oder revidierten Abkommen Anwendung. Bei dieser Methode werden die ausländischen Quellensteuern nicht wie bei der Anrechnungsmethode nach OECD-MA auf bestimmte schweizerische Steuern angerechnet, sondern es wird ein pauschaler Anrechnungsbetrag festgesetzt, welcher entweder mit fälligen Steuern verrechnet oder bar ausbezahlt wird.¹⁶ Die Kosten der pauschalen Steueranrechnung werden zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden aufgeteilt.

Nebst verschiedenen Antragsvoraussetzungen enthält die VO pStA, wie bereits erwähnt, auch eine Antragsfrist. Gemäss Art. 14 Abs. 2 VO pStA erlischt der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, gestellt wird.

IV. SINN UND ZWECK DES NACHSTEUERVERFAHRENS

Die Antragsfrist von drei Jahren bei der pauschalen Steueranrechnung hat die weitreichende Konsequenz, dass im Fall eines Nachsteuerverfahrens, welches bis zu zehn Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode erfolgen kann, die pauschale Steueranrechnung für nicht von der Frist gedeckte Steuerjahre regelmässig verweigert wird.

Es stellt sich die Frage, ob die daraus entstehende Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren und Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren vom Sinn und Zweck des Nachsteuerverfahrens gedeckt ist. Weiter ist zu klären, ob ein Konflikt zu den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung sowie zum Verbot der Überbesteuerung im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens besteht.

OECD-MA und der partiellen Befreiung werden von der Schweiz im Bereich der Divиден-, Zins- und Lizenzträge nicht angewendet.

¹⁶ Vgl. Art. 8 Abs. 1 VO pStA und Art. 19 Abs. 1 VO pStA. Die im OECD-MA vorgeschlagene (gewöhnliche) Anrechnungsmethode ist für die Schweiz nicht umsetzbar, weil die schweizerischen Steuern auf mehreren Ebenen erhoben werden und die Steuersätze unter den verschiedenen Steuerhoheiten stark variieren. Vgl. KOLB (Anm.15), N 319 f. zu Art. 24.

A. CHARAKTER DES NACHSTEUERVERFAHRENS

Entgegen der früheren Auffassung in den Art. 129 ff. BdBSt,¹⁷ findet das Nachsteuerverfahren i.S. der Art. 151 ff. DBG unabhängig eines allfälligen Steuerstrafverfahrens statt.¹⁸ Das Nachsteuerverfahren hat einzig zum Zweck, die zu einem früheren Zeitpunkt nicht erhobene Steuer nachträglich zu veranlagern. Steuerausfälle, die dem Gemeinwesen ungerechtfertigt entstanden sind, können somit nachträglich wieder behoben werden.¹⁹ Auch im Sinne der verfassungsmässigen Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit²⁰ gilt es, eine fälschlicherweise erfolgte Nichtbesteuerung steuerbarer Erträge im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen nachträglich zu korrigieren. Das Nachsteuerverfahren dient somit der Wiederherstellung einer zu Unrecht unterbliebenen Nicht- bzw. Unterbesteuerung. Über eine allfällige Strafe wegen Steuerbetrugs oder Steuerhinterziehung wird in einem separaten Strafverfahren entschieden.²¹

Durch die Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung wird der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren schlechter gestellt als der Steuerpflichtige, der im ordentlichen Verfahren veranlagt wird. In unserem Fall entsteht für den Steuerpflichtigen X eine Mehrbelastung in der Höhe von rund CHF 105'000. Eine solche Ungleichbehandlung widerspricht dem Grundgedanken des Nachsteuerverfahrens, indem diese faktisch zu einer Bestrafung des Steuerpflichtigen führt. Der eigentliche Zweck des Nachsteuerverfahrens, nämlich die Nacherhebung der dem

¹⁷ Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (SR 642.11), aufgehoben mit Wirkung per 1. Januar 1995.

¹⁸ FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 1 zu Art. 151 DBG; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, N 127 zu § 26; BGr, 27.2.2007, StR 62/2007, S. 369 ff. (371), E. 3.3.

¹⁹ ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 341 f.; PETER MÄUSLI-AlLENSPACH/MATHIAS OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri b. Bern 2010, S. 307 f.

²⁰ Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 (SR 101).

²¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Anm. 18), N 30 ff. zu VB zu Art. 174–195 DBG; KS ESTV Nr. 21 (1995/96) vom 7. April 1995 betreffend Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, S. 4.

Gemeinwesen zu Unrecht entgangenen Steuern, wird in ungerechtfertigter Weise überdehnt.

B. VERBOT DER ÜBERBESTEUERUNG

Ein Nachsteuerverfahren kann u.a. aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, welche die Nicht- oder Unterbesteuerung eines Steuerpflichtigen zur Folge hatten, durchgeführt werden.²² In der Neuveranlagung werden dementsprechend diejenigen Elemente abgeändert, welche von den neu beigebrachten Tatsachen oder Beweismitteln direkt betroffen sind. Richtigerweise sind dabei aber auch entlastende Tatsachen, die nicht neu sind, von den Steuerbehörden zu berücksichtigen.²³

Die Neuveranlagung soll zu einer gesetzeskonformen Besteuerung des fehlbaren Steuerpflichtigen führen. Er soll nicht besser aber auch nicht schlechter gestellt werden als ein steuerehrlicher Bürger in der gleichen wirtschaftlichen Situation. Dient das Nachsteuerverfahren einer Korrektur der Steuerverkürzung zulasten des Gemeinwesens, garantiert das Verbot der Überbesteuerung gleichzeitig, dass die Auferlegung der Nachsteuer nicht zu einer Überbelastung zulasten des Steuerpflichtigen führt.²⁴

Die von Deutschland zu Recht abgeführte Quellensteuer wird im Nachsteuerverfahren grundsätzlich nicht mehr an den Steuerpflichtigen zurückerstattet. In Art. 28 Abs. 3 DBA CH/DE wird demgemäss explizit festgehalten, dass die Frist für die Einreichung der Rückerstattungsanträge drei Jahre beträgt. Da eine internationale Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht untersagt ist, steht es den jeweiligen Vertragsstaaten frei, die Anwendung der doppelbesteuerungsrechtlichen Bestimmungen zeitlich zu begrenzen. In diesem Fall greift das innerstaatliche Überbesteuerungsverbot nicht.

Anders hingegen im Fall der Gewährung der pauschalen Steueranrechnung, da es sich hierbei um eine rein innerstaatliche Angelegenheit

²² Art. 151 Abs. 1 DBG.

²³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Anm. 18), N 44 ff. zu Art. 151 DBG.

²⁴ KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 3 zu Art. 151 DBG.

handelt. Im Nachsteuerverfahren soll der gesamte der Schweiz zustehende Steueranteil des säumigen Steuerpflichtigen korrekt erfasst werden. Die korrekte Nachbesteuerung verlangt demzufolge nach der hier vertretenen Auffassung insbesondere auch die nachträgliche Gewährung der pauschalen Steueranrechnung. Mithin ist die jährliche Saldosteuerlast (nach Abzug der pauschalen Steueranrechnung) zugunsten des schweizerischen Fiskus zu berechnen. Die Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung aufgrund einer blossen Verordnungsbestimmung führt innerstaatlich zu einer Überbesteuerung des Steuerpflichtigen, welche weder durch Verfassung noch durch Gesetz gerechtfertigt werden kann.²⁵

C. DIE VERFASSUNGSMÄSSIGEN GRUNDSÄTZE DER BESTEUERUNG

Im Lichte der verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung erscheint weiter fragwürdig, ob die auf Verordnungsstufe ausgelöste Ungleichbehandlung insbesondere dem als Teilgehalt des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung statuierten Diskriminierungsverbot, dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip standhält.

Das Bundesgericht definiert diese verfassungsmässigen Grundsätze wie folgt:

«Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Un-

²⁵ Die Situation in Bezug auf die Verrechnungssteuer, die im Nachsteuerverfahren ebenfalls nicht mehr zurückgefordert werden kann, wird in Kapitel V.A. analysiert.

gleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben.»²⁶

Im Nachsteuerverfahren wird die Vergangenheit wieder aufgerollt. Es wird die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen erfasst, wie sie sich zum Zeitpunkt der damaligen Steuerperiode präsentiert hat. Ob sich in diesem Sinne der Steuerpflichtige im ordentlichen Verfahren in anderen Verhältnissen befindet als der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren erscheint zumindest fraglich. Insbesondere handelt es sich hierbei nicht um verschiedene Personengruppen oder Personen in unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Die Anwendung der Bestimmungen zum Nachsteuerverfahren führt gerade dazu, dass eine nachträgliche Betrachtung der damaligen wirtschaftlichen Situation vorgenommen wird. Insofern sind zwei Steuerpflichtige zu vergleichen, welche sich wirtschaftlich in exakt denselben Verhältnissen befinden und lediglich zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt besteuert werden.²⁷

Vor dem Hintergrund der horizontalen Steuergerechtigkeit müssen sehr gewichtige Gründe für die Rechtfertigung einer unterschiedlichen Steuerbelastung von Personen in denselben wirtschaftlichen Verhältnissen aufgeführt werden. Im eingangs erwähnten Fall erzielt der Steuerpflichtige X ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Umfang von CHF 200'000 sowie einen Kapitalertrag im Umfang von CHF 100'000. Bei einem Steuersatz von 25 % bezahlt der Steuerpflichtige rund CHF 75'000 Schweizer Steuern. Von der deutschen Sockelsteuer kann sich der Steuerpflichtige rund CHF 15'000 anrechnen lassen, falls die pauschale Steueranrechnung gewährt würde. Im Endeffekt trifft den Steuerpflichtigen, dem im Nachsteuerverfahren die pauschale Steueranrechnung verweigert wird, eine jährliche Mehrbelastung von

²⁶ BGE 137 I 145 ff. (147), E. 2.1 m.w.H.

²⁷ Dem unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkt von Steuerpflichtigen im Nachsteuer- und im ordentlichen Verfahren wird mit dem im Nachsteuerverfahren erhobenen Verzugszins Rechnung getragen.

CHF 15'000, was dessen Gesamtsteuerbelastung in der Schweiz im Vergleich zum Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren um rund 5 % erhöht.

D. ZWISCHENERGEBNIS

Wird im Nachsteuerverfahren die pauschale Steueranrechnung aufgrund des Ablaufs der Antragsfrist nicht gewährt, führt dies zur Verfehlung des eigentlichen Zwecks des Nachsteuerverfahrens. Durch die Nichtgewährung der pauschalen Steueranrechnung wird nachträglich eine internationale Doppelbesteuerung herbeigeführt, welche über die ursprüngliche Steuerbelastung hinausgeht. Der Steuerpflichtige muss somit in der Schweiz die im Ausland erzielten Einkünfte zusätzlich zur bereits erhobenen ausländischen Quellensteuer in vollem Umfang versteuern und kann keine Entlastung i.S. einer pauschalen Steueranrechnung mehr geltend machen. Somit wird der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren schlechter gestellt als derjenige Steuerpflichtige im ordentlichen Steuerverfahren, der die pauschale Steueranrechnung geltend machen kann.²⁸ Dieser Umstand führt im Ergebnis zu einer Bestrafung des Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren, was sich mit der vom Gesetz gewollten klaren Trennung zwischen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren kaum vereinbaren lässt.²⁹ Die Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren und solchen im Nachsteuerverfahren erscheint mit Blick auf die verfassungsmässigen Grundprinzipien zumindest heikel, da sich beide in derselben wirtschaftlichen Situation befinden.

²⁸ Diese Schlechterstellung gegenüber dem Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren betrifft unabhängig eines allfälligen Nachsteuerverfahrens auch denjenigen Steuerpflichtigen, der die Antragsfrist ungenutzt verstreichen lässt.

²⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Anm. 18), N 37 zu VB zu Art. 174–195 DBG.

V. ART. 14 ABS. 2 VO PSTA AUS VERWALTUNGSRECHTLICHER SICHT

Im Verwaltungsrecht gilt generell der Grundsatz der Gesetzmässigkeit – das sog. Legalitätsprinzip.³⁰ Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip namentlich im Bereich des Abgaberechts zu. Art. 127 Abs. 1 BV hält dazu fest, dass die konkrete Ausgestaltung der Steuer zumindest in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist. Damit ist regelmässig ein Gesetz im formellen Sinn gemeint, welches durch die Legislative in einem vordefinierten Verfahren ordentlich erlassen wurde. Nur unter gewissen, eng umschriebenen Voraussetzungen ist eine Kompetenzdelegation zugunsten der Exekutive zulässig. Vor diesem Hintergrund stellt sich aus verwaltungsrechtlicher Sicht somit die Frage, ob die in Art. 14 Abs. 2 VO pStA festgelegte Antragsfrist betreffend Anspruch auf pauschale Steueranrechnung auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruht.

A. PAUSCHALE STEUERANRECHNUNG VS. VERRECHNUNGSSTEUER

Wie die deutsche Kapitalertragssteuer wird die Verrechnungssteuer in der Schweiz ebenfalls vom Schuldner der steuerbaren Leistung (an der Quelle) erhoben, wobei die steuerbare Leistung bei Auszahlung an den Leistungsempfänger um den entsprechenden Steuerbetrag zu kürzen ist.³¹ Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ist der Leistungsempfänger anschliessend berechtigt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu verlangen. Wichtig im vorliegenden Zusammenhang erscheint Art. 23 VStG, der eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs vorsieht, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte vom Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäss deklariert werden. Daneben

³⁰ Art. 5 Abs. 1 BV sowie Art. 164 BV.

³¹ Vgl. Art. 10 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21).

sieht Art. 32 Abs. 1 VStG explizit auch den Untergang des Rückerstattungsanspruchs infolge Zeitablaufs vor.³² Obwohl auch diese Bestimmungen im Verrechnungssteuergesetz dazu führen, dass im Nachsteuerverfahren eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht mehr vorgenommen werden kann – mithin also ebenfalls eine Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren und solchen im Nachsteuerverfahren besteht – beruht diese Entscheidung auf einer klaren, formell-gesetzlichen Grundlage, welche eine Ausnahme von den allgemeinen Verfassungsprinzipien im Bereich des Abgaberechts zu rechtfertigen vermag bzw. von den rechtsanwendenden Behörden sowie von den Gerichten nicht in Frage gestellt werden kann.³³

Im Gegensatz dazu handelt es sich bei der Antragsfrist im Bereich der pauschalen Steueranrechnung lediglich um eine Verordnungsbestimmung, die, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, keine genügende gesetzliche Grundlage für einen derartigen Eingriff in die Rechte eines Steuerpflichtigen darstellen kann.

B. DAS LEGALITÄTSPRINZIP

Das Legalitätsprinzip erfüllt sowohl demokratische wie auch rechtsstaatliche Funktionen. Gemäß Bundesgericht besagt das Legalitätsprinzip, «dass ein staatlicher Akt sich auf eine materiellgesetzliche Grundlage stützen muss, die hinreichend bestimmt und vom staatsrechtlich hierfür zuständigen Organ erlassen worden ist. Es dient damit einerseits dem demokratischen Anliegen der Sicherung der staatsrechtlichen Zuständigkeitsordnung, anderseits dem rechtsstaatlichen Anliegen der Rechtsgleichheit, Berechenbarkeit und Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns. Das Legalitätsprinzip gilt für das ganze Verwaltungshandeln mit Einschluss der Leistungsverwaltung.»³⁴ Sämtliche Verwal-

³² Gemäß Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

³³ Dies aufgrund von Art. 190 BV, der vorsieht, dass Bundesgesetze für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind.

³⁴ BGE 130 I 1 ff. (5), E. 3.1; vgl. zudem VGr ZH, 2.9.2009, VB.2009.00083, E. 7.2.

tungstätigkeit muss sich somit auf das Gesetz stützen. Gleichzeitig bildet das Gesetz Massstab und Schranke der Verwaltungstätigkeit. Verwaltungstätigkeiten, welche ohne genügende gesetzliche Grundlage erfolgen, sind unzulässig.³⁵

Das Legalitätsprinzip wird dann gewahrt, wenn die Erfordernisse des Rechtssatzes und der Gesetzesform erfüllt sind. Das Erfordernis des Rechtssatzes verlangt eine generell-abstrakte Rechtsnorm, die genügend bestimmt ist. Das Erfordernis der Gesetzesform hingegen bedeutet, dass die wichtigen Rechtsnormen in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein müssen.³⁶ Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch Verordnungen als gesetzliche Grundlage genügen, wobei zwischen gesetzesvertretenden Verordnungen und Vollziehungsverordnungen zu unterscheiden ist.

C. VOLLZIEHUNGS- VS. GESETZESVERTRETENDE VERORDNUNGEN

Vollziehungsverordnungen konkretisieren lediglich die bereits durch das Gesetz begründeten Rechte und Pflichten und passen diese den konkreten praktischen Gegebenheiten an. Sie dürfen die Rechte der Betroffenen nicht einschränken oder ihnen weitergehende Pflichten auferlegen.³⁷ Die Kompetenz der Exekutive ergibt sich für den Bundesrat aus Art. 182 BV.

Gewisse Rechtssetzungsbefugnisse dürfen gemäss Art. 164 Abs. 2 BV durch Bundesgesetz auf den Ordnungsgeber übertragen werden, sofern eine Übertragung nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen ist und die Voraussetzungen der Gesetzesdelegation eingehalten werden (gesetzesvertretende Verordnungen). Das Problem der Gesetzesdelegation stellt sich nur bei unselbständigen Verordnungen.

³⁵ ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Nrn. 368 ff.

³⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Anm. 35), Nrn. 381 ff.; vgl. VGr ZH, 2.9.2009, VB.2009.00083, E. 7.2.

³⁷ BGE 139 II 460 ff. (462), E. 2.1 f. m.w.H.; BVGr, 27.12.2013, A-718/2013, E. 1.2.3.

Selbständige Verordnungen beruhen direkt auf der Verfassung und können von der Exekutive kraft der Ermächtigung durch die Verfassung in eigener Kompetenz erlassen werden.³⁸

Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. e BG Durchführung DBA weisen dem Bundesrat die generelle Kompetenz zur Regelung der pauschalen Steueranrechnung zu. Damit kann es sich bei der VO pStA weder um eine blosser Vollziehungsverordnung handeln, da Rechte und Pflichten der einzelnen Steuerpflichtigen begründet werden, noch um eine selbständige Verordnung, weil die Verfassungsgrundlage fehlt. Folglich ist zu prüfen, ob im Rahmen der erwähnten Artikel eine zulässige Gesetzesdelegation erfolgt ist.

D. ZULÄSSIGE GESETZESDELEGATION

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Gesetzesdelegation unter den folgenden kumulativen Voraussetzungen zulässig:³⁹

- Die Gesetzesdelegation darf nicht durch die Verfassung ausgeschlossen sein.
- Die Delegationsnorm muss in einem Gesetz enthalten sein.
- Die Delegation muss sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränken.
- Die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, müssen in einem (formellen) Gesetz umschrieben sein.

Art. 164 Abs. 1 BV zählt beispielhaft Bereiche auf, in denen typischerweise wichtige Regelungen getroffen werden, die in der Form von Bundesgesetzen erlassen werden müssen. Dazu gehören gemäss Bst. d insbesondere auch die grundlegenden Bestimmungen im Bereich des Abgaberechts.

Da es auch im Bereich von Art. 164 Abs. 1 BV Bestimmungen gibt, die nicht zwingend einer formell-gesetzlichen Grundlage bedürfen,

³⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Anm. 35), Nrn. 147, 408.

³⁹ BGE 128 I 113 ff. (122), E. 3c; BGE 118 Ia 305 ff. (310), E. 2b; BVGr, 6.1.2014, C-2578/2012, E. 8; VGr ZH, 26.10.2011, VB.2011.00283, E. 4.1.

werden zusätzlich weitere Kriterien herangezogen für die Bestimmung der Wichtigkeit einer Rechtsnorm.⁴⁰

- Eingriffsintensität: Schwere Eingriffe in die Rechte von Privaten müssen in einem Gesetz im formellen Sinn vorgesehen sein.
- Zahl der Betroffenen: Wenn ein grosser Kreis von Personen von einer Regelung betroffen ist, bedarf die Regelung eher einer Grundlage im formellen Gesetz.
- Finanzielle Bedeutung: Regelungen von grosser finanzieller Bedeutung müssen in einem Gesetz im formellen Sinn vorgesehen sein.
- Akzeptanz: Massnahmen, die wahrscheinlich auf geringe Akzeptanz stossen, müssen in einem demokratisch legitimierten Gesetz enthalten sein.

E. VERWIRKUNGS- UND VERJÄHRUNGSFRISTEN

Verwirkungs- und Verjährungsfristen im Bereich von Forderungen der Privatpersonen gegenüber dem Gemeinwesen stellen regelmässig wichtige Bestimmungen im Sinne der erwähnten Voraussetzungen dar.⁴¹ Der Zeitablauf führt zum vollständigen Verlust der Forderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Gemeinwesen. Durch die Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung infolge Zeitablaufs wird der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren faktisch schlechter gestellt als der sich in der gleichen wirtschaftlichen Situation befindende Steuerpflichtige im ordentlichen Verfahren. Damit stellt diese Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung ohne Zweifel einen schwerwiegenden Eingriff des Gemeinwesens gegenüber dem einzelnen Steuerpflichtigen dar, welcher zudem für den betroffenen Steuerpflichtigen, wie erwähnt, zu einer erheblichen finanziellen Mehrbelastung führen kann.⁴²

⁴⁰ THOMAS MEIER, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Zürich 2013, S. 77 ff. m.w.H.

⁴¹ MEIER (Anm. 40), S. 81 f.; vgl. KGr BL, 3.9.2003, ZBI 105/2004, S. 602 ff. (608), E. 5a; VGr ZH, 10.5.2007, VB.2007.00077, E. 6.2.3.

⁴² Im Entscheid 2C_756/2010 hielt das Bundesgericht am 19.1.2011 (= ASA 79, S. 855 ff.) zwar fest, dass die Delegationsnormen im BG Durchführung DBA dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum einräumen und die Festlegung einer 30-tägigen Verwirkungsfrist für die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens im Rahmen der delegierten Kompetenz

Aus diesen Gründen ist die Zulässigkeit einer Gesetzesdelegation im Bereich der Verwirkungs- und Verjährungsfristen bei Ansprüchen gegenüber dem Gemeinwesen klar zu verneinen. Der Gesetzgeber hat dies mithin im Bereich der Verrechnungssteuer erkannt und sowohl die Verwirkung der Verrechnungssteuerrückerstattung wie auch den Untergang infolge Zeitablaufs im Verrechnungssteuergesetz selbst geregelt.⁴³

Es gilt festzuhalten, dass zumindest die Art und die Dauer der Frist zwingend in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt sein müssen. Eine Globaldelegation an den Verordnungsgeber, wie sie im Rahmen des BG Durchführung DBA erfolgt ist, scheint im Bereich des Abgaberechts, welches generell sehr hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip kennt, kaum vertretbar.

F. FAZIT

Gesetzesdelegationen an den Verordnungsgeber sind nur in engen Schranken zulässig. Insbesondere müssen die Grundzüge der delegierten Materie in einem formellen Gesetz umschrieben werden. Die Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung infolge Zeitablaufs stellt einen derart intensiven, weder notwendigen noch durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigten Eingriff in die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen dar, indem eine Forderung gegenüber dem Gemeinwesen durch Zeitablauf entkräftet wird. Eine Bestimmung mit der Bedeutung von Art. 14 Abs. 2 VO pStA gehört aus diesem Grund zwangsläufig in ein Gesetz im formellen Sinn. Die Regelung auf Verordnungsstufe genügt klarerweise nicht. Soweit die VO pStA die Geltendmachung der pauschalen Steueranrechnung auf 3 Jahre seit Fälligkeit beschränken will, genügt sie den Anforderungen an eine genügende gesetzliche Grundlage nicht und muss insoweit als ungültig bzw. als widerrechtlich bezeichnet werden. Es ist daher zu fordern, dass auch einem Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren oder einem Steuerpflichtigen, der unabhängig eines allfälligen Nachsteuerverfahrens die Antragsfrist

liege. Dabei geht es letztlich aber eben nur um die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens und nicht um die Gewährung einer doppelbesteuerungsrechtlich vorgesehenen Entlastung wie im Fall der Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung.

⁴³ Vgl. Kapitel V.A.

i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VO pStA verpasst hat, die pauschale Steueranrechnung nachträglich noch gewährt wird.

VI. ZUSAMMENFASSUNG

Die in Art. 14 Abs. 2 VO pStA vorgesehene Antragsfrist von drei Jahren stellt eine wichtige und grundlegende Bestimmung dar, welche in einem formellen Gesetz zu erlassen wäre und nicht einer generellen Delegation zugänglich ist, wie sie in den Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. e BG Durchführung DBA erfolgt ist. Art. 14 Abs. 2 VO pStA verletzt damit das Legalitätsprinzip und kann im Einzelfall keine genügende Rechtsgrundlage für die Verweigerung des Anspruchs auf pauschale Steueranrechnung darstellen.

Hat ein Nachsteuerverfahren zur Folge, dass nachträglich eine internationale Doppelbesteuerung herbeigeführt wird, indem die vom einen Staat an der Quelle besteuerten Erträge im anderen Staat mit der Einkommenssteuer erfasst werden, führt dies für den Steuerpflichtigen zu einer erheblichen Steuermehrbelastung, welche im Fall der Schweiz als Ansässigkeitsstaat durch die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung zu korrigieren ist. Wird die pauschale Steueranrechnung infolge Zeitablaufs nicht mehr gewährt, stellt dies einen Rechtsnachteil zulasten des Steuerpflichtigen dar, der zwingend auf Stufe Bundesgesetz verankert werden müsste.