

BGer 2C 261/2021 vom 18. Oktober 2021

Bundesgericht, 2021-10-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_261_2021

FR: TF 2C 261/2021 du 18 octobre 2021

IT: TF 2C 261/2021 del 18 ottobre 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich, Steuerperiode 2017 (Doppelbesteuerung) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Parteien beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 2

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie das Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf die Verletzung des Willkürverbots und von anderen verfassungsmässigen Rechten (vgl. BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2).

E. 3

Vorliegend strittig ist die Tarifbestimmung von § 35 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1), die bis zum 31. Dezember 2019 in Kraft stand. Weil insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge Sache der Kantone ist, prüft das Bundesgericht die Auslegung von § 35 Abs. 4 aStG /ZH grundsätzlich nur mit eingeschränkter Kognition. Die Beschwerdeführer erblicken in der Verweigerung der Tarifiermässigung gemäss § 35 Abs. 4 aStG /ZH indes einen Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, was das Bundesgericht als gerügte Verletzung eines verfassungsmässigen Rechts mit freier

Kognition prüft (vgl. E. 2 hiervor).

E. 3.1

Die interkantonale Steuerauscheidung, wie sie das Kantonale Steueramt Zürich vorgenommen hat, und die entsprechenden Steuerfaktoren für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich in der Höhe von Fr. 635'900.-- (steuerbares Einkommen) und Fr. 766'700.-- (satzbestimmendes Einkommen) sind im bundesgerichtlichen Verfahren unbestritten. Die Beschwerdeführer machen zudem weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV geltend. Hingegen rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots (vgl. Art. 127 Abs. 3 BV). Sie erblicken in der Verweigerung des Teilsatzverfahrens von § 35 Abs. 4 aStG /ZH eine aus unsachlichen Gründen andersartige Besteuerung im Vergleich zu ausschliesslich innerkantonalen steuerpflichtigen Personen und begründen ihren Antrag wie folgt: Da in den Gesamteinkünften von Fr. 766'700.-- eine Dividende aus qualifizierten Beteiligungen von Fr. 200'000.-- enthalten sei, habe der Kanton Zürich Fr. 566'700.-- zum Satz von Fr. 766'700.-- und darüber hinausgehende Einkünfte, vorliegend Fr. 69'200.--, zum halben Satz zu besteuern. Würde demgegenüber der Kanton Zürich die auf ihn entfallenden Einkünfte zur Gänze zum Satz von Fr. 766'700.-- besteuern, läge keine Besteuerung nach dem Gesamtsteuersatz vor und es ergäbe sich somit eine verpönte Schlechterstellung.

E. 3.2

Die kantonale Privilegierung von Beteiligungserträgen findet ihre Grundlage in Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG, der in der Steuerperiode 2017 in Kraft stehenden Fassung wie folgt lautete: Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligung), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern.

E. 3.2.1

Subjekt und Objekt der steuerlichen Entlastung im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG sind für die Kantone durch den Bundesgesetzgeber verbindlich vorgegeben (vgl. Urteile 2C_812/2018 vom 20. August 2019 E. 3.1; 2C_429/2014 vom 6. November 2015 E. 2.6.1). Den Kantonen verbleibt insbesondere beim Ausmass und der Art der Teilbesteuerung (Teileinkünfte- oder Teilsatzverfahren) aber ein Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 136 I 49 E. 3.4; vgl. auch Urteile 2C_812/2018 vom 20. August 2019 E. 3.1; 2C_469/2015 vom 22. Februar 2016 E. 2.2.6; 2C_30/2008 vom 25. September 2009 E. 3.4).

E. 3.2.2

Diese Ausgangslage hat zur Folge, dass die Kantone den Vermögensertrag nach unterschiedlichen Methoden ermitteln können. Bei Kantonen, die - wie der Kanton Wallis - das Teilbesteuerungsverfahren anwenden, wird der Vermögensertrag ermittelt, indem für Beteiligungserträge die Bemessungsgrundlage reduziert wird. Kantone, die bei den qualifizierten Beteiligungserträgen keine Milderungsmassnahmen kennen oder - wie der Kanton Zürich bis und mit dem Steuerjahr 2019 - das Teilsatzverfahren anwenden, berücksichtigen den Vermögensertrag hingegen auf der Grundlage des ungeschmälernten Bruttoertrags (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerauscheidung,

Kreisschreiben Nr. 32, S. 3 f.).

E. 3.3

Die Beschwerdeführer vermengen die Festlegung des satzbestimmenden Einkommens gemäss § 6 Abs. 2 StG /ZH im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung einerseits und die Tarifiermässigung mittels Teilsatzverfahren für Erträge aus qualifizierten Beteiligungen nach § 35 Abs. 4 aStG /ZH andererseits.

E. 3.3.1

Bei der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung werden unbestrittenermassen die Aufwendungen (vgl. § § 26-30 StG /ZH) und die allgemeinen Abzüge (vgl. §§ 31 f. StG/ZH) auch dann berücksichtigt, wenn sie keinen Bezug zum im Kanton Zürich steuerbaren Einkommen haben. Dies gilt unter anderem für den Abzug der Schuldzinsen gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG /ZH, anhand dessen die Beschwerdeführer dem Bundesgericht ihre Sichtweise illustrieren. Das Beispiel des Schuldzinsenabzugs ist aber nicht zielführend, zumal selbst die Beschwerdeführer die interkantonale Steuerauscheidung durch den Kanton Zürich sowie die daraus resultierenden Steuerfaktoren bezüglich des steuerbaren und des satzbestimmenden Einkommens für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich ausdrücklich anerkennen.

E. 3.3.2

Das Teilsatzverfahren zeichnet sich dadurch aus, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung - statt durch Reduktion der Bemessungsgrundlage wie beim Teilbesteuerungsverfahren - gemildert wird, indem die auf den Beteiligungserträgen geschuldete Steuer mittels einer tarifarischen Massnahme ermässigt wird (vgl. Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilinhaber, 2000, S. 63). § 35 Abs. 4 aStG /ZH lautete in der bis am 31. Dezember 2019 gültigen Fassung dementsprechend wie folgt: Ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Das Teil- respektive Halbsatzverfahren setzt nach dem Wortlaut der damaligen Zürcher Bestimmung Erträge aus qualifizierten Beteiligungen voraus, die im Kanton Zürich besteuert werden. Ohne ganz oder teilweise im Kanton Zürich steuerbare Erträge aus qualifizierten Beteiligungen greift § 35 Abs. 4 aStG /ZH nicht.

E. 3.4

Aufgrund des vom Bundesgericht zu Art. 127 Abs. 3 BV (vormals Art. 46 Abs. 2 aBV) entwickelten Schlechterstellungsverbots darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1).

E. 3.4.1

Der Tatbestand des Schlechterstellungsverbots ist mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt nicht erfüllt: Der Kanton Zürich behandelt die Beschwerdeführer nicht anders als jede andere steuerpflichtige Person mit Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen: Er gewährt die Tarifiermässigung auf der darauf geschuldeten Steuer. Weil die Dividende im

Kanton Zürich nur satzbestimmend berücksichtigt wird und die Beschwerdeführer daher im Kanton Zürich auf der Dividende keine Steuer schulden, greift § 35 Abs. 4 aStG /ZH nicht. Eine Schlechterstellung der ausserhalb des Kantons wohnhaften Beschwerdeführer liegt nicht vor. Die Beschwerdeführer würden im Gegenteil (zu Unrecht) bessergestellt, wenn sie ohne im Kanton Zürich steuerbaren Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen in den Genuss des Halbsatzverfahrens kämen. Die tarifarische Entlastung würde sich diesfalls auf andere Einkünfte als Dividendeneinkünfte auswirken, was über den Regelungsgehalt von § 35 Abs. 4 aStG /ZH hinausschösse.

E. 3.4.2

Wie bereits die Vorinstanz schlüssig erwogen hat, gründet die Verweigerung des Halbsatzverfahrens nicht in einer Zürcher Gesetzesbestimmung, die steuerpflichtige Personen mit ausserkantonalen Wohnsitz schlechterstellt, sondern in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Steuerausscheidung, die Erträge aus beweglichem Vermögen dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zuweist (vgl. E. 3.3.3 i.f. des angefochtenen Urteils).

E. 3.5

Weiter ist unbestritten, dass kein interkantonaler Ausscheidungsverlust vorliegt, den es kraft Art. 127 Abs. 3 BV zu beheben gälte (vgl. Urteil 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 3.3.2). Die Kantonale Steuerverwaltung Wallis milderte bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2017 die gesamte Dividende von Fr. 200'000.-- nach den Regeln über die Teilbesteuerung gemäss dem Steuergesetz des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (StG/VS; SGS 642.1) vollständig, indem sie die Bemessungsgrundlage um Fr. 80'000.-- reduzierte (vgl. Art. 16 Abs. 1bis StG /VS).

E. 3.6

Zusammenfassend ergibt sich, dass das Zürcher Halbsatzverfahren ohne einen im Kanton Zürich (ganz oder teilweise) steuerbaren Ertrag aus einer qualifizierten Beteiligung nach Zürcher Recht auf die Beschwerdeführer nicht anwendbar ist. Mangels interkantonalen Ausscheidungsverlustes aus dem Kanton Wallis ist die Dividende bei den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich daher aus dem steuerbaren Einkommen auszuklammern und in der Höhe des ungeschmälernten Bruttoertrages im satzbestimmenden Einkommen zu berücksichtigen.

E. 4

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.