

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00104 vom 25. August 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00104

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00104 du 25 août 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00104 del 25 agosto 2010

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2005 | Ruling Ein gültiger Vorentscheid erlangt Rechtswirkung im Veranlagungsverfahren, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist (E.2.2). Dass der Rulingantrag vom Pflichtigen nicht in seiner Eigenschaft als Anleger, sondern in seiner Funktion als Mitarbeiter der Beauftragten des hinter der Einführung des Anlageprodukts stehenden Finanzinstituts gestellt worden war, verhindert nicht, dass er sich grundsätzlich auf die Drittwirkung des Rulings berufen kann (E.2.4). Voraussetzung für die Verbindlichkeit eines Vorentscheids ist unter anderem, dass der Sachverhalt, auf den sich die Auskunft bezieht, den Steuerbehörden konkret, korrekt und vollständig dargelegt worden ist. Ob dem Antragsteller mit Blick auf den verwirklichten Gesamtsachverhalt gezielte Unterlassungen vorzuwerfen sind, kann hier offen gelassen werden (E.3). Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden können nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nur eine Bindungswirkung entfalten, wenn - von den weiteren Voraussetzungen abgesehen - im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen wurden, die ohne Nachteil nicht rückgängig gemacht werden können. Weil der Zeitpunkt, in welchem der Pflichtige seine Investition getätigt hatte, nicht untersucht worden ist, erweist sich der rechtserhebliche Sachverhalt als unvollständig festgestellt (E.4). Rückweisung

Erwägungen

E. 2.1

Die Rekurskommission kam zum Schluss, die Pflichtigen könnten sich zu Recht auf einen am 25. Februar 2005 vom kantonalen Steueramt unterzeichneten Vorentscheid (sogenanntes Ruling) mit dem kantonalen Steueramt berufen. Als Folge davon stehe ihnen der Abzug der fraglichen Schuldzinsen selbst dann zu, wenn er dem materiellen Recht widersprechen sollte. Weil der Abzug der Schuldzinsen im Quantitativen nachgewiesen und nicht streitig sei und die Obergrenze gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG nicht überschreite, sei er deklarationsgemäss zuzulassen. Demgegenüber vertritt das kantonale Steueramt den Standpunkt, das Ruling sei im vorliegenden Fall nicht verbindlich, weshalb sich die Pflichtigen darauf nicht berufen könnten.

E. 2.2

Wie die Rekurskommission zutreffend dargelegt hat (worauf gemäss § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes [GVG] vom 13. Juni 1976 verwiesen werden kann), ergibt sich aus dem verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben der grundrechtliche Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründendes Verhalten

der Behörden, was auch für das Steuerrecht gilt (BGE 126 II 387 mit Hinweisen; BGr, 1. November 2000, 2A.46/2000). Daraus folgt für das Steuerrecht, dass sich die Steuerpflichtigen unter den von der Rekurskommission zutreffend aufgeführten – kumulativ zu erfüllenden – Voraussetzungen auch auf eine unrichtige behördliche Auskunft verlassen dürfen. Das kantonale Steueramt hat die einschlägige Verwaltungspraxis zu amtlichen Auskünften und Vorentscheiden in einem Merkblatt festgehalten und führt darin – in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – aus, dass im Fall der Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen die mit dem Vorentscheid festgelegte Beurteilung im Einschätzungsverfahren nicht mehr in Wiedererwägung gezogen werde, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte (Ziff. III. 6. des aufgehobenen Merkblatts des kantonalen Steueramts betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 8. Mai 1996, aZStB I A Nr. 25/65, sowie Ziff. C. IV. Abs. 2 des aktuellen Merkblatts vom 13. Oktober 2008, nZStB I Nr. 30/500). Ein gültiger Vorentscheid erlangt Rechtswirkung im Veranlagungsverfahren, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist, was vom kantonalen Steueramt im Übrigen keineswegs bestritten, sondern ausdrücklich anerkannt wird.

E. 2.3

Vorliegend geht es zunächst um die Frage, ob sich die Pflichtigen auf das Ruling berufen können. Die Firma C, vertreten durch den Pflichtigen und eine weitere Person, gelangte am 3. August 2004 an die ESTV und stellte eine Anfrage betreffend die steuerliche Beurteilung einer Beteiligung an einer australischen Limited Partnership (kurz: Partnership). Nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission wurde in der Anfrage hinsichtlich des Sachverhalts – hier unter Verweisung auf § 161 GVG zusammengefasst wiedergegeben – dargelegt, dass sich in der Schweiz ansässige natürliche und/oder juristische Personen und eine australische Tochtergesellschaft des von Firma C vertretenen Finanzinstituts an einer australischen Limited Partnership beteiligen sollen. Weil die Partnership über keine Rechtspersönlichkeit verfüge, seien die Investoren an jedem Aktivum der Partnership (steuerrechtlich) direkt beteiligt. Eine andere Gruppengesellschaft des Finanzinstituts werde der Partnership ein Darlehen zum Drittvergleichspreis gewähren, wobei der jährlich zu entrichtende Zins zur Schuld geschlagen werde. Die Partnership werde das erhaltene Kapital dazu verwenden, Aktien einer australischen Kapitalanlagegesellschaft zu erwerben, welche in verschiedene Aktiven einschliesslich Beteiligungen und Forderungen investieren werde. Die Erträge der Partnership beständen aus Dividenden und allfälligen Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Aktien. Die Firma C legte sodann die steuerliche Behandlung der Partnership aus ihrer Sicht dar. Dabei hielt sie unter anderem den Grundsatz der anteiligen steuerlichen Zurechnung bei den Anlegern fest, verwies auf die Steuerfreiheit von privaten Kapitalgewinnen und legte dar, dass der von der Partnership bezahlte Darlehenszins bei den in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen abzugsfähig sei, sofern er die gesetzliche Schwelle von Fr. ... nicht überschreite. Der Anfrage lagen weitere Unterlagen bei. Die ESTV erklärte sich am 4. August 2004 mit der Anfrage und den darin dargelegten Steuerfolgen unterschriftlich einverstanden. Dieses Ruling betrifft mangels Zuständigkeit die Staats- und Gemeindesteuern indessen nicht. In der Folge gelangte die Firma C mit Schreiben vom 22. Februar 2005 auch an das kantonale Steueramt, verwies auf das in Kopie beigelegte Ruling mit der ESTV und beantragte, die Beteiligung an der Partnership bei im Kanton Zürich ansässigen natürlichen und juristischen Personen für die Staats- und Gemeindesteuern gleich wie mit der ESTV vereinbart zu behandeln. Das kantonale Steueramt (Division Dienstleistungen sowie die

Dienstabteilung Wertschriften) gab die gewünschte Bestätigung am 25. Februar 2005 ab, behielt sich dabei jedoch vor, die Beteiligung an der Partnership unter dem Gesichtspunkt der Praxis zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel zu prüfen. Da hier jedoch nicht behauptet wird, die Aufrechnung sei infolge gewerbsmässigen Wertschriftenhandels erfolgt, ist dieser Vorbehalt im vorliegenden Fall bedeutungslos.

E. 2.4

Der Rulingantrag war vom Pflichtigen nicht in seiner Eigenschaft als Anleger gestellt worden, sondern in seiner Funktion als Mitarbeiter der Firma C als Beauftragte des hinter der Einführung des Anlageprodukts stehenden Finanzinstituts. Wie die Rekurskommission zutreffend festhält, kann darin nichts Schädliches erblickt werden, dass ein Beteiligungsmodell bzw. ein Anlageprodukt vor der Markteinführung zur Prüfung und Genehmigung den Steuerbehörden vorgelegt wird. Ein entsprechender Vorentscheid über dieses Produkt führt zu einem Vertrauensschutz, der eine Drittwirkung zugunsten der künftigen Anteilseigner bzw. Anleger entfaltet. In der Praxis ist die vorentscheidweise Beurteilung unter anderem von Finanz- und Versicherungsprodukten auf Antrag der Initianten bzw. Emittenten und die verbindliche Vorprüfung von Mitarbeiterbeteiligungsplänen auf Antrag des Arbeitgebers denn auch üblich und die einzige sachgemässe und zweckmässige Lösung, um Rechtssicherheit über die steuerrechtliche Qualifikation zu erlangen. Die Konsequenz der Drittwirkung des Rulings zugunsten der Anleger wird vom kantonalen Steueramt auch ausdrücklich anerkannt. Die vorinstanzliche Feststellung, dass das kantonale Steueramt das Ruling vor dem Erwerb des Produkts durch den Pflichtigen nicht widerrufen hatte, wird im Übrigen vom kantonalen Steueramt nicht bestritten. Demnach stellt die Rekurskommission zu Recht fest, dass sich die Pflichtigen grundsätzlich auf die Drittwirkung des Rulings berufen können.

E. 3.1

Das kantonale Steueramt verfiicht die Unverbindlichkeit des Rulings hauptsächlich mit der Behauptung, der Sachverhalt, auf den sich das Ruling bezogen habe, sei in ungenügender Weise dargestellt worden. Nur eine präzise, vollständige und systematische Darstellung des Sachverhalts ermögliche es der Steuerbehörde, sich innert kurzer Zeit ein klares Bild vom geplanten Vorhaben zu machen, das es steuerlich zu beurteilen gelte. Wie die Rekurskommission zutreffend dargelegt hat, muss der Sachverhalt, auf den sich die Auskunft der Steuerbehörden bezieht, konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden (Behnisch/Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1 f.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, in: ASA 68, 115 f.). Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, muss offengelegt werden; es dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Sachverhaltslücken, die für die steuerrechtliche Beurteilung nicht relevant sind, stehen jedoch der Verbindlichkeit eines Vorentscheids nicht entgegen. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es der Steuerbehörde zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anfrage zu behandeln, denn mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der steuerlichen Qualifikation und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war.

E. 3.2

Das kantonale Steueramt behauptet, die Antragstellerin habe ihre Sachdarstellung in sehr allgemeiner Form gehalten und das Bild, das sie damit vermittelt habe, entspreche gesamthaft gesehen in keiner Weise dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt. Wie die Rekurskommission indessen zutreffend darlegt, wurde dem Steueramt die geplante Strukturierung der Beteiligung aufgezeigt sowie die beabsichtigte Investitionstätigkeit auf Stufe der von der Partnership gehaltenen australischen Kapitalgesellschaft und die Darlehensfinanzierung durch eine der Emittentin nahestehende Kreditgeberin mit zahlreichen Detailinformationen dargelegt. Dass im Rulingantrag von natürlichen und/oder juristischen Personen als potentielle Investoren die Rede war und sich im Ergebnis – nach der Behauptung des kantonalen Steueramts – herausgestellt haben soll, dass die Anlage für juristische Personen unattraktiv sein soll, kann nicht als relevante Abweichung vom im Rulingantrag geschilderten Sachverhalt gelten. Bei der vorentscheidweisen Beurteilung von Finanzprodukten, die nicht von vornherein einem individuell bestimmten Personenkreis angeboten werden, sondern wie hier grundsätzlich allen Investoren offenstehen, entspricht die vorgängige Sachverhaltsannahme unter Einbezug aller nicht ausgeschlossenen Investorengruppen der für ein Vorentscheidgesuch erforderlichen Sorgfalt und wird nicht deshalb falsch, weil sich in der Folge gewisse Investorenkreise nicht beteiligen. Die Rekurskommission hat die Sachdarstellung deshalb insofern zu Recht als zulässig betrachtet.

E. 3.3

Dass die Fremdfinanzierung im Rulingantrag offengelegt wurde – was im Hinblick auf die Beurteilung des Schuldzinsenabzugs ohnehin unerlässlich war –, wird vom kantonalen Steueramt nicht bestritten. Dass das kantonale Steueramt von der Annahme ausging, die Fremdfinanzierungsquote sei tiefer, als sie im Ergebnis ausfiel, kann für die Gültigkeit des Rulings nicht schädlich sein, jedenfalls solange das kantonale Steueramt nicht substantiiert nachweist, dass es sich bei der Höhe der Fremdfinanzierung überhaupt um eine steuerrechtlich erhebliche Tatsache handelt, die vom Antragsteller in einem für die steuerliche Beurteilung wesentlichen Ausmass unrichtig angegeben wurde. Die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen im Drittverhältnis ist nämlich in der Regel nicht abhängig vom Ausmass der Fremdfinanzierung. Die Feststellung der Rekurskommission, das kantonale Steueramt hätte für den Fall, dass der Umfang der Fremdfinanzierung in casu für die Beurteilung relevant gewesen wäre, entweder einen entsprechenden Vorbehalt anbringen oder die Antragstellerin anhalten müssen, entsprechendes Zahlenmaterial nachzuliefern, ist jedenfalls nicht gesetzwidrig. Mit der diesbezüglich vorbehaltlosen Unterzeichnung des Rulings wurde bekräftigt, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge genügt.

E. 3.4

Die Ausführungen des kantonalen Steueramts lassen demnach nicht erkennen, inwiefern der Sachverhalt, auf den sich das Ruling bezieht, in den für die steuerrechtliche Beurteilung relevanten Elementen nicht genügend konkret, korrekt und vollständig dargestellt worden wäre. Das kantonale Steueramt räumt denn auch selber ein, es möge sein, dass einzelne Sachverhaltselemente noch knapp von der Sachverhaltsdarstellung abgedeckt worden waren. Er vertritt jedoch die Ansicht, im vorliegenden Fall sei dies nicht ausreichend, weil der geschilderte Sachverhalt in der Gesamtheit nicht den umgesetzten steuerlich relevanten Sachverhalt wiedergebe. Ob dem Antragsteller mit Blick auf den verwirklichten Gesamtsachverhalt gezielte Unterlassungen vorzuwerfen sind, kann hier aber offengelassen

werden, weil die Beschwerde aus einem anderen Grund gutzuheissen und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

E. 4.1

Wie der Pflichtige bereits vor Rekurskommission dargelegt hat, wurde das streitbetroffene Anlagevehikel als D ("Partnership") vertrieben. In welchem Zeitpunkt er seine Investition getätigt hatte, wurde von der Rekurskommission nicht festgestellt. Wie sich aus einem Schreiben der ESTV vom 10. September 2008 an den Pflichtigen in seiner Funktion als Mitarbeiter der Firma C sowie auch aus der Beschwerdeschrift ergibt, wurde von diesem Anlageprodukt mehr als eine Serie aufgelegt, jedenfalls sind D 2004 und D 2005 aktenkundig vermerkt. Wie der Pflichtige in seiner Vernehmlassung zur Beschwerdeschrift zum Sachverhalt ausdrücklich klarstellt, bildet die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen aus dem D 2004 den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Er weist überdies darauf hin, dass er keine Investition in den D 2005 getätigt hat. Es liegt auf der Hand, dass mit den Serienbezeichnungen 2004 und 2005 die entsprechenden Ausgabejahre vermerkt sind, was allerdings hier nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist. Ab wann und bis zu welchem Zeitpunkt der vom Pflichtigen gehaltene D 2004 erworben werden konnte, ergibt sich aus den Akten nicht. In der Kopie des Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses 2004, das Teil der Rekursakten darstellt, deklarierten die Pflichtigen per 31. Dezember 2004 eine Position mit der Bezeichnung "D". Ob es sich hierbei um das streitbetroffene Anlageprodukt handelt, ergibt sich aus den Akten nicht, lässt sich aber immerhin auch nicht ausschliessen. Vor Rekurskommission machte der Pflichtige zwar geltend, er habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Steuerrulings (womit offensichtlich auch das Ruling der ESTV vom 4. August 2004 mitgemeint ist) die Investition in den Partnership vorgenommen, ohne allerdings darzulegen, wann genau er die Investition getätigt hatte. Ebenso ist nicht aktenkundig, dass das kantonale Steueramt darüber eine Untersuchung durchgeführt hätte. Der Sachverhaltsfeststellung der Rekurskommission lässt sich dieser Zeitpunkt auch nicht entnehmen.

E. 4.2

Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden können nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nur eine Bindungswirkung entfalten, wenn – von den weiteren Voraussetzungen abgesehen – im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen wurden, die ohne Nachteil nicht rückgängig gemacht werden können (BGE 121 II 479). Im vorliegenden Fall steht fest, dass das von der ESTV erteilte Ruling für die Staats- und Gemeindesteuern mangels Zuständigkeit nicht verbindlich ist. Die Rechtswirkung des Vorentscheids des kantonalen Steueramts trat somit erst mit der Unterzeichnung und Eröffnung an die Antragstellerin, also frühestens am 25. Februar 2005 ein. Der Zeitpunkt, in welchem der Pflichtige seine Investition getätigt hatte, ist demzufolge entscheidend für die Frage, ob er sich auf das Ruling berufen kann oder – wie das kantonale Steueramt behauptet – nicht. Weil dieser Zeitpunkt von der Rekurskommission nicht untersucht wurde, erweist sich der rechtserhebliche Sachverhalt als unvollständig festgestellt. Die Sache ist deshalb zur ergänzenden Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sollte sich dabei herausstellen, dass sich die Pflichtigen nicht auf das Ruling berufen können, wäre der geltend gemachte Schuldzinsenabzug auf seine Gesetzmässigkeit hin zu prüfen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem unentschiedenen Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und ist keine Parteientschädigung zuzurechnen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 6

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG) sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Die Rechtsmittelbelehrung steht unter diesem Vorbehalt. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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