

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00140 vom 2. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00140

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00140 du 2 avril 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00140 del 2 aprile 2014

Regeste

Direkte Bundessteuer 2006 und 2007 | Verbindlichkeit eines Steuerrulings Grundlagen des Vertrauensschutzes (E. 2.2). Der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) kommt bei der direkten Bundessteuer lediglich eine Aufsichtsfunktion zu, während die Kompetenz zur Veranlagung ausschliesslich bei den Kantonen liegt. Aus diesem Grund vermag ein nur mit der ESTV abgeschlossenes Steuerruling die kantonalen Veranlagungsbehörden nicht zu binden (E. 2.2.1-2.2.5). Die beschränkte Zuständigkeit der ESTV war für den als Steuerberater tätigen Pflichtigen ohne Weiteres erkennbar (E. 2.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch die C AG, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2006 und 2007, hat sich ergeben: I. Der mit B verheiratete A ist bei der C AG als Partner und Steuerberater unselbständig erwerbstätig. In den Steuererklärungen 2006 und 2007 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (2006) bzw. von Fr. ... (2007). Hiervon abweichend veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen am 5. März 2013 mit einem Einkommen von Fr. ... (2006) bzw. Fr. ... (2007). Neben hier nicht mehr interessierenden Korrekturen liess das kantonale Steueramt die von den Pflichtigen im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer australischen Limited Partnership ("D-LP") steuermindernd geltend gemachten Schuldzinsen von Fr. ... (2006) bzw. Fr. ... (2007) nicht zum Abzug zu. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 23. April 2013 ab. II. Am 27. September 2013 wies das hernach angerufene Steuerrekursgericht das Rechtsmittel der Pflichtigen ebenfalls ab. Es erwog zur Hauptsache, dass sich die Pflichtigen nicht auf ein mit der eidgenössischen Steuerverwaltung abgeschlossenes Ruling berufen könnten; der von den Pflichtigen verlangte Schuldzinsenabzug sei daher zu Recht verweigert worden. III. Mit Beschwerde vom 6. November 2013 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht sinngemäss erneut die steuermindernde Berücksichtigung der streitbetroffenen Schuldzinsen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragten das kantonale Steueramt wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Am 30. Januar 2014 liessen sich die Pflichtigen zu den Ausführungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung nochmals vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können bei der direkten Bundessteuer alle Rechtsverletzungen geltend gemacht werden, nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids. Überdies gilt im Beschwerdeverfahren

das Novenverbot, weshalb für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend ist wie für das Steuerrekursgericht (vgl. VGr, 12. März 2014, SB.2013.00078, E. 1).

E. 2.1

Der Pflichtige hat namens seiner Arbeitgeberin am 3. August 2004 eine Rulinganfrage an die Eidgenössische Steuerverwaltung, "Rechtswesen Direkte Bundessteuer" (ESTV), gerichtet. Inhalt der Anfrage war unter anderem die steuerliche Behandlung von Schuldzinsen im Zusammenhang mit Investitionen in eine australische Limited Partnership ("D-LP"). Der Pflichtige beantragte in dieser Anfrage, Schuldzinsen, welche die australische Limited Partnership an weitere Geldgeber bezahle, seien beim schweizerischen Investor innerhalb der Schranken von Art. 33 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) steuermindernd zu berücksichtigen. Am 4. August 2004 hat die ESTV dem Antrag unterschriftlich zugestimmt. In der Folge unterliess es der Pflichtige beziehungsweise seine Arbeitgeberin, dieselbe Zusicherung bezüglich der direkten Bundessteuer auch von der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Zürich einzuholen. Daraus leiten die Beschwerdegegnerschaft wie auch die Vorinstanz ab, dass das lediglich bei der ESTV eingeholte Ruling für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Pflichtigen die Steuerverwaltung Zürich nicht binde, da einzig letztere für die Veranlagung zuständig sei, was der Pflichtige zudem hätte erkennen und wissen müssen.

E. 2.2

Das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Recht auf Vertrauensschutz bewirkt unter anderem, dass eine (selbst unrichtige) Zusicherung einer Behörde unter bestimmten Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Rechtsuchenden gebietet. Zu den Voraussetzungen gehört unter anderem, dass die Amtsstelle für die Erteilung der Zusicherung zuständig war oder sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtet werden durfte und dass die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte (vgl. statt vieler BGE 127 I 31 E. 3a mit Hinweisen). Der Schutz des Vertrauens in eine behördliche Zusicherung oder Auskunft setzt zudem voraus, dass sich die Angabe auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht. Weiter muss der Bürger gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getroffen haben, die ohne Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 204 ff.).

E. 2.2.1

Eine Behörde ist dann zur Auskunftserteilung bzw. zur Abgabe einer Zusicherung zuständig, wenn und soweit sie für die rechtliche Würdigung der ihr unterbreiteten Anfrage sachlich, örtlich und funktionell zuständig ist. Die Beantwortung einer Rulinganfrage in Steuersachen ist inhaltlich nichts anderes als eine vorgezogene Veranlagungshandlung, geht es doch stets darum, zu beurteilen, wie ein konkreter Sachverhalt zukünftig beurteilt wird bzw. wie die Veranlagung eines konkreten, zukünftigen Sachverhalts vorgenommen werde. Daraus folgt, dass für eine verbindliche Auskunftserteilung in Steuersachen grundsätzlich nur diejenige Steuerbehörde zuständig sein kann, welche auch mit der entsprechenden Veranlagungskompetenz ausgestattet ist (vgl. René Schreiber/Roger Jaun/Marlene Kobierski, Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, ASA 80 [2011/2012], 293 ff., 330; Stefan Oesterhelt, Wann wird ein Ruling zum

Steuerabkommen? – Voraussetzungen an den Vertrauensschutz, in: Der Schweizer Treuhänder 2013, 846 f.).

E. 2.2.2

Die Kompetenz für die Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer liegt gemäss Art. 128 Abs. 4 BV sowie Art. 104 DBG bei den Kantonen. Gemäss Art. 104 Abs. 2 DBG bestimmt jeder Kanton für die Veranlagung eine einzige Amtsstelle. Der Kanton Zürich erklärt für die Eröffnung der Veranlagung der direkten Bundessteuer die Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts als zuständig (§ 20 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer). Der ESTV kommt demgegenüber gemäss Art. 102 und Art. 103 DBG lediglich eine Aufsichtsfunktion zu; sie sorgt für eine einheitliche Anwendung des DBG und kann Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer erlassen (Art. 102 Abs. 2 DBG). Eine eigentliche Veranlagungskompetenz kommt der ESTV damit nicht zu, weswegen sie nicht Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer ist (vgl. BGE 121 II 473 E. 3). Es fehlt dementsprechend auch an einer hierarchischen Unterstellung der kantonalen Steuerverwaltungsbehörden unter die Steuerverwaltungsbehörden des Bundes (vgl. Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. A., Basel 1992, Art. 72 N. 3). Aufgrund dieser fehlenden hierarchischen Unterstellung können die eidgenössischen Behörden denn auch den kantonalen Steuerbehörden keine verbindlichen Weisungen im Einzelfall erteilen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 104 N. 10, auch zum Folgenden). Hingegen steht der ESTV im Einzelfall ein Beschwerderecht gegen die Veranlagungsverfügung der kantonalen Steuerverwaltung zu (Art. 141 Abs. 1 DBG). Einzig auf diese Weise kann die ESTV ein Rechtsmittelverfahren erzwingen, in welchem über die Richtigkeit von ihren allfällig von der Auffassung kantonalen Veranlagungsbehörden divergierenden Ansichten zu entscheiden ist.

E. 2.2.3

Wird ein Steuerruling betreffend die direkte Bundessteuer lediglich mit der ESTV abgeschlossen, vermag dieses Ruling im Bereich einer einzelnen, konkreten Veranlagung die für diese Veranlagung zuständige kantonale Steuerbehörde nicht zu binden, da es der ESTV nach dem Gesagten (E. 2.2.2 vorstehend) an der entsprechenden Veranlagungskompetenz mangelt (vgl. Urban Broger/Lukas C. Aebi, Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, in: Der Schweizer Treuhänder 2013, 605 ff., 608). Die Zustimmung der ESTV zu einer derartigen Anfrage gibt damit nur (aber immerhin) die Auffassung der Aufsichtsbehörde der kantonalen Steuerverwaltungen wieder und vermag dem Steuerpflichtigen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Sicherheit darüber zu geben, wie sich die ESTV im Licht des ihr zustehenden Beschwerderechts nach Art. 141 Abs. 1 DBG stellt (vgl. Schreiber/Jaun/Kobierski, a. a. O., 330 f.). Etwas anderes lässt sich auch aus den von den Pflichtigen zitierten Entscheiden des Bundesgerichts bzw. des Kantonsgerichts Freiburg nicht ableiten. Weder im Entscheid vom 5. Oktober 2012 (2C_708/2011) noch im Entscheid vom 10. Dezember 2012 (2C_603/2012) hatte sich das Bundesgericht – soweit ersichtlich – mit der Frage der Bindungswirkung eines nur von der ESTV bestätigten Rulings gegenüber der kantonalen Steuerbehörde zu befassen. Im Entscheid des Kantonsgerichts Freiburg vom 27. Mai 2011 war zwar grundsätzlich der identische Sachverhalt zu beurteilen – indessen haben die an jenem Verfahren Beteiligten

offensichtlich die Frage der Bindungswirkung eines nur von der ESTV bestätigten Rulings nicht aufgeworfen. War diese Frage nicht strittig, so erklärt dies die von den Pflichtigen zitierte Feststellung des Kantonsgerichts Freiburg, die Zuständigkeit der ESTV zur Abgabe des Steuerrulings stehe "ausser Diskussion". Umgekehrt hat das Bundesgericht in zwei Entscheiden (vgl. BGE 124 II 383 E. 2; 121 II 473 E. 3) ausdrücklich festgehalten, die ESTV sei zum Erlass von Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer als blosser Aufsichtsbehörde nicht zuständig. Beide zitierten Entscheide betrafen Gesuche von Versicherungsgesellschaften, welche Klarheit über die steuerliche Behandlung von Versicherungsprodukten bei der direkten Bundessteuer wünschten. Von ihrem inneren Gehalt her entsprachen diese beantragten Feststellungsverfügungen einem Steuerruling. Die Überlegungen des Bundesgerichts zur Zuständigkeit bei Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer sind damit ohne Weiteres auf die Zuständigkeiten betreffend Steuerruling übertragbar.

E. 2.2.4

Letztlich können die Pflichtigen im vorliegenden Fall auch aus der Praxis zur steuerlichen Zertifizierung von Finanzprodukten nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wohl ist diese mit Inkrafttreten des Kreisschreibens Nr. 4 vom 12. April 1999 an die Sektion Wertschriftenbewertung und Finanzderivate der ESTV übertragen worden. Diese Zuständigkeitsregelung gründet darauf, dass über die Kursliste der ESTV eine einheitliche Beurteilung von steuerbaren und steuerfreien Komponenten von Finanzprodukten sichergestellt werden soll (vgl. auch Kreisschreiben Nr. 15 vom 7. Februar 2007). Demgegenüber ist die streitbetreffende Rulinganfrage ausdrücklich nicht an die damals zuständige Sektion Wertschriftenbewertung und Finanzderivate der ESTV gerichtet worden, sondern an die Abteilung Rechtswesen. Damit in Übereinstimmung war in der Rulinganfrage auch nicht offengelegt, dass es sich bei "D-LP" um ein an unbeschränkt viele Anleger zum Kauf anzubietendes Finanzprodukt handelte noch war der Eingabe ein für die Beurteilung eines Finanzprodukts zwingend erforderliches "Term Sheet" beigelegt.

E. 2.2.5

War die ESTV nach dem Gesagten zu einer die zürcherische Veranlagungsbehörde bindenden Erklärung nicht zuständig, können die Pflichtigen aus der unterschriebenen Zustimmung der ESTV zum Rulingantrag vom 3. August 2004 direkt nichts ableiten.

E. 2.3

Damit stellt sich die Frage, ob die Pflichtigen die ESTV aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durften bzw. ob sie deren Unzuständigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnten.

E. 2.3.1

Der Pflichtige ist bei der C AG als Steuerberater und Partner tätig. Bei der C AG handelt es sich um eine grosse Steuerberatungsgesellschaft, welche in der Schweiz tätig ist. Ausser Frage steht damit, dass die grundsätzliche Kompetenzregelung hinsichtlich Veranlagung der direkten Bundessteuer, soweit diese sich direkt aus dem Gesetz ergibt, der C AG bzw. dem Pflichtigen bekannt sein musste. Damit durfte die ESTV durchaus in guten Treuen davon ausgehen, dass die streitbetreffende Rulinganfrage der C AG bzw. des Pflichtigen an sie einzig in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsbehörde über die direkte Bundessteuer gerichtet war und zudem bezweckte, die Auffassung der ESTV im Zusammenhang mit dem ihr nach Art. 141 Abs. 1 DBG zustehenden Beschwerderecht zu erfahren. Die Tatsache, dass die

ESTV ihre unterschriebene Zustimmung zum Ruling vom 4. August 2004 nicht mit weiteren Belehrungen gegenüber dem Pflichtigen bzw. der C AG hinsichtlich der Zuständigkeiten zur eigentlichen Veranlagung versehen hat, ist daher weder als widersprüchlich noch sonst als irreführend zu qualifizieren.

E. 2.3.2

Mussten dem Pflichtigen bzw. der C AG aber die grundsätzlichen Zuständigkeiten im Zusammenhang mit der Veranlagung der direkten Bundessteuer bekannt sein, so hätte er auch ohne Weiteres erkennen können, dass mit dem lediglich seitens der ESTV bewilligten Ruling die eigentliche Veranlagung der direkten Bundessteuer durch die kantonale Steuerbehörde keineswegs bindend vereinbart gewesen war. Dies umso mehr, als – in Nachachtung einer vom Pflichtigen bzw. der C AG zu erwartenden Sorgfalt – die bundesgerichtliche Rechtsprechung um die Zuständigkeit von Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer aufgrund der hierzu publizierten Rechtsprechung (vgl. BGE 124 II 383 E. 2; 121 II 473 E. 3) ebenfalls als bekannt vorausgesetzt werden darf. Aus den gesetzlichen Kompetenzregeln für die Veranlagung der direkten Bundessteuer wie auch aus den zitierten Entscheiden war ohne Weiteres abzuleiten, dass dem bei der ESTV eingeholten Steurruling die heute vom Pflichtigen verfochtene Bindungswirkung nicht zukommt. Dies gilt umso mehr, als der Pflichtige wie auch die C AG fachkundig sind. Damit ist auch nicht ersichtlich, inwieweit durch das Vorgehen der ESTV oder gar durch das heutige Urteil der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 bzw. Art. 5 Abs. 3 BV) verletzt würde.

E. 2.4

Die Vorinstanz hat weiter festgestellt, dass die Abzugsfähigkeit der streitbetroffenen Schuldzinsen durch das Bundesgericht in einem Parallelfall (vgl. BGr, 26. Oktober 2012, 2C_565/2011 = BGE 138 II 545) beurteilt und verneint worden sei. Die in jenem Entscheid zu den freiburgischen Staats- und Gemeindesteuern getätigten Ausführungen seien ohne Weiteres auf die Regelung bei den direkten Bundessteuern zu übertragen, da die gesetzliche Vorschrift von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG den gleichen Wortlaut aufweise wie die entsprechende Vorschriften im Steuergesetz des Kantons Freiburg. Mit diesen zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz, welchen das Verwaltungsgericht beitrifft, setzt sich der Pflichtige nicht auseinander, was zur Verweigerung des beantragten Abzugs führt. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 3

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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