



2C_56/2018

Urteil vom 5. Oktober 2018
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht.

Gegenstand

Rückerstattung der Verrechnungssteuer,

Beschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, 1. Abteilung, vom 28. November 2017 (1 DB.2016.146, 1 ST.2016.173, 1 VS.2016.10).

Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ deklarierten in ihrer Steuererklärung für 2012 im Wertschriftenverzeichnis ein Vermögen von Fr. 4'630'554.-- (u.a. 10'000 Aktien der C._____ AG mit einem Nennwert von je Fr. 10.-- und einem Steuerwert von Fr. 3'637'627.--) sowie aus dem Vermögen fliessende Erträge von Fr. 580.--. Den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer gaben sie mit Fr. 0.-- an. Das Feld "Bruttoertrag 2012" liessen sie leer.

B.

Anlässlich einer Überprüfung stellte das Kantonale Steueramt Zürich fest, dass die genannte Aktiengesellschaft den Pflichtigen im Jahr 2012 eine Dividende von Fr. 350'000.-- ausgeschüttet hatte. Diesen Betrag rechnete die Behörde mit Einschätzungsentscheid vom 16. Juli 2015 beim steuerbaren Einkommen der Betroffenen auf und verweigerte die Rückerstattung der auf der Dividende anfallenden Verrechnungssteuersumme von Fr. 122'500.--. Gegen diese verweigerte Rückerstattung erhoben die Pflichtigen erfolglos Einsprache und danach die ihnen auf kantonaler Ebene zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, zuletzt Beschwerde an das Steuergericht des Kantons Zürich.

C.

Am 22. Januar 2018 haben A._____ und B._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie stellen den Antrag, den steuergerichtlichen Entscheid vom 28. November 2017 aufzuheben und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 122'500.-- anzuordnen; eventuell sei die Sache zwecks Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, subeventualiter an die Veranlagungsbehörde. Zudem beantragen sie, das bundesgerichtliche Verfahren bis zu einer hier einschlägigen Gesetzesänderung (nach einer im Nationalrat eingereichten Motion) zu sistieren.

D.

Das Kantonale Steueramt Zürich, das Steuergericht des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei).

E.

Mit Replik vom 19. April 2018 halten die Beschwerdeführer an ihren Rechtsstandpunkten fest.

Erwägungen:

1.

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 56 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21).

2.

2.1 Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 23 VStG).

2.1.1 Gemäss der Rechtsprechung ist der Anspruch auf Rückerstattung dann verwirkt, wenn die steuerpflichtige Person weder eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der Steuererklärung) noch zumindest eine spontane Nachmeldung vornimmt, die rechtzeitig genug erfolgt, dass die nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung tatsächlich noch berücksichtigt werden kann. Diese langjährige Praxis hat das Bundesgericht auch jüngst wieder bestätigt (vgl. u.a. Urteile 2C_637/2016 vom 17. März 2017 E. 3.1 u. E. 3.2 in: ASA 85 S. 746; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1 in: ASA 81 S. 71; je m.w.H.; kürzlich ergangen: u.a. das Urteil 2C_117/2018 vom 5. März 2018 m.w.H.).

2.1.2 Art. 23 VStG hat zum Zweck, die gesetzmässige Deklarationspflicht sicherzustellen. Zwar ist die Veranlagungsbehörde im Verfahren der gemischten Veranlagung verpflichtet, die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die behördliche Untersuchungspflicht findet aber ihre Grenze in der direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG [SR 642.11] bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG [SR 642.14]), welcher auch die Pflicht zur spontanen Meldung entspringt.

Im Steuerrecht als typischem Bereich der Massenverwaltung muss die Steuerbehörde davon ausgehen können, dass die Steuererklärungen korrekt und vollständig eingereicht werden. Dies ist kein blosser Selbstzweck, sondern dient dem schutzwürdigen Interesse an einer gesetzmässigen Steuererhebung. Grundsätzlich darf die Veranlagungsbehörde somit auf die ihr vorgelegten Angaben vertrauen und ist nicht verpflichtet, weitere Abklärungen zu treffen, es sei denn, es liege auf der Hand, dass die Deklaration versehentlich unterblieben ist (so etwa aufgrund von Beilagen, die der Steuererklärung beigelegt wurden; ausführlich dazu die bereits erwähnten Urteile 2C_637/2016 E. 3.1 u. E. 3.2; 2C_95/2011 E. 2.1 u. 4.1; je m.w.H.).

2.1.3 Ausschlussgrund einer Rückerstattung – mangels einer spontanen Erst- oder Nachmeldung – bildet etwa die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG; dazu erstmals BGE 113 Ib 128 E. 2b S. 130). Dasselbe gilt für "überholende" Abklärungen, mit welchen die Veranlagungsbehörde in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen sind. Solche Umstände schliessen eine anspruchsbegründende spontane Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG aus (vgl. die in E. 2.1.1 u. E. 2.1.2 zitierten Urteile). Eine typische "überholende" Abklärung ist gegeben, wenn die Behörde von Amtes wegen überprüft, ob die Pflichtigen eine Dividende erhalten haben, nachdem diese in keiner Weise auf die Dividende aufmerksam gemacht haben, auch nicht durch eine der Steuererklärung beigelegte Ausschüttungsbescheinigung.

2.2 In Übereinstimmung mit Art. 23 VStG und der dazu ergangenen Rechtsprechung hat die Vorinstanz hier erwogen, dass der Anspruch der Beschwerdeführer auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt ist.

2.2.1 Dabei hat das Steuergericht sich ausdrücklich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bezogen, die sie zutreffend dargestellt (vgl. E. 3b des angefochtenen Entscheids) und zur Anwendung gebracht hat (vgl. ebenda E. 4b; siehe auch oben E. 2.1). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) unterblieb die Deklaration der streitbetroffenen Dividende und fand diese einzig aufgrund der Intervention sowie andersweitigen Überprüfung der Veranlagungsbehörde Eingang in die Veranlagung, was eine Rückerstattung ausschliesst. Das gibt zu keinen Beanstandungen Anlass.

2.2.2 Weiter hat sich die Vorinstanz eingehend mit dem bereits im kantonalen Verfahren gestellten Sistierungsantrag auseinandergesetzt, nachdem im Nationalrat eine Motion in Zusammenhang mit der hier massgeblichen Frage eingereicht wurde (vgl. E. 2b des angefochtenen Entscheids). Das Steuergericht hat in der Motion zu Recht keinen Grund gesehen, von der Anwendung der im jetzigen Zeitpunkt gültigen Fassung von Art. 23 VStG und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung abzusehen (vgl. dazu näher unten E. 2.3.3).

2.3 Was die Beschwerdeführer gegen den angefochtenen Entscheid einwenden, vermag ein anderes Ergebnis nicht zu rechtfertigen.

2.3.1 Die Beschwerdeführer machen nicht geltend, dass sie die hier massgebliche Dividende spontan (nach)deklariert hätten. Zudem liegt ihr Fall nicht so wie derjenige, in dem die Dividendenausschüttung zwar undeklariert geblieben, aber durch die beigelegte Ausschüttungsbescheinigung offensichtlich und sofort ersichtlich war (vgl. oben E. 2.1.2, insb. das bereits zitierte Urteil 2C_637/2017 E. 3.5).

Die Beschwerdeführer haben wohl ihre Beteiligung deklariert, nicht aber die ihnen ausgeschüttete Dividende; ebenso wenig haben sie ihrer Steuererklärung eine Bescheinigung der erhaltenen Ausschüttung beigelegt. Die unterbliebene Deklaration des Bruttoertrags 2012 musste für die Veranlagungsbehörde somit nicht bereits durch Durchsicht der Beilagen offensichtlich werden, sondern erst aufgrund einer separaten, nicht unmittelbar bei den Beschwerdeführern erfolgten Überprüfung, nach spezifischer Abklärung der von der betroffenen Aktiengesellschaft vorgenommenen, korrekt deklarierten Dividendenausschüttung. Die Notwendigkeit, eine solche Abklärung vorzunehmen, kann der blossen Durchsicht der Beilagen nach einem offensichtlichen Versehen in Bezug auf die Ertragsdeklaration nicht gleichgestellt werden. Ebenso wenig besteht eine rechtswidrige Ungleichbehandlung zu anderen Fallgestaltungen.

2.3.2 Die Beschwerdeführer argumentieren weiter, die bundesgerichtliche Rechtsprechung sei EMRK-widrig, weil der Verweigerung einer Rückerstattung der Verrechnungssteuer Strafcharakter zukomme. Insbesondere sei die in Art. 6 Abs. 2 EMRK verankerte Unschuldsvermutung verletzt, wenn eine Bestrafung unabhängig vom Verschulden erfolge. Einen weiteren Verstoss habe die Vorinstanz dadurch begangen, indem sie den Beschwerdeführern ihren aus derselben Bestim-

mung hervorgehenden Anspruch auf mündliche Verhandlung abgesprochen habe.

Die Verwirkung der Rückerstattung erfolgt bereits aufgrund der unterbliebenen spontanen Erst- oder Nachmeldung der Leistung, die der Verrechnungssteuer unterliegt. Eine Hinterziehungsabsicht ist nicht zwingend erforderlich. Entsprechend hat das Bundesgericht bisher offen gelassen, ob für die Verwirkung ein Verschulden erforderlich ist, jedoch wiederholt ausgeführt, jedenfalls würde Fahrlässigkeit genügen (vgl. das erwähnte Urteil 2C_95/2011 E. 2.1 m.w.H.; siehe auch 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2 in: ASA 75 S. 417; kürzlich u.a. bestätigt durch das Urteil 2C_896/2015 vom 10. November 2016 E. 2.1).

Die Verwirkung der Rückerstattung stellt somit keine Busse dar, zumal sie nur das Fehlen einer spontanen Deklaration voraussetzt und nicht noch zusätzlich zu prüfen ist, ob das erfolgte Versäumnis fahrlässig oder sonst schuldhaft gewesen sein muss. Die Regeln des (Steuer-)Strafrechts und der EMRK, die ein Verschulden bedingen, kommen nicht zur Anwendung. Deshalb besteht kein Anlass, hier von der im Fall 2A.114/1990 (Urteil vom 5. September 1990 E. 1b, in: ASA 60 S. 65) begründeten Rechtsprechung abzuweichen. Nichts Anderes ergibt sich aus den durch die Beschwerdeführer zitierten Urteilen. Im Weiteren berufen sie sich auf eine einzige Stimme in der Lehre, die jedoch diejenige ihres Rechtsvertreters ist. Es erübrigt sich, dieser Frage weiter nachzugehen.

2.3.3 Im Übrigen verweisen die Beschwerdeführer auf die beabsichtigte Revision von Art. 23 VStG (vgl. dazu näher das Urteil 2C_87/2018 vom 6. Februar 2018 E. 3.6). Daraus können sie jedoch nichts für sich ableiten. Welchen Gehalt die Revision letztlich annehmen wird, ist zum Zeitpunkt noch nicht absehbar. Das Bundesgericht hat das Verrechnungssteuerrecht auch im vorliegenden Fall anzuwenden, wie es bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung anwendbar war (Art. 1 Abs. 1 SchIT ZGB, der analog auch im öffentlichen Recht gilt; Urteil 2C_717/2015 vom 13. Dezember 2015 E. 6.4.1). Dies ist – zumindest zurzeit – Art. 23 VStG in der ursprünglichen Fassung vom 13. Oktober 1965. Der Sistierungsantrag erweist sich somit ebenfalls als unbegründet.

3.

Nach dem Gesagten ist das Sistierungsgesuch abzuweisen, ebenso wie die Beschwerde, und werden die Beschwerdeführer unter Solidarhaft kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Das Gesuch um Sistierung des bundesgerichtlichen Verfahrens wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich 1. Abteilung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. Oktober 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seiler

Matter