

BGer 2C_224/2017 vom 16. August 2019

Bundesgericht, 2019-08-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_224_2017

FR: TF 2C_224/2017 du 16 août 2019

IT: TF 2C_224/2017 del 16 agosto 2019

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht. Angefochten ist ein Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, das als kantonale Rekurskommission im Sinne von Art. 54 VStG entschieden hat. Dagegen steht nach Art. 56 VStG in Verbindung mit Art. 86 Abs. 2 BGG die Beschwerde beim Bundesgericht offen. Die Beschwerdeführer sind nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 2.1

Nach Ablauf der Referendumsfrist am 17. Januar 2019 ist die Änderung des VStG vom 28. September 2018 rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft getreten. Im Rahmen dieser Änderung wurde unter anderem Art. 23 Abs. 2 VStG in das Gesetz eingefügt. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung führt die gesetzeswidrige Nichtdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen Art. 23 Abs. 1 VStG nicht zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs, wenn die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgte und die betreffenden Einkünfte oder Vermögen nachträglich angegeben werden oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden. Die Bestimmung findet nach Art. 70d VStG Anwendung auf Ansprüche auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind und über die am 1. Januar 2019 noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

E. 2.2

Die Verwirkungsfolge nach Art. 23 Abs. 1 VStG muss entgegen dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 2 VStG auch dann entfallen, wenn der Steuerpflichtige mit der Nichtdeklaration zwar eine Verfahrenspflicht verletzt hat, ihn diesbezüglich aber kein Verschulden trifft, ihm also weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. Nur wer den betreffenden Ertrag und Vermögenswert vorsätzlich nicht in der Steuererklärung angibt oder mit entsprechendem Vorsatz gar keine Steuererklärung abgibt, verwirkt bereits durch die Nichtdeklaration seinen Rückerstattungsanspruch (vgl. Botschaft vom 28. März 2018 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes, BBl 2018 S. 2342: "Keine Fahrlässigkeit

liegt vor, wenn der Empfänger oder die Empfängerin gegenüber der Steuerbehörde die entsprechenden Einkommens- oder Vermögensbestandteile vorsätzlich nicht in der Steuererklärung deklarierte, um einer Erfassung der Leistung durch die Einkommens- und Vermögenssteuer zu entgehen." Da die Verrechnungssteuer im inländischen Verhältnis die Sicherung der direkten Steuern der Kantone und die Eindämmung der Steuerhinterziehung bezweckt (vgl. BGE 125 II 348 E. 4 S. 352), drängt es sich auf, hier denselben Vorsatzbegriff anzuwenden wie bei der Hinterziehung dieser Steuern (Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und somit auf die strafrechtliche Definition in Art. 12 Abs. 2 StGB zurückzugreifen (vgl. Urteile 2C_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1; 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 4.1 mit Hinweisen). Danach handelt vorsätzlich, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt, wobei es genügt, wenn er die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz; BGE 138 V 74 E. 8.2 S. 83; 137 IV 1 E. 4.2.3 S. 4; 133 IV 222 E. 5.3 S. 225; zur Abgrenzung des Eventualvorsatzes von der Fahrlässigkeit im Kontext von Art. 23 Abs. 2 VStG vgl. Urteile 2C_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 4.1; 2C_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1). Bei fahrlässiger oder unverschuldeter Nichtdeklaration ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer hingegen erst dann durch Art. 23 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 VStG ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der fraglichen Betreffnisse kein Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren mehr hängig ist - und auch nicht mehr eingeleitet werden kann - und sie deshalb endgültig nicht mehr mit der Einkommens- und der Vermögenssteuer belastet werden können (vgl. Votum Bischof, AB 2018 S 595).

E. 2.3.1

Da die Vorinstanz ihr Urteil auf der Grundlage des alten Rechts fällte, hielt sie es nicht für erforderlich zu entscheiden, ob die Nichtdeklaration vorsätzlich oder fahrlässig erfolgte. Unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (Urteile 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.5 und 3.4; 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E.2, in: RDAF 2015 II S. 495, StR 70/2015 S. 1000; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1, in: ASA 81 S. 71, RDAF 2012 II S. 72, StR 66/2011 S. 963) beliess sie es stattdessen bei der Feststellung, dass die Beschwerdeführer ihre Steuererklärung vor Einreichung hätten überprüfen müssen und ihnen deshalb in Bezug auf die Nichtdeklaration mindestens leichte Fahrlässigkeit vorzuwerfen war. Dementsprechend können dem vorinstanzlichen Urteil keine Feststellungen zu Wissen und Wollen der Beschwerdeführer hinsichtlich der Nichtdeklaration entnommen werden.

E. 2.3.2

Nach neuem Recht, welches nach Art. 70d VStG auf den Anspruch der Beschwerdeführer Anwendung findet, sind Wissen und Willen des Steuerpflichtigen entscheidungswesentliche Tatsachen (siehe oben, E. 2.2). Da sich die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz in diesem Punkt als offensichtlich unvollständig und deshalb als offensichtlich unrichtig erweisen, sich die Verfahrensbeteiligten vor Bundesgericht überdies einig sind, dass die fehlerhafte Deklaration nicht mit Wissen und Wollen der Beschwerdeführer erfolgt war und dem Bundesgericht sämtliche relevanten Tatsachen und Indizien vorliegen, ist der Sachverhalt nach Art. 105 Abs. 2 BGG von Amtes wegen zu ergänzen.

E. 2.3.3

Praxisgemäss wird aus dem Wissen des Steuerpflichtigen um die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung geschlossen, dass der Steuerpflichtige auch mit Willen handelte, das heisst eine Steuerverkürzung beabsichtigte oder sie zumindest in Kauf nahm (BGE 114 Ib 27 E. 3.a S. 29 f.; Urteil 2C_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2 mit Hinweisen). Vorliegend ist nun aber nicht nur nicht erwiesen, dass die Beschwerdeführer um die Nichtdeklaration gewusst hätten, sondern muss aus dem Verhalten der Beschwerdeführer geschlossen werden, dass ihnen nicht bewusst war, dass die Dividende und die Stammanteile im Wertschriftenverzeichnis fehlten. Hätten sie eine Steuerverkürzung beabsichtigt oder bewusst in Kauf genommen, hätten sie nämlich zweifelsohne darauf verzichtet, die Dividende und die Stammanteile auf dem Beiblatt "Qualifizierte Beteiligungen im Privatvermögen" aufzuführen und der Steuererklärung eine Kopie des Formulars 110 beizulegen. Vorsatz ist ihnen somit nicht vorzuwerfen. Ob den Steuerpflichtigen Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, kann nach dem Gesagten offenbleiben. Ebenso braucht nicht entschieden zu werden, ob die Angaben der Beschwerdeführer auf dem Beiblatt "Qualifizierte Beteiligungen im Privatvermögen" und die Kopie des Formulars 110 eine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 Abs. 1 VStG darstellten, wie dies die Beschwerdeführer behaupten.

E. 2.4

Da die Steuerbehörde in ihrem Einschätzungsentscheid die Dividende beim Einkommen und die Stammanteile beim Vermögen aufgerechnet hat, sind die Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 2 VStG erfüllt, sodass keine Verwirkung nach Art. 23 Abs. 1 VStG eingetreten ist. Da die Beschwerdeführer die Anspruchsvoraussetzungen von Art. 21 f. VStG unbestrittenermassen erfüllen, haben sie Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die im Jahr 2014 von der Dividende der C._____ GmbH abgezogen wurde.

E. 3.1

Die Beschwerde erweist sich als begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben.

E. 3.1.1

Da der Rechtsstreit aufgrund einer neuen, rückwirkenden Gesetzesbestimmung zu entscheiden ist, deren konkrete Ausgestaltung im Zeitpunkt des angefochtenen Urteils noch nicht einmal absehbar war und deren Nichtberücksichtigung der Vorinstanz folglich nicht vorgeworfen werden kann, ist es nicht angezeigt, dem unterliegenden Kanton Zürich Kosten zu auferlegen, obschon er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG ; vgl. Urteile 2C_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 5.2; 2C_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 5.1). Aus demselben Grund sind die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens nicht neu zu regeln (vgl. Urteile 2C_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 5.2; 2C_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 5.1; 2C_1069/2018 vom 23. April 2019 E. 4.1). Hingegen hat der Kanton Zürich die durch eine Treuhandgesellschaft vertretenen Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG i.V.m. Reglement vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]).