

BL_GERICHTE 2016-04-08-stger-3 vom 8. April 2016

BL Gerichte, 2016-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2016-04-08-stger-3

FR: BL_GERICHTE 2016-04-08-stger-3 du 8 avril 2016

IT: BL_GERICHTE 2016-04-08-stger-3 del 8 aprile 2016

Regeste

Verrechnungssteuer / Verwirkung der Rückerstattung

Erwägungen

E. 1

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 wurde auf den Fälligkeiten des Jahres 2013 Verrechnungssteuern in Höhe von Fr. 52'203.55 zurückerstattet bzw. gutgeschrieben.

E. 2

Mit Rückleistungsentscheid vom 9. November 2015 kürzte die Steuerverwaltung den Rückforderungsbetrag aus dem Verrechnungssteueranspruch 2013 von Fr. 52'203.55 um Fr. 51'450.-- (= 35% von Fr. 147'000.--) auf Fr. 753.55. Zur Begründung verwies sie auf die Kürzungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 2. Juli 2015, wonach es die Pflichtigen im Wertschriftenverzeichnis 2013 unterlassen hätten, von sich aus den Dividendenertrag auf den 49 Namenaktien der B.____ AG in Höhe von Fr. 3'000.-- je Aktie, total somit Fr. 147'000.-- zu deklarieren. Aufgrund der Angaben im Programm „Wertschriften- Verzeichnis-Kontrolle“ (WVK) sei die Dividende von Amtes wegen im Rückerstattungsantrag unter Werte mit Verrechnungssteuer aufgerechnet und die darauf lastende Verrechnungssteuer von Fr. 51'450.-- zurückerstattet bzw. gutgeschrieben worden. Laut aktueller bundesrichterlicher Rechtsprechung gelte eine Aufrechnung durch die Steuerbehörde nicht mehr als ordnungsgemässe Deklaration. Die ESTV habe dies mittels Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 (KS Nr. 40) publiziert. Laut Ziff. 3.1 des KS Nr. 40 würden Einkünfte, welche spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuererklärung, spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert würden, nach wie vor als ordnungsgemäss deklariert gelten. Erfolge die Deklaration jedoch, wie im vorliegenden Fall, erst aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften, so gelte der Rückerstattungsanspruch mangels ordnungsgemässer Deklaration als verwirkt (Ziff. 3.2 des KS Nr. 40).

E. 3

Mit Eingabe vom 9. Dezember 2015 erhob der Vertreter mit den Begehren, 1. Der Rückleistungsentscheid sei aufzuheben und demnach auf die Rückleistung der gutgeschriebenen Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 51'450.-- zu verzichten; 2. Unter o/e-Kostenfolge, Beschwerde. Zur Begründung machte er geltend, die Beschwerdeführer seien zu 49% am Aktienkapital der B.____ AG beteiligt. Die Generalversammlung (GV) habe am 17. Dezember 2013 für das Geschäftsjahr 2012 die Ausschüttung einer Dividende in Höhe von Fr. 300'000.-- beschlossen. Daraus habe sich ein Dividendenanspruch von Fr. 147'000.--

zugunsten der Beschwerde-

Seite 3

führer ergeben. Die B.____ AG habe zeitgerecht das Formular 103 ausgefüllt und dieses samt Protokoll der GV an die ESTV gesandt. Die auf der Dividende von Fr. 300'000.-- berechnete Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 105'000.-- sei der ESTV am 15. Januar 2014, also recht- zeitig und spontan deklariert worden. Die einschlägigen Aktien seien in der privaten Steuerer- klärung 2013 im Wertschriftenverzeichnis ausdrücklich aufgelistet worden. Die Deklaration der Dividende sei indessen aus einem blossen Versehen und ohne jede Hinterziehungsabsicht in einer schwierigen persönlichen Situation unterblieben. Die Beschwerdeführerin sei im Geschäft sehr stark absorbiert gewesen, die Ehegatten seien Eltern eines Kindes geworden und dem Beschwerdeführer sei gekündigt worden. Das KS Nr. 40 werde in der Literatur kritisiert. Die Ver- rechnungssteuer sei seit jeher als Sicherungssteuer gedacht gewesen und sollte Hinterzieher (Defraudanten = Betrüger) sanktionieren, d.h. Personen, denen ein schuldhaftes und vorwerfba- res Verhalten zur Last gelegt werden könne. Es dürfe aber nicht sein, dass simple Versehen nicht Defraudationswilliger im sprichwörtlich „kurzen Prozess“ mit einer schwerwiegenden, fi- nanziellen Belastung bestraft würden, welche pönalen Charakter habe. Es gelte deshalb die strafrechtlich gebotene Differenzierung der Strafzumessung nach dem Verschulden des Täters zu berücksichtigen sowie die strafprozessualen Garantien, auch jene der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) zu beach- ten.

E. 3.2

des KS Nr. 40) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.2.2).

d) Auf den ersten Blick scheint der Wortlaut von Art. 23 VStG („oder“) nahezu legen, der Leistungsempfänger habe seiner Deklarationspflicht mit Bezug auf Dividenden auch dann Genüge getan, wenn er lediglich die entsprechenden Aktien angibt. Betrachtet man die Frage im Licht des Zwecks der Verrechnungssteuer, namentlich unter dem Teilaspekt Sicherungs- zweck, so kommt man nicht umhin, eine eher restriktive Sicht einzunehmen, zumal die Ver- rechnungssteuer nicht nur die Einkommens- sondern auch die Vermögenssteuer sichern soll. Es besteht daher kein Wahlrecht. Nur die Angabe des Vermögens, aus dem mit der Verrech- nungssteuer belastete Einkünfte fliessen, genügt grundsätzlich nicht (Fischer/Ramp, Kreis- schreiben der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer, publ. in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 6-7/14, S. 503 ff., Ziff. 8, m.w.H.).

e) Die Frage, ob ein dem Steuerpflichtigen vorwerfbares Verhalten erforderlich ist, um den Rückforderungsanspruch untergehen zu lassen, hat das Bundesgericht bisher nicht definitiv entschieden (BGE 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom

Seite 8

E. 4

Mit Vernehmlassung vom 2. Februar 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abwei- sung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die Steuerpflichtigen müssten die Steu- ererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen. Das Bundesge- richt habe die Verwirkung des Anspruches auf Rückerstattung der

Verrechnungssteuer in zwei Leitentscheiden präzisiert. Danach sei der Anspruch verwirkt, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht in der nächsten Steuererklärung deklariert oder die Angaben spontan vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung ergänzt würden. Die Steuerbehörde könne sich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige seine Deklaration vollständig und richtig ausfülle. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen werde nicht vorausgesetzt. Die blosser Fahrlässigkeit reiche zur Annahme der Verwirkungsfolge aus. Im KS Nr. 40 habe die ESTV die Anwendung gestützt auf die höchstrichterliche Praxis präzisiert. Die Kantone müssten die bundesgerichtliche Rechtsprechung und das neue Kreisschreiben in der Praxis umzusetzen. Vorliegend sei die fragliche Dividendenausschüttung nicht ordnungsgemäss in der Steuererklärung 2013 deklariert worden, wobei die Gründe dafür irrelevant seien. Im Ergebnis könne eine verwirkte Rückerstattung

Seite 4

tung der Verrechnungssteuer zwar subjektiv als pönal empfunden werden, es handle sich dabei aber nicht um eine Busse. Die Regeln des (Steuer-)Strafrechts kämen somit nicht zur Anwendung.

E. 5

Mit Vernehmlassung vom 18. Februar 2016 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die gängige Praxis der ESTV gemäss KS Nr. 40 berücksichtige die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Rückerstattung verwirkt sei, wenn die steuerpflichtige Person ihrer Pflicht zur ordnungsgemässen Deklaration nicht nachgekommen sei. Demnach könne bei dem vom Gesetzgeber gewählten System der Quellenbesteuerung auch derjenige der Verrechnungssteuer verlustig gehen, der ohne Hinterziehungsabsicht ihm obliegende Pflichten bei der Veranlagung der ordentlichen Steuern missachtet habe, so namentlich, wer keine Steuererklärung abgebe oder seine Einkünfte bloss zum Teil deklariere. Diese Auswirkung sei, da der Nachweis der Hinterziehung in der Regel ohnehin nicht leicht zu erbringen sei, aus Gründen der Praktikabilität in Kauf zu nehmen, obschon damit über den primären Zweck der Verrechnungssteuer hinaus auch Personen getroffen würden, die ihren Mitwirkungspflichten nicht vorsätzlich, sondern aus blosser Nachlässigkeit oder Unbeholfenheit nicht nachgekommen seien, bei denen also keinerlei Verheimlichungsabsicht bestanden habe.

E. 6

Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest. Ergänzend machte der Vertreter der Beschwerdeführer geltend, die vom Bundesgericht entwickelte Praxis widerspreche dem gemischten Veranlagungsverfahren, wonach dann, wenn die Steuerverwaltung einen Fehler bemerke, die Pflichtigen bis zur Rechtskraft der Veranlagung Unterlagen nachreichen könnten. Überdies behauptete er, das KS Nr. 40 sei widerrechtlich. Abschliessend machte er geltend, der Kanton Basel-Landschaft solle, da das Bundesgericht auch nicht das Mass aller Dinge sei, ein Zeichen setzen und vorliegend auf die Rückforderung der Verrechnungssteuer verzichten.

Seite 5

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965 i.V.m. § 9 Abs. 1 des Dekrets zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 10. Februar 2011 zur An- handnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 129 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) Beschwer- den, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Prä- sidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in for- meller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Rückerstattung der Verrechnungssteuer des Jahres 2013 auf dem Dividendenertrag auf den 49 Namenaktien der B.____ AG von Fr. 3'000.-- je Aktie, total somit Fr. 147'000.-- in Höhe Fr. 51'450.-- (= 35% von Fr. 147'000.--), wel- cher in der Steuererklärung nicht deklariert worden war, zu Recht verweigert wurde. Mit ande- ren Worten ist zu prüfen, ob der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt ist.

3. a) Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schwei- zerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungs- steuer wird an der Quelle erhoben. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Er hat die Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Der Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung kann aber nach Massgabe des Gesetzes die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen. Vorausset- zung ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordentlich deklariert werden (Art. 1 Abs. 2 und Art. 22 f. VStG). Darin kommt der Sicherungscharakter der Verrechnungs- steuer zum Ausdruck. Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern. Dem Steuerehrli- chen wird sie zurückerstattet (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 136 II 525 E. 3.3.1;

Seite 6

BGE 125 II 348 E. 4; je mit Hinweisen) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C_1083/2014 vom 20. No- vember 2015 E. 2.1).

b) Nach der Rechtsprechung zu Art. 23 VStG verwirkt der Rückerstattungsan- spruch, wenn der Steuerpflichtige mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte nicht in der nächsten Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass die Einkünfte noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b; BGE 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.2; BGE 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; BGE 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.1; je mit Hinweisen). Massgebend ist das Einhalten der Deklarationspflicht, die mit dem von der Steuerbehörde versandten Steuererklärungsformu- lar eingeleitet wird. Das fristgerechte Einreichen der Steuererklärung bildet die Messlatte der formkorrekten Deklaration, wobei Ergänzungen oder Korrekturen bis zur Veranlagung noch möglich sind (vgl. Zwahlen in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum VStG, 2. A. 2012, N 3 zu Art. 23 VStG). Praxisgemäss kann der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf Rückerstattung der

Verrechnungssteuer somit durch Einreichen der Steuererklärung auch noch nachträglich bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung wahren (BGE 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4; BGE 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2; BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1 und insb. 4.1; je mit Hinweisen). Der Steuerpflichtige muss die Einkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen, selbst deklarieren. Es kommt nicht darauf an, ob die Steuerbehörde die Unvollständigkeit der Deklaration hätte erkennen und an die erforderlichen Informationen durch entsprechende Nachfrage oder Vergleich mit Steuerakten dritter Personen hätte gelangen können. Die Steuerbehörden können grundsätzlich davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllt, entsprechend den Anforderungen von Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Erst offenkundige Mängel können weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (vgl. BGE 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.3; BGE 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; BGE 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; je mit Hinweisen) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.2.1).

c) In BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 war das Bundesgericht in E. 4.1 zum Schluss gekommen, dass die Kreisschreiben der ESTV Nr. 8 vom 8. Dezember 1978 und Nr.

Seite 7

14 vom 29. Dezember 1988 (betreffend Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer), soweit sie in gewissen Situationen die Rückerstattung vorsehen, obwohl der Steuerpflichtige seiner Deklarationspflicht nicht im dargelegten Sinne nachgekommen war, nicht mit Art. 23 VStG konform sind. Die ESTV hat in der Folge das KS Nr. 40, Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG erlassen und die früheren Kreisschreiben aufgehoben. Als ordnungsgemäss deklariert gelten danach die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, wenn die steuerpflichtige Person sie in der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung einzureichen ist, deklariert. Ausserdem gelten jene Einkünfte, welche spontan nach Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, ebenfalls noch als ordnungsgemäss deklariert (Ziff. 3.1 des KS Nr. 40). Umgekehrt gilt als nicht mehr ordnungsgemäss deklariert u.a. die Deklaration nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung. Im Übrigen entbindet die Tatsache, dass die Steuerbehörden von sich aus eine unvollständige Deklaration hätten feststellen können und sich den Zugang zu den fehlenden Informationen mittels Vergleich mit Steuerunterlagen von Drittpersonen oder durch Rückfragen bei der steuerpflichtigen Person, bei anderen Steuerbehörden oder Dritten hätten beschaffen können, die steuerpflichtige Person nicht davon, ihrer Deklarationspflicht bezüglich der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte im Sinne von Ziff. 3.1 des KS nachzukommen (Ziff.

E. 11

Jahr, den Dividendenertrag zu deklarieren, führe aber, wie jedes Jahr, die Nestlé-Aktien im Wertschriftenverzeichnis auf, sei dies wohl ein Fall von Unbeholfenheit und die

Rückerstattung zu gewähren. Als weiteres Beispiel wird der Fall angeführt, dass ein Leistungsempfänger in seinem Wertschriftenverzeichnis die Vermögenserträge gemäss Bankauszug (Steuerausweis) deklarierte und die Steuerverwaltung bei der Kontrolle des Bankauszugs feststellte, dass in diesem nicht sämtliche Vermögenserträge korrekt aufgeführt seien, auf den vom Steueramt zusätzlich entdeckten Vermögenserträgen die Verrechnungssteuer zurückzuerstatten sei (vgl. Fischer/Ramp, a.a.O., Ziff. 6.3 f.). Aufgrund dieser Fallbeispiele wird klar, dass für den Fall, dass die Verschuldensfrage überhaupt geprüft werden muss, lediglich eine einfache Fahrlässigkeit vorliegen dürfte. Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder nicht darauf Rücksicht nimmt. Pflichtwidrigkeit liegt vor, wenn der Betreffende die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Er hat die Vorsicht zu beachten, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist.

4. a) Vorliegend ist die Beschwerdeführerin mit 49 von total 100 Namenaktien mit 49% an der B.____ AG beteiligt. Gleichzeitig ist sie Mitglied des Verwaltungsrates und Geschäftsführerin. Die an der GV vom 17. Dezember 2013, an welcher die Pflichtige anwesend war, beschlossene Dividende auf den 49 Namenaktien der B.____ AG der Pflichtigen von Fr. 3'000.-- je Aktie, total somit Fr. 147'000.-- wurde von den Pflichtigen in der Steuererklärung 2013 unbestrittenemassen nicht deklariert. Anzumerken bleibt, dass auch in der Steuererklärung 2012

Seite 9

ebenfalls nur der Steuerwert der 49 Namenaktien B.____ AG, ohne Ertrag, deklariert wurde, dort aber, im Gegensatz zum Steuerjahr 2013, eine spontane (Nach-)Deklaration des Dividendenetrags in Höhe von Fr. 125'000.-- erfolgte. In der Steuererklärung 2013 wurde somit lediglich der Steuerwert der Aktien im Vermögen deklariert, nicht aber der Ertrag. Vielmehr wurde in der Spalte Werte mit Verrechnungssteuerabzug ein Betrag von Fr. 0.-- eingetragen. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens hat die Steuerverwaltung die Dividende aufgrund der Angaben im WVK und damit von Amtes wegen nachgetragen und entsprechend in der Veranlagung vom 22. Januar 2015 verfügt. Schon allein daraus ergibt sich, dass gestützt auf die hiervor zitierte höchstrichterliche Praxis der Rückerstattungsanspruch verwirkt ist.

b) Die Beschwerdeführer bringen vor, bei der Nichtdeklaration der Dividende handle es sich um ein reines Versehen ohne jede Hinterziehungsabsicht. Ob Letzteres gegeben ist, braucht vorliegend nicht weiter geprüft zu werden. Denn die Beschwerdeführer haben auch keine freiwillige und spontane (Nach-)Deklaration im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorgenommen. Die Berücksichtigung der Dividende bei der Veranlagung ist wie hiervor gesehen von Amtes wegen durch die Steuerverwaltung erfolgt. Eine solche Situation schliesst die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach der Rechtsprechung aus, ohne dass eine weitere Prüfung zu erfolgen hätte, bis zu welchem Ausmass eine Absicht zu Hinterziehung oder Betrug bestand (vgl. BGE 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist demnach kein "Defraudationswille" erforderlich, damit Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuern verwirken. Selbst in Fallkonstellationen, wo eine Hinterziehungsabsicht wohl ausgeschlossen werden kann, wird der Anspruch auf Rückforderung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn keine korrekte Deklaration erfolgt (BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4; BGE 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E.

4.3). Selbst wenn noch ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuern untergehen zu lassen, so genügt, wie hiervor festgestellt wurde, bereits eine einfache Fahrlässigkeit. Die Ausschüttung der Dividende als Verwaltungsrat zu unterzeichnen und sie danach in zwei Steuererklärungen nacheinander nicht zu deklarieren, stellte jedenfalls eine deutlich darüber hinausgehende Sorgfaltspflichtverletzung dar (vgl. zum Ganzen: BGE 2C_85/2015 vom

E. 16

September 2015 E. 3.4). Dasselbe gilt auch im vorliegenden, praktisch identischen Fall. Die Pflichtige war an der GV, welche die Dividendenausschüttung beschloss, anwesend und hat als Geschäftsführerin gemäss ihren eigenen Aussagen selbst die Verrechnungssteuer für die B.____ AG überwiesen. Trotzdem wurde die Dividende in der privaten Steuerklärung 2013 in Höhe von Fr. 147'000.--, wie im Übrigen bereits im Vorjahr jene in Höhe von Fr. 125'000.--, nicht deklariert. Spätestens ab dem Jahr 2012 hätte selbst einem Laien klar sein müssen, dass

Seite 10

die Dividenden als Einkünfte zu deklarieren sind, zumal die Pflichtigen durch eine Treuhandgesellschaft, welche die Beschwerdeführer in steuerrechtlichen Angelegenheiten berät, vertreten wurde und es zudem nicht um unwesentliche Dividendenerträge, sondern vielmehr um solche im sechststelligen Bereich ging. Eine allfällige Unsorgfalt der Vertreterin müssten sich die Pflichtigen anrechnen lassen. Gestützt auf die zitierte Rechtsprechung liegt bei einer derartigen Konstellation eine deutlich über die einfache Fahrlässigkeit hinausgehende Sorgfaltspflichtverletzung vor, welche von der Qualität her auch nicht mit den von der abweichenden Lehre genannten Beispielen wie etwa dem Fall der Unbeholfenheit vergleichbar ist. Von einem simplen Versehen kann vorliegend jedenfalls nicht gesprochen werden. Die von den Pflichtigen angeführten Entschuldigungsgründe, die Geburt eines Kindes, die Kündigung des Ehemannes und der starke Arbeitsanfall taugen nicht dazu, sie zu entlasten, umso mehr, als die Pflichtigen wie gesehen vertreten waren.

c) Die Beschwerdeführer weisen überdies darauf hin, die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung habe pönalen Charakter. Es gelte deshalb die strafrechtlich gebotene Differenzierung der Strafzumessung nach dem Verschulden des Täters zu berücksichtigen sowie die strafprozessualen Garantien zu beachten. Im Ergebnis kann die verwirkte Rückerstattung der Verrechnungssteuer, insbesondere auch aufgrund der Höhe des Betrages, zwar subjektiv als pönal empfunden werden, es handelt sich dabei aber nicht um eine Busse, zumal, wie hiervor gesehen, für die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich nicht einmal Fahrlässigkeit gegeben sein muss. Die Regeln des (Steuer-)Strafrechts und der EMRK kommen somit nicht zur Anwendung.

d) Weiter behaupten die Pflichtigen, das KS Nr. 40 sei widerrechtlich. Als Verwaltungsweisung richtet sich das KS Nr. 40 zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich, wenn auch diese es bei ihrer Entscheidung berücksichtigen, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht daher nicht ohne triftigen Grund ab. Auf diese Weise nimmt es das Anliegen der Verwaltung auf, anhand interner Weisungen

einen rechtsgleichen, einheitlichen und sachgemässen Vollzug der massgebenden Rechtssätze herbeizuführen. Soweit das KS Nr. 40 die mit BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 präzisierte und die seither bestätigte Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wiedergibt, erweist es sich als rechtmässig und in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Praxis. Das KS Nr. 40 ist insoweit nicht zu beanstanden (vgl. zum Ganzen: BGE

Seite 11

2C_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 3.3.2). Das KS Nr. 40 ist damit nicht widerrechtlich. Im Gegenteil, gibt das KS Nr. 40 doch vielmehr, was zulässig ist, die bundesgerichtliche Praxis wieder.

e) Die Pflichtigen machen überdies geltend, der Kanton Basel-Landschaft solle, da das Bundesgericht auch nicht das Mass aller Dinge sei, ein Zeichen setzen, und vorliegend auf die Rückforderung der Verrechnungssteuer verzichten. Gemäss Art. 1 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 folgt das Gericht bei der Auslegung einer Bestimmung bewährter Lehre und Praxis. Zur bewährten Überlieferung gehört in erster Linie die Gerichtspraxis, insbesondere die Entscheide des Bundesgerichts. Auch wenn es keine Bindung gibt, wie im angelsächsischen Recht, sind die Instanzgerichte zwar nicht de jure, wohl aber de facto an die Rechtsprechung des Bundesgerichts gebunden (vgl. BSK ZGB I-Honsell, Art. 1 N 39). Vorliegend hat das Bundesgericht wie hiavor gesehen in BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 die Praxis zur Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer präzisiert und seither mehrfach bestätigt (vgl. dazu die neuesten Entscheide, BGE 2C_85/2015 vom 16. September 2015 und BGE 2C_1083/2014 vom 20. November 2015). Im letztgenannten Entscheid hat das Bundesgericht eine von der ESTV erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen einen anderslautenden Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt gutgeheissen. Mit Datum vom 17. Dezember 2015 kam auch das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich im Entscheid 2 VS.2015.7 zum selben Schluss (vgl. SteuerRevue [StR] 2016, S. 341). Vorliegend existiert demnach eine konstante Praxis, welche vom Bundesgericht, nicht etwa vor langer, sondern vielmehr in neuester Zeit, mehrfach bestätigt wurde. An diese ist das Steuergericht gebunden. Um eine Änderung dieser Praxis herbeizuführen, müsste der Gesetzgeber tätig werden.

f) Die Beschwerdeführer bringen abschliessend vor, die vom Bundesgericht entwickelte Praxis widerspreche dem gemischten Veranlagungsverfahren, wonach dann, wenn die Steuerverwaltung einen Fehler bemerke, die Pflichtigen bis zur Rechtskraft der Veranlagung Unterlagen nachreichen könnten. Für die Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, die Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen sowie die Grundstückgewinnsteuer gelangt das gemischte Veranlagungsverfahren zur Anwendung. Das gemischte Veranlagungsverfahren kombiniert und koordiniert Mitwirkungshandlungen der steuerpflichtigen Person und Untersuchungshandlungen der Einschätzungsbehörden. Die systemtragende Zusammen-

Seite 12

arbeit von Veranlagungsbehörde und Steuerpflichtigen im gemischten Veranlagungsverfahren äussert sich in zwei Verfahrensprinzipien, im Untersuchungsgrundsatz und im Mitwirkungsgrundsatz. Der Untersuchungsgrundsatz

verpflichtet und berechtigt die Veranlagungsbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat. Der Mitwirkungsgrundsatz verlangt vom Steuerpflichtigen, dass er an der behördlichen Sachverhaltsermittlung mitwirkt, um so eine gesetzliche Besteuerung zu ermöglichen (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 13 Rz. 1 f.). Richtig ist der Einwand der Pflichtigen, dass eine zwar rechtzeitige, d.h. vor dem Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung, jedoch aufgrund einer Nachfrage oder Anordnung der Steuerbehörde erfolgte (Nach-)Deklaration ebenfalls zur Verwirkung führt. Dies wird auch von Fischer/Ramp kritisiert, die ausführen, weshalb der Erfolg einer Kooperation zwischen Steuerbehörden und -pflichtigen mit Verwirkung der Rückerstattung bestraft werden sollte, wolle nicht recht einleuchten (vgl. Fischer/Ramp, a.a.O., Ziff. 9). Auch das Steuergericht steht der vorgenannten Rechtsfolge kritisch gegenüber. Wie bereits hiervoor ausgeführt, ist das Steuergericht indes an die höchststrichterliche Praxis gebunden.

Zusammenfassend ergibt sich aus alledem, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt ist. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Ausgangsgemäss sind den Beschwerdeführern Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG] vom 20. Dezember 1968) und es ist ihnen keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Seite 13

Demgemäss wird erkannt:

://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Den Beschwerdeführern werden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4. Mitteilung an die Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

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