

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.152 vom 3. Mai 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2023.152

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.152 du 3 mai 2023

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.152 del 3 maggio 2023

Regeste

Das kantonale Steueramt ist auf die Einsprache gegen eine globale Ermesseneinschätzung wegen mangelnder Begründung zu Recht nicht eingetreten: Dem Rechtsmittel lag einzig eine Aufstellung über die beweglichen Vermögenswerte (inkl. verrechnungssteuerbelastete Erträge) bei. Über die übrigen Einkünfte und Erträge schwieg sich der Pflichtige aus. Mit der Einsprache wurde zwar ein Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer eingereicht, auf den das kantonale Steueramt hätte eintreten müssen. Wird ein Rückerstattungsantrag indessen erst im Einspracheverfahren gestellt, ist das Erfordernis der spontanen Deklaration von vornherein nicht erfüllt und die Rückerstattung zu verweigern (Art. 23 Abs. 1 VStG). Es liegt nicht bloss ein fahrlässiges Versäumnis vor, da dem Pflichtigen die Nichteinreichung der Steuererklärung bewusst war und er damit eine ungenügende Ermessenseinschätzung in Kauf nahm (Abs. 2).

Erwägungen

E. 2

VS.2023.6

- 8 - anspruch der Verrechnungssteuer gelten, da dessen Festsetzung im Einschätzungsentscheid nicht Teil der Ermessenseinschätzung ist. Es ergibt sich somit, dass der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz nur in Bezug auf die Höhe der Steuerfaktoren richtig ist. Über den Rückforderungsanspruch der Verrechnungssteuer hätte das kantonale Steueramt in einer zweiten Dispositiv-Ziffer materiell entscheiden müssen. Zusammenfassend ist in einem ersten Schritt deshalb festzustellen, dass über die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

E. 3

a) Art. 23 VStG bestimmt, dass eine steuerpflichtige Person, die mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer verwirkt. In Art. 23 Abs. 1 VStG statuiert der Gesetzgeber die so genannte Deklarationsklausel. Der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen ist verwirkt, wenn sie die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte nicht spontan in der nächstfolgenden Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder aber zumindest die eingereichte Steuererklärung spontan so frühzeitig ergänzt, dass die Einkünfte von der Veranlagungsbehörde noch vor der definitiven Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b S. 130; 110 Ib 319 E. 6c/cc S. 327; BGr, 6. Februar 2018, 2C_87/2018 mit Hinweisen). Die bundesgerichtliche Praxis verlangt mithin eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der

Steuererklärung) bzw. zumindest eine spontane Nachmeldung, die rechtzeitig genug erfolgt, dass die bislang noch nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung auch tatsächlich noch berücksichtigt werden kann. Beides entspringt der direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht (so insbesondere Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 133 Abs. 2 und 134 StG). Ausschlussgründe einer Rückerstattung bilden etwa die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen. Gleiches gilt für "überholende" Abklärungen der Veranlagungsbehörde, mit welchen sie in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen seien. Von einer anspruchsbegründenden "spontanen" Deklaration im Sinn von Art. 23 2 ST.2023.152 2 VS.2023.6

- 9 - VStG kann unter solchen Umständen keine Rede sein (BGr, 6. Juni 2017, 2C_500/2017, E. 3.2). Der Pflichtige musste mangels Einreichung einer Steuererklärung nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt werden und hat erst mit Einsprache einen (sinngemässen) Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestellt. Nach Art. 23 Abs. 1 VStG hat er demnach den Anspruch auf Rückerstattung verwirkt. b) aa) Die Verwirkung tritt gemäss Art. 23 Abs 2 VStG indessen nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren nachträglich angegeben (lit. a) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (lit. b). Zur Auslegung des Begriffs der Fahrlässigkeit zieht das Bundesgericht die zur Steuerhinterziehung entwickelten Grundsätze heran (BGr, 16. August 2019, 2C_37/2019, E. 3, auch zum Folgenden). Fahrlässigkeit steht im Gegensatz zu vorsätzlicher Begehung einer Tat; dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937). Eventualvorsatz genügt; ein solcher liegt vor, wenn die betroffene Person den Eintritt des Erfolgs bzw. die Verwirklichung des Tatbestands für möglich hält, aber dennoch handelt, weil sie den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt und sich mit ihm abfindet, mag er ihr auch unerwünscht sein (vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2, mit Hinweisen). Der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die betreffende Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so ist zu vermuten, dass sie auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Die Nichtdeklaration der Einkünfte und des Vermögens erfolgt nicht mehr fahrlässig, wenn der Steuerpflichtige in vollem Wissen keine Steuererklärung einreicht, und der Steuerbehörde nach erfolgloser Mahnung keine andere Alternative als eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen gestützt auf Mutmassungen belässt (BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020). 2 ST.2023.152 2 VS.2023.6

- 10 - bb) Die Folge seines Handelns war für den Pflichtigen vorliegend voraussehbar. Er hat damit unvollständige Einschätzungen in Kauf genommen. Es kann an dieser Stelle offen bleiben, ob es sich anders verhalten würde, wenn das kantonale Steueramt auf die Einsprache gegen die Ermessensschatzung hätte eintreten müssen, wie das der Pflichtige mit Verweis auf Ziff. 4 des Kreisschreibens Nr. 48 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG in der Fassung vom

28. September 2018 geltend macht. Eine vollständige Unterlassung von grundlegenden Mitwirkungspflichten im Einschätzungsverfahren trotz ausdrücklicher Aufforderung und Mahnung dürfte indessen regelmässig auch dann nicht mehr als nur fahrlässig einzustufen sein, wenn mit der Einsprache die unterlassenen Mitwirkungshandlungen vollständig nachgeholt worden sind, und die Behörde auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Inwiefern es dabei einen Unterschied machen soll, ob die Einsprache genügend begründet war oder nicht, erschliesst sich auf den ersten Blick nicht ohne Weiteres. Der Anspruch auf Rückerstattung verwirkt nach Art. 23 Abs. 1 VStG nach dem Gesagten ohne Weiteres, wenn die steuerpflichtige Person die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte der Steuerbehörde nicht bis zur Fällung des Veranlagungsentscheids zur Kenntnis gebracht ("angegeben") hat. Art. 23 Abs. 2 VStG kommt (in einem zweiten Schritt) nur ausnahmsweise zum Zug, nämlich dann, wenn die ursprüngliche Nichtangabe eben nur fahrlässig und nicht (eventual-)vorsätzlich erfolgte und – als zweite Voraussetzung – die Angabe der Einkünfte in einem noch offenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren erfolgte.

E. 4

Dies führt zur Abweisung der Rechtsmittel. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Beschwerdeführer/Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG i.V.m. § 13 VO VStG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 sowie i.V.m. § 13 VStG). 2 ST.2023.152 2 VS.2023.6

- 11 -

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