

ZH_STEUERREKURSGERICHT VS.2011.2 vom 22. November 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-11-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_vs.2011.2

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT VS.2011.2 du 22 novembre 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT VS.2011.2 del 22 novembre 2011

Regeste

Grundlegende Voraussetzung für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs ist, dass die Verrechnungssteuer vom strittigen Betrag abgezogen bzw. dieser später nachweislich bezahlt wurde, woran es vorliegend fehlt. Ein Rückerstattungsanspruch wäre zudem durch Verwirkung untergegangen (Nichtdeklaration gegenüber der Steuerbehörde bis zur rechtskräftigen Veranlagung der fraglichen Steuerperiode). Abweisung.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) kann derjenige die Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer verlangen, der bei Fälligkeit das 1 VS.2011.2

- 4 - Recht auf Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Kapitals besass. Vorausgesetzt wird ein Wohnsitz im Inland (Art. 22 Abs. 1 VStG). b) Der Anspruch der gemäss Art. 22 bis 28 VStG Berechtigten besteht auf Rückerstattung der ihnen vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer ("l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur", "dell'imposta preventiva ritenuta a suo carico dal debitore"); Berechtigter ist der Steuerträger, d.h. derjenige, auf den die Verrechnungssteuer überwältzt wurde. Diese Formulierung knüpft an die Überwälzungsvorschrift gemäss Art. 14 VStG an und ist Ausdruck der in diesem Artikel angelegten Direktbegünstigungstheorie: Als rückerstattungsberechtigt gilt demnach der unmittelbare Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung. Der Anspruch des Berechtigten umfasst die Rückerstattung der ihm abgezogenen, d.h. der ihm als Steuerträger belasteten Verrechnungssteuer (Maja Bauer-Balmelli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, 2005, Art. 21 N 4 f. VStG). Wenn die Verrechnungssteuer dagegen nicht überwältzt (abgezogen) worden ist, besteht gar kein Rückerstattungsanspruch (vgl. auch Pfund/Zwahlen, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 21 N 2.3). c) aa) Soweit aus den Akten ersichtlich, reichten die Pflichtigen folgende Unterlagen als sinngemässes Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein: ■ Ein unpersönliches Schreiben der C-Genossenschaft vom 4. April 2011, das sich an die Genossenschaft richtete. Darin wurde mitgeteilt, die C-Genossenschaft müsse gestützt auf einen Entscheid des Bundesgerichts Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 474'386.- auf geldwerte Leistungen des Jahres 1999 bezahlen. Von der Gesamtschuld sei bis am 14. März 2011 Fr. 24'386.- bezahlt worden und die ESTV habe eine monatliche Ratenzahlung

von jeweils Fr. 10'000.- bewilligt. Nach Art. 14 VStG müsse die Verrechnungssteuer abgewälzt werden. Das heisse, dass die C-Genossenschaft "von Dir die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 234'732.- zurückfordern" müsse (wobei der Geldbetrag handschriftlich eingetragen war). Die Adressaten wurden weiter auf die Möglichkeit hingewiesen, einen Rückerstattungsantrag zu stellen. Unterzeichnet war das Schreiben durch den Pflichtigen selbst ("Präsident") und dessen Bruder ("Verwalter"). 1 VS.2011.2

- 5 - ■ Ein am 4. April 2011 von den Pflichtigen unterzeichnetes Beiblatt zum Wertschriften- und Guthabenverzeichnis als Beilage zur Steuererklärung "1999" betreffend "Werte mit Verrechnungssteuerabzug, deren Erträge um 35 % eidg. Verrechnungssteuer gekürzt wurden", wobei unter der genauen Bezeichnung der Vermögenswerte "C-Genossenschaft, D (geldwerte Leistung)", Bruttoertrag Fr. 234'732.-, eingetragen war. ■ Das erwähnte Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2010. bb) Im Einspracheverfahren liessen die Pflichtigen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Höhe von "Fr. 82'156.20 (35% des Bruttoertrages der geldwerten Leistungen aus dem Jahre 1999 von Fr. 237'732.-)" beantragen. Offenbar nach Rücksprache mit dem Steuerkommissär reichten sie zudem erneut eine Kopie des oben erwähnten unpersönlichen Schreibens der C-Genossenschaft vom 4. April 2011 ein, diesmal aber mit dem handschriftlichen Eintrag eines Geldbetrags von Fr. 82'156.20 sowie dem ebenfalls handschriftlichen Vermerk [... Vorname des Pflichtigen] im Adressfeld. Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, aufgrund der Schilderungen des Vertreters und einer Kontrolle der Revisionsunterlagen 2001 der C-Genossenschaft sei anzunehmen, dass der Betrag des nachgereichten "Beleges" dem korrekten Anteil der Pflichtigen entspreche. cc) Mit der Beschwerdeschrift reichten die Pflichtigen ein Schreiben der ESTV vom 6. Januar 2011 ein, womit die C-Genossenschaft zur Zahlung eines Verrechnungssteuerbetrags in Höhe von Fr. 474'386.- bis zum 7. Februar 2011 aufgefordert wurde. d) Die dem Pflichtigen zugeflossenen geldwerten Leistungen im Gesamtbetrag von Fr. 234'732.- sind nach der Aktenlage nicht gekürzt worden. Die C-Genossenschaft hat den darauf geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag nicht abgezogen. Nun besteht zwar aufgrund von Art. 14 Abs. 1 VStG eine gesetzliche Verpflichtung des verrechnungssteuerpflichtigen Leistungsschuldners, die Verrechnungssteuer auf den tatsächlichen Empfänger der Leistung zu überwälzen. Die Überwälzung ist sodann nicht ins Belieben des Steuerpflichtigen gestellt, sondern er ist dazu unter Strafdrohung (vgl. Art. 63 VStG), d.h. im Sinn einer zwingenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, ausnahmslos gehalten (BGE 136 II 525 E. 3.3.1). Diese gesetzliche Überwälzungspflicht des Leistungsschuldners führt allerdings nicht bereits dazu, dass 1 VS.2011.2

- 6 - der Leistungsempfänger ohne Weiteres einen Rückerstattungsanspruch geltend machen könnte. Ein Verzicht auf die Überwälzung ist nämlich durchaus möglich. Der nicht überwälzte Steuerbetrag würde dann allerdings als zusätzliche steuerbare Leistung gedeutet und hätte die sogenannte Aufrechnung der steuerbaren Leistung "ins Hundert" zur Folge. Diese Aufrechnung bildet ebenfalls ein Überwälzungsinstrument (vgl. Reich, Art. 14 N 17 und 20 VStG). Vorausgesetzt ist daher in jedem Fall, dass der Verrechnungssteuerbetrag beim Leistungsempfänger entweder abgezogen oder durch diesen nachträglich bezahlt wurde. Die rechtskundig vertretenen Pflichtigen haben zu keinem Zeitpunkt den Abzug bzw. eine tatsächlich erfolgte Zahlung des geltend gemachten Verrechnungssteuerbetrags behauptet oder gar belegt. Damit fehlt es aber an der grundlegendsten Voraussetzung für die Geltendmachung eines Rückerstattungsanspruchs im Sinn von Art. 21 Abs. 1 VStG.

Bereits aus diesem Grund ist die Beschwerde abzuweisen. e) Selbst wenn aber die Pflichtigen den strittigen Verrechnungssteuerbetrag entrichtet hätten, bliebe ihre Beschwerde erfolglos, wie im Folgenden auszuführen ist.

E. 3

a) 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). b) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu Art. 23 VStG verwirkt derjenige Steuerpflichtige den Rückerstattungsanspruch, der die massgeblichen Einkünfte und Vermögen nicht in der nächsten Steuererklärung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass sie noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b). Das Bundesgericht hat aus den Gesetzesmaterialien zu Art. 23 VStG abgeleitet, dass zwar nicht ausschliesslich, aber doch in erster Linie der vorsätzlich Handelnde von der Bestimmung getroffen werden solle. Der Sinn der Bestimmung – so das Bundesgericht weiter – liege nach ihrem Wortlaut nicht primär in der "Bestrafung" der Steuerpflichtigen, die ihrer Deklarationspflicht überhaupt nicht, nur unvollständig oder nicht rechtzeitig nachkommen würden, sondern es sollten vielmehr diejenigen den Rückerstattungsanspruch verlieren, die den Behörden Vermögenserträge und die Vermögen, aus denen sie fliessen, nicht zur Kenntnis brächten. Dies ergebe sich auch 1 VS.2011.2

- 7 - aus einem der Hauptzwecke der Steuer, der darin liege, die Steuerhinterziehung durch im Inland domizilierte Pflichtige einzudämmen. Beim vom Gesetz gewählten System der Quellenbesteuerung könne nun aber auch derjenige der Verrechnungssteuer verlustig gehen, der ohne Hinterziehungsabsicht ihm obliegende Pflichten bei der Veranlagung der ordentlichen Steuern missachte, 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 bestünde. In solchen Fällen erscheine aber die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nur gerechtfertigt, wenn die Veranlagungsbehörde die mutmasslichen Einkommensbestandteile weder aus früheren Steuererklärungen noch aus anderen ihr bekannten Umständen zu ermitteln vermöge. Andernfalls würde der Zweck der Verrechnungssteuer, der in erster Linie in der Sicherung der Fiskaleinnahmen der öffentlichen Gemeinwesen liege, in unzulässiger Weise ausgedehnt. Seien die verrechnungssteuerbelasteten Einkommen und entsprechenden Vermögen der Behörde bekannt, so bedürfe es zu deren Veranlagung keiner weiterer Sicherungsmassnahmen (BGE 113 Ib 128 E. 2d und e) c) In einem neueren Entscheid relativierte das Bundesgericht allerdings diese Rechtsprechung, indem es befand, es komme (für die Einhaltung der Deklarationspflicht) 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. Im konkreten Fall hatte die Steuerpflichtige einerseits Partizipationsscheine aus dem Bankdepot und andererseits eine Vermögensvermehrung deklariert, was die Steuerbehörde nicht bereits zu

Nachforschungen verpflichtete, da es sich auch um steuerfreie Vorgänge hätte handeln können (BGr, 13. Dezember 2004, 2A.300/2004, E. 3.4, www.bger.ch). d) In der Lehre wird die Auffassung vertreten, das Nichtdeklarieren müsse schuldhaft begangen worden sein, was sich einerseits aus den Materialien und andererseits aus dem Defraudantenstatus der Verrechnungssteuer ergebe. Es erscheine als untragbar, eine pönale Folge zu statuieren, wenn eine Deklaration schuldlos nicht erfolgt sei. Auch wenn der Gesetzgeber nirgends von einer Strafe spreche, so müsse 1 VS.2011.2

- 8 - doch die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs in seiner Konsequenz als solche beurteilt werden (Bernhard Zwahlen, Art. 23 N 5 VStG). Das Bundesgericht hat die Frage des Verschuldens letztlich offen gelassen, jedoch stets betont, blosser Fahrlässigkeit habe es schon immer als ausreichend angesehen (vgl. BGr, 16. Dezember 2010, 2C_438/2010, E. 2.4, www.bger.ch, mit Hinweisen).

E. 4

a) Zusammenfassend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, da kein Rückerstattungsanspruch im Sinn von Art. 23 VStG besteht, wenn – wie hier – die Verrechnungssteuer weder vom strittigen Betrag abgezogen noch nachträglich bezahlt wurde. Selbst wenn ein Rückerstattungsanspruch grundsätzlich bejaht würde, so wäre die Beschwerde ebenfalls abzuweisen, da dieser Anspruch mangels Erfüllens der Deklarationspflicht im Sinn von Art. 23 VStG durch Verwirkung untergegangen wäre. b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen je zur Hälfte aufzuerlegen und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 i.V.m. §§ 151 Abs. 1 und 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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