



Entscheid

17. Dezember 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

als Willensvollstrecker der B,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Verrechnungssteuer Fälligkeiten 1.1. - 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Beschwerdeführer) deklarierte als Willensvollstrecker der am 2014 verstorbenen B im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2014 (per Todestag) vom 2014 u.a. den Abgang von 132 Namenaktien der C AG per 2014, wobei er den Steuerwert dieser Titel per Todestag in der Folge mit Fr. 0.- bezifferte und die Spalten A bzw. B für den aus diesen Titeln fliessenden Bruttoertrag frei liess. Dem beiliegenden Depotverzeichnis der Bank D per Todestag konnte der Verkauf der Titel, indes keine Erträge, entnommen werden.

Mit Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 2014 vom 6. Februar 2015 korrigierte die Steuerkommissärin das eingereichte Wertschriftenverzeichnis 2014 (per Todestag) u.a. dahin gehend, dass sie den per 2014 aus den 132 Namenaktien der C AG fliessenden Bruttoertrag von Fr. 772.- (reguläre Dividende von Fr. 3.85 sowie Sonderdividende von Fr. 2.- pro Titel) aufrechnete und zufolge nicht ordnungsgemässer spontaner Deklaration gemäss Kreisschreiben Nr. 40 der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 11. März 2014 (nachfolgend KS Nr. 40) die Rückerstattung der darauf entfallenden Verrechnungssteuer von Fr. 227.20 verweigerte.

B. Mit Einsprache vom 2. März 2015 beantragte der Beschwerdeführer die Rückerstattung des entsprechenden Verrechnungssteuerbetrages. Zur Begründung führte er aus, dass das einschlägige KS Nr. 40 für Fälle, in welchen zwar der Vermögenswert, indes nicht der hieraus fliessende Ertrag deklariert worden sei, keine klare Stellung beziehe. Mit dem Depotauszug der D sei das Eigentum an den Aktien bis zum Zeitpunkt des Verkaufs nachgewiesen gewesen. Weder der Erbengemeinschaft noch ihm als Willensvollstrecker könne Vorsatz bzw. eine Hinterziehungsabsicht unterstellt werden. Zudem würden mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte, welche spontan nach der Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert würden, als gemäss Art. 23 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) ordnungsgemäss deklariert gelten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 31. Juli 2015 ab. Es begründete dies damit, dass eine ordnungsgemässe Deklaration nur vorliege, wenn die steuerpflichtige Person die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen würden, im Rahmen der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen sei, deklariere. Keine ordnungsgemässe Deklaration liege gemäss Ziffer 3.2 Abs. 2 KS Nr. 40 vor, wenn die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erst nach einer Anfrage, Anordnung oder einer sonstigen Intervention von Seiten der Steuerbehörden erfolge.

C. Mit Rekurs (recte: Beschwerde) vom 4. September 2015 hielt der Beschwerdeführer an seinem Rückerstattungsantrag fest. Die fehlenden Dividendenerträge aus den Namenaktien der C AG führte er auf einen Rechen- bzw. Softwarefehler zurück. Die Dividendenerträge seien im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung weder der Kursliste zu entnehmen noch in der Steuererklärungssoftware hinterlegt gewesen, weshalb er nach bestem Wissen gehandelt habe. Schliesslich habe er die Dividendenerträge noch nachträglich vor Eintritt der Rechtskraft im Rahmen der Einspracheerhebung nachdeklariert.

Mit Beschwerdeantwort vom 9. Oktober 2015 schloss das kantonale Steueramt unter Verweisung auf die Begründung des Einspracheentscheids auf Abweisung der Beschwerde. In seiner Vernehmlassung vom 18. November 2015 beantragte die ESTV mit ausführlicher Begründung Abweisung der Beschwerde.

D. Der Beschwerdeführer liess sich zu den zugestellten Beschwerdeantworten nicht mehr vernehmen. Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Bund zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem steuerehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348 E. 4.; BGr, 30. Oktober 2009, 2C_896/2008, E. 2.2, www.bger.ch).

b) Nach Art. 23 VStG verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschriften der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt. Nach der Rechtsprechung verwirkt der Anspruch eines Steuerpflichtigen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn er 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 definitiver Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128, E. 2b; BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015 E. 2.2; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.1; BGr, 24. April 2015, 2C_949/2014, E. 3.1; BGr, 16. Januar 2013, 2C_80/2012, E. 2.2; je www.bger.ch und mit weiteren Hinweisen).

c) 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 kön-

nen weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.3; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.1; BGr, 24. April 2015, 2C_949/2014, E. 3.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 2.1, je www.bger.ch und mit weiteren Hinweisen).

d) Die gesetzlichen Grundlagen, deren Verletzung Art. 23 VStG sanktioniert, sind namentlich die in Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 DBG enthaltenen Deklarationspflichten (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 4.1; je www.bger.ch und mit Hinweisen). Aus diesen Bestimmungen wie auch aus der Rechtsprechung hierzu folgt, dass der Steuerpflichtige die Einkommens- und Vermögenswerte *selbst, d.h. aus eigener Initiative* (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3; je www.bger.ch und mit Hinweisen), deklarieren muss, um seinen Anspruch auf Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu wahren. Üblicherweise wird dieses Recht durch Auflistung der entsprechenden Werte im Wertschriftenverzeichnis realisiert, das der Steuererklärung beigelegt ist. Der Steuerschuldner kann diesen Anspruch wie dargelegt auch durch eine spätere Deklaration *bis zur definitiven Veranlagung* wahren, in der die Steuererklärung ergänzt oder korrigiert wird (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 4.1, je www.bger.ch und mit Hinweisen; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., 2012, Art. 23 N 3 VStG). Die Massenverwaltung gebietet hierbei allerdings, dass sich die Steuerbehörden an die Steuererklärung mit den Beilagen und eine allfällige Erklärung halten können, die der Steuerpflichtige den Steuerbehörden nachträglich hat zukommen lassen, um die Steuererklärung zu vervollständigen oder zu korrigieren. Nur ein solches Vorgehen kann den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rückforderung der Verrechnungssteuer aufrechterhalten. Nicht ausreichend für die Erfüllung der Deklarationspflicht ist eine Nachdeklaration durch den Steuerpflichtigen erst zu einem Zeitpunkt, in welchem die Steuerbehörde ihrerseits Kenntnis von den verrechnungssteuerbelasteten Erträgen bzw. den dazugehörigen Vermögenswerten hat bzw. diese bereits selbst ermittelt hat. Als verspätet muss in solchen Konstellationen daher insbesondere die Nachdeklaration erst im Einsprache- bzw. sogar erst im Steuerjustizverfahren gelten (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je www.bger.ch und mit Hinweisen; Zwahlen, Art. 23 N 3 VStG).

Die verspätete Nachdeklaration schliesst die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aus, ohne dass eine weitere Prüfung zu erfolgen hätte, bis zu welchem genauen Zeitpunkt eine Rückerstattung noch möglich gewesen wäre oder bis zu welchem Ausmass eine Absicht zu Hinterziehung oder Betrug bestand (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je www.bger.ch und mit Hinweisen). Es ist demnach kein "Defraudationswille" erforderlich, damit Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer verwirken. Selbst in Fallkonstellationen, in welchen eine Hinterziehungsabsicht wohl ausgeschlossen werden kann, wird der Anspruch auf Rückforderung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn keine korrekte Deklaration erfolgt (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je www.bger.ch und mit Hinweisen). Selbst wenn noch ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer untergehen zu lassen, so genügte bereits eine einfache Fahrlässigkeit (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.5 und 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 2.1, je www.bger.ch und mit weiteren Hinweisen).

2. Soweit die ESTV in den Ziffern 3.1 und 3.2 des – als Verwaltungsverordnung für das Steuerrekursgericht an sich nicht verbindlichen – KS Nr. 40 den Begriff der ordnungsmässigen bzw. nicht ordnungsmässigen Deklaration im Sinn von Art. 23 VStG dahingehend auslegt, dass eine Nachdeklaration von mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften spontan bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung erfolgen muss, was eine solche Deklaration aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörden im Zusammenhang mit diesen Einkünften als nicht mehr spontan und damit ordnungsgemäss erscheinen lässt, entspricht diese Auslegung den in E. 1 oben erörterten Deklarationserfordernissen gemäss der aktuellsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Die Regelungen im KS Nr. 40 erweisen sich daher als gesetzmässig, weshalb sie zu bestätigen sind (vgl. zur Rolle des KS sowie zur Überprüfungsbefugnis der Gerichte BGr, 8. November 2015, 2C_873/2014, www.bger.ch, mit zahlreichen Hinweisen).

3. a) Der Beschwerdeführer hat zwar den Abgang von 132 Namenaktien der C AG per 2014 im Wertschriftenverzeichnis 2014 (bis Todestag) deklariert, wobei er den Steuerwert dieser Titel per Todestag in der Folge korrekt mit Fr. 0.- beziffert hat.

Indes hat er die Spalten A bzw. B für den aus diesen Titeln fliessenden Bruttoertrag freigelassen, obwohl die Gesellschaft bereits Anfang März 2014 die Ausrichtung einer ordentlichen Dividende von Fr. 3.85 bzw. einer Sonderdividende von Fr. 2.- pro Titel beschlossen und am 2014, d.h. rund drei Wochen vor der Aktienveräusserung, ausbezahlt hat. Die blossе Deklaration des Vermögenswerts, aus welchem der mit der Verrechnungssteuer belastete Ertrag hervorgeht, unter Beilage eines Depotauszugs, aus welchem lediglich das Eigentum bis zum Abgangsdatum dieses Vermögenswerts, nicht jedoch der Vermögensertrag als solcher ersichtlich ist, ist auf jeden Fall nicht ordnungsgemäss, da die Rechtsprechung die Deklaration beider Elemente fordert. Dabei kann offenbleiben, ob bei einem allfälligen Vorliegen einer einschlägigen Dividendenabrechnung als Beilage zum Wertschriftenverzeichnis allenfalls von der Voraussetzung der schriftlichen Deklaration des entsprechenden Ertrags im Wertschriftenverzeichnis selbst gemäss Art. 29 Abs. 1 VStG abgesehen werden könnte.

b) Die Nachdeklaration des Dividendenertrags aus den 132 Namenaktien der C AG durch den Beschwerdeführer mit der Einsprache vom 2. März 2015 erweist sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts als nicht mehr spontan und als verspätet, da das kantonale Steueramt den entsprechenden Ertrag mit Einschätzungsentcheid vom 6. Februar 2015 bereits aus eigener Initiative ermittelt und aufgerechnet sowie die Rückerstattung der entsprechenden Verrechnungssteuer verweigert hat. Der Rückerstattungsanspruch war in diesem Zeitpunkt – selbst bei fehlendem Defraudationswillen des Beschwerdeführers – bereits verwirkt.

c) Selbst wenn noch ein Verschulden vorzusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer untergehen zu lassen, so wäre die unterlassene Ertragsdeklaration des Beschwerdeführers im Wertschriftenverzeichnis zumindest auf eine einfache Fahrlässigkeit zurückzuführen. Zwar ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass bei einer unterjährigen Steuererklärung zufolge eines Todesfalls die einschlägigen Hilfsmittel für die korrekte Erstellung eines Wertschriftenverzeichnisses wie die Kurslisten der ESTV oder die in den Steuererklärungsprodukten verschiedener Softwareanbieter integrierten Kurslisten in der Regel nicht nachgeführt sind. Dies entbindet indes den Beschwerdeführer – insbesondere als professionellen Steuervertreter – nicht davon, das Wertschriftenverzeichnis nach einer automatisierten Erstellung auf dessen Vollständigkeit hin zu überprüfen und allfälligen Lücken in der Ertragsfassung nachzugehen. Dies gilt umso mehr, als es sich bei der C AG um eine grosse börsenkotierten Gesellschaft handelt, über deren Dividendenpolitik in den lokalen wie

internationalen (Online-)Medien regelmässig berichtet wird (vgl. die zahlreichen Ergebnisse zur Google-Suche "C Dividende 2014").

d) Schliesslich handelt es sich in der vorliegenden Konstellation auch nicht um einen blossen Rechen- bzw. Schreibfehler des Beschwerdeführers gemäss Punkt 3.2 des KS Nr. 40. Das Vorliegen eines solchen Fehlers, welcher noch nicht zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs führt, bedingt, dass die entsprechenden Erträge, wenn auch falsch berechnet oder übertragen, bereits deklariert worden sind. Dies ist vorliegend gerade nicht der Fall.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]