

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 117/2018

Urteil vom 5. März 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Pius Huber, Huber & Partner Rechtsanwälte,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht.

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Fälligkeit 2014),

Beschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich 1. Abteilung vom 14. Dezember 2017 (1 VS.2017.8).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ geb. C. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/ZH. Im Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 2014, die sie am 24. November 2015 einreichten, deklarierten sie Vermögenswerte von rund Fr. 30,1 Mio. und Erträge von rund Fr. 500'000.--. Gleichzeitig machten sie einen die Verrechnungssteuer betreffenden Rückerstattungsanspruch von Fr. 147'080.54 geltend. Der Steuererklärung legten sie ein Steuerverzeichnis der Deutschen Bank bei, das allerdings nur den Zeitraum vom 1. August bis zum 31. Dezember 2014 abbildete. Das im Steuerverzeichnis zusammengefasste Vermögen belief sich auf rund Fr. 4,4 Mio., die Erträge auf lediglich Fr. 14.--. Im Oktober 2016 reichten die Eheleute eine rektifizierte Steuererklärung 2014 ein. Die Einkünfte aus beweglichem Vermögen und der Rückerstattungsanspruch blieben unverändert.

1.2. Im Rahmen der Veranlagungsarbeiten forderte das Kantonale Steueramt Zürich (KStA/ZH) die Steuerpflichtigen am 2. Februar 2017 auf, ein den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Juli 2014 beschlagendes Steuerverzeichnis der Deutschen Bank nachzureichen. Die Eheleute kamen der Aufforderung nach, worauf das KStA/ZH feststellte, dass in der ursprünglichen und der rektifizierten Steuererklärung Erträge von Fr. 102'530.-- undeklariert geblieben waren. Die verrechnungssteuerbelasteten Erträge erreichten Fr. 92'404.44, die Verrechnungssteuer entsprechend Fr. 32'341.55. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Februar 2017 setzte das KStA/ZH den Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch auf Fr. 147'080.50 fest. Die dem Steuerverzeichnis zuzuordnende Verrechnungssteuer von Fr. 32'341.55 liess das KStA/ZH nicht zur Rückerstattung zu, was es damit begründete, dass der Anspruch mangels Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkunft verwirkt sei (Art. 23 VStG). Mit Einspracheentscheid vom 12. Mai 2017 bestätigte es die Veranlagungsverfügung.

1.3. Die Steuerpflichtigen gelangten an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, dessen 1. Abteilung die Beschwerde mit Entscheid 1 VS.2017.8 vom 14. Dezember 2017 abwies. Die Begründung ging im Wesentlichen dahin, dass die Erträge des streitbetroffenen Depots weit überwiegend nicht deklariert worden seien. Bei Einkünften aus börsenkotierten Papieren sei das KStA/ZH zwar grundsätzlich gehalten, die Deklaration von Amtes wegen zu ergänzen. Da aber kein das ganze Jahr abdeckendes Steuerverzeichnis beigebracht worden sei, habe offenbleiben müssen, ob es in den ersten sieben Monaten - verglichen mit der Vorperiode - zu Umschichtungen gekommen sei. Dem KStA/ZH sei es daher benommen gewesen, Ergänzungen von Amtes wegen vorzunehmen. Es sei der Veranlagungsbehörde nichts anderes übrig geblieben, als die fehlenden Angaben nachzufordern. Die Steuerpflichtigen seien fachkundig vertreten gewesen. Das Verhalten der Vertretung hätten sie sich anzurechnen.

1.4. Mit Eingabe vom 5. Februar 2018 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie ersuchen um Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Rückerstattung von Fr. 32'341.55.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 56 VStG [SR 642.21]).

2.2. Der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen ist verwirkt (Art. 23 VStG), falls die steuerpflichtige Person weder eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der Steuererklärung) noch zumindest eine spontane Nachmeldung vornimmt, die rechtzeitig genug erfolgt, dass die nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung auch tatsächlich noch berücksichtigt werden kann. Diese langjährige Praxis hat das Bundesgericht auch jüngst wieder bestätigt (Urteile 2C 104/2018 vom 19. Februar 2018 E. 3.1 [Kanton Zürich]; 2C 87/2018 vom 6. Februar 2018 E. 3.1 [Kanton Bern]; 2C 500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 3.1 [Kanton Aargau]; 2C 637/2016 vom 17. März 2017 E. 3.1 [Kanton Freiburg]). Die Pflicht zur spontanen Meldung entspringt der direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht (Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG [SR 642.11] bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG [SR 642.14]). Die Vorinstanz gibt diese Rechtslage in allen Teilen zutreffend wieder.

2.3. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) reichten die Steuerpflichtigen zwar ein Steuerverzeichnis der Deutschen Bank ein, doch beschlug dieses lediglich den Zeitraum von August bis Ende 2014. Weder den Steuerpflichtigen noch deren Vertretung scheint - und zwar weder bei Erstellung und Überprüfung der ursprünglichen noch der rektifizierten Steuererklärung - aufgefallen zu sein, dass bei einem Vermögen (per Ende 2014) von rund Fr. 4,4 Mio. lediglich Erträge von Fr. 14.-- deklariert wurden. Die Veranlagungsbehörde stellte alsdann fest, dass kein vollständiges Steuerverzeichnis nachgereicht worden war. Die Steuerpflichtigen leiten daraus ab, dass das Steuerverzeichnis "offensichtlich unvollständig" gewesen sei. Es habe gewissermassen ein Kanzleiversehen vorgelegen, das unmittelbar aus der Steuererklärung hervorgehe und deshalb nicht wie eine eigentliche Nichtdeklaration zu behandeln sei. Sie stützen sich dabei auf das Urteil 2C 637/2016 vom 17. März 2017 E. 3.1, publ. in: ASA 85 S. 748, RDAF 2017 II 482, StR 72/2017 S. 607. Darin hat das Bundesgericht aber nicht etwa ausgeführt, bei geringem Abklärungsaufwand bestehe eine Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde, welche die Verwirkung zurückdränge. Im damaligen Fall war vielmehr entscheidend, dass es der Veranlagungsbehörde aufgrund einer der Steuererklärung beiliegenden Unterlage ohne Weiteres möglich war, auf Bestand und Höhe der Dividende zu schliessen. Dies ist hier gerade nicht der Fall: Wie die Vorinstanz überzeugend ausführt, durfte die Veranlagungsbehörde keineswegs "im Kurzschluss" annehmen, was die Steuerpflichtigen Ende 2013 gehalten hatten, hätten sie zwangsläufig auch noch in den ersten sieben Monaten des Jahrs 2014 in ihrem Portefeuille gehabt. Erkundigungen einzuholen, war daher unumgänglich. Dies alles ist als "überholende" Abklärung der Veranlagungsbehörde zu würdigen, mit welcher diese in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen seien. Von einer anspruchsbegründenden "spontanen" Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG kann unter solchen Vorzeichen keine Rede sein (Urteil 2C 87/2018 vom 6. Februar 2018 E. 3.2).

2.4. Die Steuerpflichtigen rügen überspitzten Formalismus (Art. 29 BV) und Willkür sowie eine

Verletzung von Treu und Glauben (Art. 9 BV), indem die Behörden nicht anerkannt hätten, dass die Bankbescheinigung der Deutschen Bank offensichtlich unvollständig sei.

2.4.1. Art. 29 Abs. 1 BV verbietet überspitzten Formalismus als besondere Form der Rechtsverweigerung. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Rechtssuchenden den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Wohl sind im Rechtsgang prozessuale Formen unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 BV im Widerspruch. Überspitzter Formalismus ist nur gegeben, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (BGE 142 IV 299 E. 1.3.2 S. 304 f.).

2.4.2. Art. 23 VStG hat zum Zweck, die gesetzmässige Deklarationspflicht sicherzustellen. Im Steuerrecht als typischem Bereich der Massenverwaltung muss die Steuerbehörde davon ausgehen können, dass die Steuererklärungen korrekt und vollständig eingereicht werden. Dies ist kein blosser Selbstzweck, sondern dient dem schutzwürdigen Interesse an einer gesetzmässigen Steuererhebung. Vorliegend konnte die Verwaltung zwar dem Steuerverzeichnis entnehmen, dass bloss der Zeitraum ab 1. August 2014 erfasst war. Hingegen konnte sie weder aus der Steuererklärung noch aus den beiliegenden Unterlagen ersehen, wie hoch die Einnahmen aus dem nicht erfassten Zeitraum waren. Sie musste bei den Steuerpflichtigen nachfragen, um den vollständigen Sachverhalt zu erfahren. Es ist weder überspitzt formalistisch noch willkürlich, wenn die Vorinstanz unter diesen Umständen die unvollständige Deklaration als teilweise Nichtdeklaration im Sinne von Art. 23 VStG betrachtet hat.

2.5. Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und abzuweisen, was im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 BGG geschehen kann.

3.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich 1. Abteilung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. März 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher