

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 612/2017

Urteil vom 7. Mai 2018

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiber Winiger.

### Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch B&P tax and legal AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern.

Gegenstand  
Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2014,

Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern  
vom 6. Juni 2017 (100 16 362, 200 16 294).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ (im Folgenden: die Steuerpflichtigen) halten sämtliche Aktien der im Handelsregister des Kantons Bern eingetragenen C.A. \_\_\_\_\_ AG. Am 26. Mai 2014 beschloss die Generalversammlung der C.A. \_\_\_\_\_ AG, aus dem Bilanzgewinn per 31. Dezember 2013 Dividenden in der Höhe von total Fr. 200'000.-- auszuschütten. Die Überweisungen (je Fr. 100'000.--) erfolgten am 1. Juni bzw. 22. Dezember 2014 an A.A. \_\_\_\_\_. Die Gesellschaft meldete der ESTV die Dividendenausschüttungen mittels Formular 103 ("Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine") und überwies das geschuldete Verrechnungssteuerbetreffnis (total Fr. 70'000.--) der ESTV.

B.

B.a. Die Steuerpflichtigen deklarierten in der Steuererklärung 2014 zwar im Wertschriftenverzeichnis die Aktien der C.A. \_\_\_\_\_ AG zu ihrem Vermögenswert. Dagegen liessen sie das Feld, in welchem die empfangen Dividenden von Fr. 200'000.-- einzusetzen gewesen wären, leer.

B.b. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern erhielt durch zwei steuerbehördeninterne Meldungen der ESTV vom 13. März 2015 Kenntnis von den beiden Dividendenzahlungen. Gestützt darauf führte sie im Vorabdruck der Veranlagungsverfügungen 2014 vom 17. bzw. 23. November 2015 an, den aufgrund ihrer Anfrage zum Vorschein gekommenen Ertrag könne sie nicht als ordnungsgemäss deklariert betrachten, weshalb sie eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigern müsse. Mit Schreiben vom 23. bzw. 25. November 2015 reichten die Steuerpflichtigen rektifizierte Fassungen der Wertschriftenformulare ein, in denen sie die Dividendenzahlung von Fr. 200'000.-- nachdeklarierten und den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer um Fr. 70'000.-- erhöhten.

B.c. Letztmals mit Einspracheentscheid vom 12. Juli 2016 wies die Steuerverwaltung des Kantons

Bern die von den Steuerpflichtigen erhobene Einsprache ab und verweigerte die geltend gemachte Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Die dagegen erhobene Beschwerde wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Entscheid vom 6. Juni 2017 in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 ab, in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2014 schrieb sie das Verfahren als gegenstandslos ab.

C.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2017 erheben die Steuerpflichtigen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 6. Juni 2017 bzw. die verfügte Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 70'000.-- auf den von der C.A.\_\_\_\_\_ AG für das Geschäftsjahr 2013 ausgeschütteten Dividendenerträgen von Fr. 200'000.-- seien aufzuheben. Die auf den Dividendenerträgen der C.A.\_\_\_\_\_ AG abgeführte Verrechnungssteuer von Fr. 70'000.-- sei zurückzuerstatten.

Mit Verfügung vom 6. Juli 2018 hat der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts den Antrag der Steuerpflichtigen auf Verfahrenssistierung abgewiesen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowie die ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerrekurskommission stellt keinen Antrag.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG i. V. m. Art. 56 VStG [SR 642.21]). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

1.2. Unzulässig ist das Rechtsmittel, soweit es sich sinngemäss gegen die (Einsprache-) Entscheide der kantonalen Steuerverwaltung ("die verfügte Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer") richtet, da diese durch das angefochtene Urteil ersetzt worden sind und als mitangefochten gelten (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144; 129 II 438 E. 1 S. 441).

1.3.

1.3.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über uneingeschränkte (volle) Kognition und wendet es das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.3.2. Die Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 140 IV 57 E. 2.2 S. 60). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 141 IV 317 E. 5.4 S. 324; 141 IV 369 E. 6.3 S. 375).

1.3.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S.156).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die Frage nach dem Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 70'000.--. Im Zentrum steht die Anwendung und Auslegung von Art. 23 VStG (Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen). Der "Deklarationsklausel" (so BERNHARD ZWAHLEN, in: Zweifel/Beusch/ Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, N. 1 zu Art. 23 VStG) zufolge verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt.

## 2.2.

2.2.1. Das Bundesgericht legt die tatbeständliche Formulierung "entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt" folgendermassen aus: Der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen ist verwirkt, wenn die steuerpflichtige Person 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). Diese Praxis hat das Bundesgericht in jüngster Zeit immer wieder bestätigt (Urteile 2C 500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 3.1 [Kanton Aargau]; 2C 637/2016 vom 17. März 2017 E. 3.1 [Kanton Freiburg]; 2C 322/2016 vom 23. Mai 2016 E. 3.2.1 [Kanton Aargau]; 2C 1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.2.1 [Kanton Basel-Stadt]; 2C 85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.2 [Kanton Aargau]).

2.2.2. Die bundesgerichtliche Praxis verlangt damit eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der Steuererklärung) bzw. zumindest eine spontane Nachmeldung, die so rechtzeitig erfolgt, dass die bislang noch nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung auch tatsächlich noch berücksichtigt werden kann. Ausschlussgründe einer Rückerstattung bilden im Umkehrschluss etwa die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (vgl. dazu erstmals BGE 113 Ib 128 E. 2b S. 130), ebenso aber auch abklärende Massnahmen, welche die hierfür zuständige Behörde trifft, um zu erfahren, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen sind (siehe dazu die Konstellation im zit. Urteil 2C 85/2015 vom 16. September 2015). Sowohl bei einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen als auch bei der "überholenden" steueramtlichen Abklärung fehlt es an einer ursprünglichen Selbstdeklaration des betreffenden Vermögenswerts bzw. der verrechnungssteuerbelasteten Einkunft. So oder anders genügt die steuerpflichtige Person ihrer direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht nicht (so insbesondere Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG). Von einer anspruchsbegründenden "spontanen" Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG kann unter solchen Umständen keine Rede sein (Urteile 2C 500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 3.2; 2C 322/2016 vom 23. Mai 2016 E. 3.2.2).

## 2.3.

2.3.1. Die Vorinstanz gibt die herrschende bundesgerichtliche Praxis in allen Teilen zutreffend wieder. Weiter hat sie verbindlich festgestellt (Art. 105 Abs. 1 BGG; vgl. E. 1.3.3 hiervor), dass die Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2014 keine Angaben zu den 2014 ausbezahlten Dividendenerträgen machten. Erst aufgrund einer verwaltungsinternen Meldung durch die ESTV erhielt die kantonale Steuerverwaltung Kenntnis von den Dividendenzahlungen und führte diese in den Veranlagungsverfügungen 2014 vom 17. bzw. 23. November 2015 entsprechend auf. Erst anschliessend reichten die Beschwerdeführer am 23. bzw. 25. November 2015 rektifizierte Fassungen der Wertschriftenformulare ein (vgl. angefochtener Entscheid E. 3). Mit Blick auf die dargelegte bundesgerichtliche Praxis zeigt sich, dass die Steuerpflichtigen weder eine spontane Erstmeldung (durch Deklaration in ihrer Steuererklärung 2014) noch zumindest eine spontane Nachmeldung vorgenommen haben, die derart rechtzeitig erfolgt wäre, dass dem Vorgehen des kantonalen Steueramts kein überholender Charakter zukäme.

2.3.2. Was die Steuerpflichtigen dem angefochtenen Entscheid entgegensetzen, zielt am Kern der Sache vorbei. Das Bundesgericht hat bisher offen gelassen, ob für die Verwirkung ein Verschulden erforderlich sei, jedoch wiederholt ausgeführt, jedenfalls würde Fahrlässigkeit genügen (Urteile 2C 896/2015 vom 10. November 2016 E. 2.1; 2C 85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.5; je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer wenden bloss ein, sie hätten "aufgrund eines Versehens" die Dividenden nicht aufgeführt. Die Vorinstanz hat indes verbindlich festgestellt, dass den Steuerpflichtigen die Ausschüttung der Dividende bewusst war (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4). Die Nichtdeklaration muss damit zumindest als fahrlässig bezeichnet werden.

2.3.3. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer kann es auch nicht darauf ankommen, ob die C.A.\_\_\_\_\_ AG das Formular 103 korrekt ausgefüllt und das Verrechnungssteuerbetreffnis ordnungsgemäss an die ESTV überwiesen hat. Wie die Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2) zutreffend ausgeführt hat, können sich die Beschwerdeführer die Meldung der Gesellschaft an die ESTV (mittels Formular 103) nicht als Erfüllen der eigenen Mitwirkungspflichten im Rahmen der persönlichen Steuererklärung anrechnen lassen (vgl. auch Urteil 2C 500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 3.4 in fine).

2.3.4. Ebenso wenig können die Beschwerdeführer sodann aus einer möglicherweise bevorstehenden Änderung des Verrechnungssteuergesetzes etwas zu ihren Gunsten ableiten: Erstens befindet sich die geltend gemachte Gesetzesrevision noch nicht einmal in der Phase der parlamentarischen Beratung (vgl. dazu Botschaft vom 28. März 2018 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes, BBl 2018 2325). Zweitens entfalten geplante oder hängige Gesetzesrevisionen praxisgemäss ohnehin keine positive Vorwirkung (BGE 136 I 142 E. 3.2 S. 145; 125 II 278 E. 3c S. 282; Urteil 2C 509/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.2), zumal auch die vorgeschlagene Übergangsbestimmung von Art. 70d E-VStG keine Rückwirkung vorsieht (vgl. BBl 2018 2351).

2.3.5. Soweit die Beschwerdeführer schliesslich - sinngemäss - die Gesetzmässigkeit des Kreisschreibens Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014 ("Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 StG") in Frage stellen, muss darauf nicht weiter eingegangen werden, nachdem der vorinstanzliche - und der vorliegende - Entscheid gestützt auf Art. 23 VStG ergeht. Die Verwaltungsverordnung der ESTV (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.3.2 S. 190) hat von vornherein keine selbständige Bedeutung, nachdem das Kreisschreiben Nr. 40 nur die bundesgerichtliche Praxis wiedergibt.

2.3.6. Die sorgfältige vorinstanzliche Auslegung und Anwendung von Art. 23 VStG erweist sich in allen Teilen als bundesrechtskonform, weshalb die offensichtlich unbegründete Beschwerde im vereinfachten Verfahren gemäss Art. 109 BGG abzuweisen ist. Für alles Weitere kann auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Art. 109 Abs. 3 BGG).

3.

Nach dem Unterliegerprinzip haben die Steuerpflichtigen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG), dies je hälftig und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegenden Kanton Bern steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.-- werden den Beschwerdeführern je hälftig und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Bern und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Mai 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger