

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_85/2015

Urteil vom 16. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Hänni.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Y. _____ AG,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand
Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2011/2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Steuern,
vom 20. November 2014.

Sachverhalt:

A.

Am 20. Dezember 2011 beschloss die X. _____ AG die Ausschüttung einer Dividende von Fr. 374'000.--. Hiervon erhielt A. _____, der Verwaltungsrat bei der X. _____ AG ist, einen Anteil von 24% bzw. Fr. 89'760.--. Die Dividende wurde ihm am 27. Januar 2012 ausbezahlt. Am 31. Januar 2013 unterzeichnete A. _____ die Steuererklärung 2011, ohne die Dividende von Fr. 89'760.-- zu deklarieren. Die Steuererklärung 2012 unterzeichnete A. _____ am 10. Februar 2014, wiederum ohne den Erhalt der Dividende von Fr. 89'760.-- zu erwähnen. Mit Schreiben vom 11. März 2014 forderte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, A. _____ auf, Angaben und Belege zur Dividendengutschrift vom 27. Januar 2012 der X. _____ AG einzureichen.

B.

Mit Entscheid vom 24. März 2014 verweigerte das kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf der Dividende von Fr. 89'760.-- erhobenen Verrechnungssteuer für das Jahr 2011. Da gemäss Dividendenbescheinigung die Dividende an der Generalversammlung vom 20. Dezember 2011 beschlossen worden sei, handle es sich um eine Fälligkeit per 2011. Die Verrechnungssteuer-Rückerstattung könne aufgrund der unterbliebenen Deklaration nicht gestattet werden. Am 2. April 2014 deklarierte A. _____ die Dividende von Fr. 89'760.-- und erhob Einsprache gegen den Entscheid vom 24. März 2014. Er beantragte, die auf die am 20. Dezember 2011 beschlossene Dividende erhobene Verrechnungssteuer sei zurückzuerstatten. Die Einsprache wies das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung ab. Die hiergegen beim Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau geführte Beschwerde blieb erfolglos (Urteil vom 20. November 2014).

C.

Mit Eingabe vom 26. Januar 2015 beantragt A. _____ dem Bundesgericht, die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 31'416.-- auf der Dividende von Fr. 89'760.-- der X. _____ AG sei zurückzuerstatten.

Das Kantonale Steueramt beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen. Das Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau verzichtet darauf, sich vernehmen zu lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Endentscheid (Art. 90 BGG) des Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau in einem Verrechnungssteuerstreit, somit in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 lit. a BGG zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG beschwerdeberechtigt. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 42 Abs. 2 und 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Gemäss Art. 86 Abs. 2 BGG setzen die Kantone als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts obere Gerichte ein, soweit nicht nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide anderer richterlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen. Bei den "anderen" richterlichen Behörden des Art. 86 Abs. 2 BGG kann es sich auch um untere kantonale Instanzen handeln. Die Beschwerde gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts ist zulässig (Art. 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21]; vgl. Urteil 2C_221/2009 vom 21. Januar 2010 E. 1.2).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten, darin eingeschlossen solcher, die sich aus Völkerrecht ergeben, gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 140 III 16 S. 17 f.; 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 V 74 E. 2 S. 76 f.).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 445; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV 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 steuerhehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348 E. 4 S. 352 f.; Urteil 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.2, in: StR 65/2010 S. 156; je mit Hinweisen; HANS PETER HOCHREUTENER, Die eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, S. 266).

2.2. 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 S. 130; Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.1; 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2; je mit Hinweisen).

2.3. 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; SR 642.11) und Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Erst offenkundige Mängel können weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (vgl. Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; je mit Hinweisen)

2.4. 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 (Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4.1; je mit Hinweisen). Aus diesen Bestimmungen wie auch aus der Rechtsprechung hierzu folgt, dass der Steuerpflichtige die Einkommens- und Vermögenswerte selbst 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 (Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4.1; Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Beusch/ Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, N. 3 zu Art. 23 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. Ohnehin erfordert der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer neben einer Deklaration im eingangs erwähnten Sinne auch, dass der Steuerpflichtige nicht versucht, Steuererträge oder Kapital zu hinterziehen (Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4.1).

2.5. Demgegenüber hat das Bundesgericht die Frage bisher nicht definitiv entschieden, ob ein dem Steuerpflichtigen vorwerfbares Verhalten erforderlich ist, um den Rückforderungsanspruch untergehen zu lassen (Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1 mit Hinweisen). In verschiedenen Fällen hat es aber bereits festgehalten, dass diesfalls - wenn also ein Verschulden erforderlich sein sollte -, eine einfache Fahrlässigkeit genügen würde (Urteile 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; vgl. bereits 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2; kritisch zur Bedeutungszumessung von Verschulden überhaupt ZWAHLEN, a.a.O., N. 5 zu Art. 23 VStG).

3.

3.1. Der Beschwerdeführer hat die an der Generalversammlung vom 20. Dezember 2011 beschlossene Dividende von Fr. 89'760.-- unbestritten weder in der Steuererklärung 2011 noch in jener von 2012 deklariert. Nachdem die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer am 11. März 2014 aufgefordert hatte, Unterlagen zur Dividendenausschüttung einzureichen, hat er die bezogene Dividende mit Schreiben vom 2. April 2014 nachdeklariert.

3.2. Die Vorinstanz hat vor diesem Hintergrund geprüft, ob die Nichtdeklaration der steuerpflichtigen Dividende eine versuchte Steuerhinterziehung darstelle (Art. 176 DBG) oder ob sie spontan aus eigenem Antrieb erfolgt ist. Das Spezialverwaltungsgericht hat zunächst festgehalten, in objektiver Hinsicht sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, da die Nichtdeklaration der Dividende in

der Höhe von Fr. 89'760.-- geeignet sei, eine Steuerersparnis bei den direkten Steuern zu erwirken. Die Vorinstanz erwogte sodann, der subjektive Tatbestand setze vorsätzliches Handeln voraus. Dabei gelte der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn der Steuerpflichtige anhand einer (unter Umständen laienhaften) Bewertung der Umstände erkenne, dass ein Steueranspruch existiere. Der Beschwerdeführer habe, so die Vorinstanz weiter, in seiner Funktion als Verwaltungsrat das Protokoll der Generalversammlung der X. _____ AG vom 20. Dezember 2011, an welcher die Ausschüttung der fraglichen Dividende beschlossen wurde, eigenhändig unterzeichnet. Zudem habe er am 19. Januar 2012 eine Bescheinigung über den Erhalt der Dividende empfangen. Aufgrund seiner Funktion als Verwaltungsrat und angesichts der in früheren Jahren deklarierten Dividenden habe der Beschwerdeführer auch über die Steuerfolgen einer Dividendenausschüttung gewusst. Er habe sodann spätestens bei den Steuererklärungen 2011 und 2012 - insbesondere aufgrund der Höhe des Betrags - ohne Weiteres erkennen können, dass die Dividende in der Höhe von Fr. 89'760.-- nicht deklariert worden sei. Indem er die Steuererklärungen 2011 und 2012 unterzeichnet habe, sei eine zu tiefe Veranlagung jedenfalls in Kauf genommen worden. Der Tatbestand der zumindest eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung liege vor.

3.3. Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, bei der Nichtdeklaration der Dividende von 2011 handle es sich um einen Irrtum. Weil ihm die Dividenden sowohl der Jahre 2011 und 2012 je im Jahr 2012 ausbezahlt worden seien, habe er diejenige von 2011 übersehen. Ein Wille zur Steuerhinterziehung könne ihm nicht nachgewiesen werden, da sich seine Nettosteuerlast mit Deklaration der Dividende - unter Berücksichtigung der zurückzuerstattenden Verrechnungssteuer - reduziert hätte. Insofern sei bei ihm der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt.

3.4. Es erscheint fraglich, ob die Rügen des Beschwerdeführers in tatsächlicher Hinsicht geeignet sind, die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen und den Schluss hieraus, er habe die Dividende aus dem Jahr 2011 zumindest eventualvorsätzlich nicht deklariert, infrage zu stellen. Wie es sich damit verhält, braucht vorliegend indessen nicht weiter geprüft zu werden. Denn ohnehin erfüllt der Beschwerdeführer die Kriterien einer selbstständigen Nachdeklaration der eingereichten Steuererklärung nicht. So erfolgte diese vorliegend nicht auf seine Initiative. Vielmehr hatte er der Steuerverwaltung erst im Nachhinein, als sie bereits Kenntnis von der Dividende von 2011 erlangt hatte, die entsprechenden ergänzenden Informationen über sein Vermögen zukommen lassen. Eine solche Situation schliesst die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach der Rechtsprechung aus, ohne dass eine weitere Prüfung zu erfolgen hätte, bis zu welchem genauen Zeitpunkt eine Rückerstattung vorliegend noch möglich gewesen wäre oder bis zu welchem Ausmass eine Absicht zu Hinterziehung oder Betrug bestand (vgl. bereits Urteil 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist demnach kein "Defraudationswille" erforderlich, damit Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuern verirken. Selbst in Fallkonstellationen, wo eine Hinterziehungsabsicht wohl ausgeschlossen werden kann, wird der Anspruch auf Rückforderung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn keine korrekte Deklaration erfolgt (vgl. Urteile 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4; vgl. auch Urteil 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Selbst wenn noch ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuern untergehen zu lassen, so genügte bereits eine einfache Fahrlässigkeit (vgl. hiervor E. 2.5). Die Ausschüttung der Dividende als Verwaltungsrat zu unterzeichnen und sie danach in zwei Steuererklärungen nacheinander nicht zu deklarieren, stellte jedenfalls eine deutlich darüber hinaus gehende Sorgfaltspflichtverletzung dar.

Vor diesem Hintergrund gehen die im Zusammenhang mit den vorinstanzlichen Erwägungen zur Hinterziehungsabsicht erhobenen Rügen der Verletzung von verfassungsmässigen Verfahrensgarantien (Art. 29 BV), des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie des Willkürverbots (Art. 9 BV) fehl. Das vorinstanzliche Urteil steht - im Ergebnis - im Einklang mit Art. 23 VStG und der Rechtsprechung. Es erübrigt sich, die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers zum Kreisschreiben Nr. 40 der Eidgenössischen Steuerverwaltung näher zu prüfen.

4.

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Steuern, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. September 2015

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

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Hänni