Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.299/2004 /bie

Urteil vom 13. Dezember 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Merz.

Parteien
B._____, als Willensvollstrecker des Nachlasses
von A._____, Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Verrechnungssteuer 1990,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 31. März 2004.

Sachverhalt:
A.
Gemäss Kaufvertrag vom 22. Februar 1989 veräusserte A._____ 8'099 Partizipationsscheine der D._____ AG à nominal Fr. 100.– zum Preis von Fr. 6'262'886.60 an die genannte Gesellschaft. Diese zahlte ihm den Kaufpreis ohne Verrechnungssteuerabzug. Anschliessend nahm sie eine Erhöhung des Aktienkapitals vor; dabei setzte sie das Partizipationskapital auf Fr. 0.– herab und liberierte das neue Aktienkapital mit den nicht mehr durch das Partizipationsscheinkapital gebundenen Mitteln.
Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung der D._____ AG bereits Anfang 1991 mitgeteilt hatte, dass sie den Kauf der Partizipationsscheine als verrechnungssteuerpflichtig ansehe, setzte sie die geschuldete Verrechnungssteuer mit Entscheid vom 15. November 1996 fest. Die D._____ AG ergriff hiergegen erfolglos Rechtsmittel. Letztinstanzlich wurde ihre Verwaltungsgerichtsbeschwerde durch das Bundesgericht mit Urteil 2A.420/2000 vom 15. November 2001 (publ. in: ASA 71 S. 314) abgewiesen.
B.
In der Folge entrichtete die D._____ AG die Verrechnungssteuer und überwälzte auf A._____ den ihn betreffenden Steuerbetrag von Fr. 1'952'300.–. Hierauf stellte A._____ einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Das Kantonale Steueramt Zürich wies diesen ab. Es hielt A._____ vor, er habe den aus dem Verkauf der Partizipationsscheine erzielten Ertrag nicht als Einkommen deklariert, weshalb der Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 23 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) verwirkt sei. Die dagegen eingereichte Einsprache und die anschliessende Beschwerde wurden am 14. April 2003 durch das Kantonale Steueramt bzw. am 31. März 2004 durch die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich abgewiesen.
C.
Mit Postaufgabe vom 18. Mai 2004 hat B._____ als Willensvollstrecker des 2003 verstorbenen A._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Er stellt den Antrag, den Entscheid der Steu-

errekurskommission aufzuheben und den Rückerstattungsanspruch gemäss Verrechnungsantrag 1990vom 20. November 2002 auf Fr. 1'952'300.– festzusetzen.
D.
Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Entscheide der kantonalen Rekurskommission betreffend die Rückerstattung der Verrechnungssteuer können beim Bundesgericht mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden (Art. 97 ff. OG, Art. 56 VStG). Als Willensvollstrecker ist der Beschwerdeführer zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde im eigenen Namen legitimiert (vgl. Art. 518 ZGB; Art. 103 lit. a OG; BGE 116 II 131 E. 2 und 3a S. 132 ff.; in ASA 67 S. 477 nicht publizierte E. 1a des Urteils 2A.566/1996 vom 28. August 1997).
1.2 Das Bundesgericht ist gemäss Art. 105 Abs. 2 OG an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt hat. Es wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. Art. 114 Abs. 1 letzter Halbsatz OG; BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
1.3 Der Beschwerdeführer hat in seiner Eingabe an das Bundesgericht darum ersucht, ihm eine allfällige Beschwerdeantwort zur Stellungnahme zuzustellen. Nachdem die Vernehmlassungen der Vorinstanzen keine neuen Elemente, insbesondere keine neuen tatsächlichen Behauptungen enthalten, ist diesem Begehren nicht stattzugeben (vgl. zum zweiten Schriftenwechsel: Art. 110 Abs. 4 OG; BGE 119 V 317 E. 1 S. 323, mit Hinweisen; Urteil 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 1.3).
2.
2.1 Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Die Steuerrückerstattung ist in den Art. 21 ff. VStG geregelt. Zwischen den Parteien ist nicht umstritten, dass A._____ (im Folgenden: der Gesuchsteller) gemäss Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 VStG grundsätzlich rückerstattungsberechtigt war. Die Frist für einen Rückerstattungsantrag im Nachgang zu einer Beanstandung (Art. 32 Abs. 2 VStG) ist eingehalten worden.
2.2 Die kantonalen Instanzen haben die Rückerstattung der Verrechnungssteuer jedoch gestützt auf Art. 23 VStG abgelehnt. Zum einen sei der Gesuchsteller seiner Deklarationspflicht nicht nachgekommen; dies habe er fahrlässig verschuldet. Zum anderen sei infolge der mangelhaften Deklaration der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Verkaufserlös niemals Gegenstand eines Einkommenssteuerverfahrens geworden; heute sei die Durchführung eines entsprechenden Verfahrens infolge Ablaufs der Fristen für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens ausgeschlossen.
2.3 Der Beschwerdeführer wendet hiergegen ein, der Gesuchsteller sei seiner Deklarationspflicht nachgekommen. Jedenfalls könne von einer schuldhaften Verletzung dieser Pflicht nicht die Rede sein. Und schliesslich handle es sich bei dem Einkommen, das nicht Gegenstand eines Einkommenssteuerverfahrens geworden sei, ohnehin nicht um steuerbares Einkommen; der Verrechnungssteuer komme somit hierfür keine Sicherungsfunktion zu.
2.4 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 Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt. Dass der Rückerstattungsantrag gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG rechtzeitig gestellt worden ist, steht der Verwirkung nach Art. 23 VStG nicht entgegen (ASA 65 S. 568 E. 6c).
3.
Zu prüfen ist zunächst, ob der Gesuchsteller seiner Deklarationspflicht nachgekommen ist.
3.1 Gemäss §§ 84 und 85 Abs. 4 des für das Veranlagungsjahr 1990 noch geltenden Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG/ZH; mit Praenumerandobesteuerung und Vergangenheitsbemessung, §§ 1 und 56 Abs. 1 aStG ) hatte der Gesuchsteller eine Steuererklärung einzureichen und dabei ein vollständiges Verzeichnis seiner Wertschriften und Kapitalforderungen beizulegen. Sodann hatte er laut § 72 Abs. 1 aStG/ZH wahrheitsgetreu

Auskunft zu geben und die für die richtige Einschätzung notwendigen Aufstellungen beizubringen. Die §§ 84 und 85 Abs. 4 aStG/ZH entsprechen den Art. 82 und 87 Abs. 3 des damals ebenfalls noch geltenden Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Nach ständiger Praxis muss der Steuerpflichtige sämtliche für die Besteuerung relevanten Tatsachen wahrheitsgemäss darlegen (vgl. ASA 65 S. 568 E. 6b). Dass bei Abgabe der Steuererklärung bzw. vor Rechtskraft der Veranlagung noch keine Verrechnungssteuer abgezogen worden ist, entbindet - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - nicht von der Deklarationspflicht (vgl. ASA 19 S. 542 E. 2); das Einkommen ist bereits im Sinne von Art. 23 VStG mit der Verrechnungssteuer belastet, diese jedoch lediglich noch nicht
abgeführt worden.

3.2 Das Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 1990 weist mehrere Wertschriftendepots bei verschiedenen Banken aus, von welchen entsprechende Steuerbescheinigungen beigelegt wurden. Die interessierenden Partizipationsscheine sind in einer Bescheinigung der Bank C._____ erwähnt. Dort ist unter der Spalte Wertschriftenvermerkt worden: PART-SCHEINE D._____ SA 81 EINLIEFERUNG 23.01.89 8099 AUSLIEFERUNG 07.03.89.
Die weiteren Rubriken (Steuerkurs, Steuerwert am 31.12.89und Bruttoertrag pro 1989) weisen insoweit keine Einträge auf. Zusätzliche Erklärungen zu den Partizipationsscheinen hat der Gesuchsteller im Zusammenhang mit seiner Steuererklärung nicht abgegeben.

3.3 Wie die kantonalen Instanzen in nicht zu beanstandender Weise geschlossen haben, konnte die Steuerbehörde daraus nicht entnehmen, ob und allenfalls in welchem Umfang der Gesuchsteller einen steuerpflichtigen Vermögensertrag erzielt haben könnte. Aus dem Dokument geht lediglich hervor, dass sich die 8'099 Partizipationsscheine am 31. Dezember 1989 nicht mehr im bei der genannten Bank geführten Depot befanden und auch keinen Ertrag abgeworfen hatten. Wie die Vorinstanz zudem richtig bemerkt, musste aus dem Vermerk Auslieferungnicht zwingend auf eine Veräusserung geschlossen werden. Ob das Vermögen des Gesuchstellers von Ende 1988 bis Ende 1989 -wie vom Beschwerdeführer angeführt- um Fr.7Mio. oder -wie von der Vorinstanz angenommen- um Fr.8.8Mio. zugenommen hat, spielt keine Rolle; Vorinstanz und Beschwerdeführer gehen im Übrigen übereinstimmend davon aus, dass der Veräusserungserlös den Steuerwert der Partizipationsscheine per 31.Dezember 1988 um rund Fr.2.7Mio. überstiegen hat. Es leuchtet ohne weiteres ein, dass aus diesen Zahlen nicht schon gefolgert werden konnte, der Gesuchsteller, der bereits über ein nicht unerhebliches Vermögen verfügte, habe die interessierenden Titel für knapp Fr.6.3Mio. an die D._____AG
veräussert. Der Gesuchsteller hat insbesondere nicht einen Verkaufspreis für die Partizipationsscheine oder gar einen daraus erlangten Gewinn beziffert (vgl. ASA60 S.65 E.3b). Selbst wenn die Steuerbehörde aus den Gesamtumständen auf einen Verkauf der Partizipationsscheine geschlossen hätte, wäre für sie nicht ersichtlich gewesen, ob es sich um einen steuerfreien Verkauf an wirtschaftlich fremde Dritte oder um ein steuerbares Geschäft mit der D._____AG handelte (vgl. ASA65 S.568 E.6b; kritisch: Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd.II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2004, N.7 zu Art.23 VStG). Der Gesuchsteller hat unter anderem nicht angegeben, dass die Titel der D._____AG verkauft wurden. Er hat den Vorgang auch weder im Teil Werte mit Verrechnungssteuerabzugnoch in demjenigen der Sonderfälle, nicht mit der Verrechnungssteuer belastete Gratisaktien und Stockdividenden, von denen bei Erstellung des Wertschriftenverzeichnisses noch nicht bekannt ist, ob und in welchem Umfang sie als Ertrag zu versteuern sind, aufgeführt. Er hat ihn im Übrigen ebenso wenig im Teil Werte ohne Verrechnungssteuerabzugerwähnt. Auch wenn die
Steuerbehörde anlässlich einer früheren Veranlagung über ein Vorkaufsrecht der D._____AG informiert worden sein sollte, musste sie daraus noch nicht schliessen, dieses sei ausgeübt worden.

3.4 Nach dem Gesagten ist es nicht bundesrechtswidrig, wenn die Vorinstanzen davon ausgegangen sind, der Gesuchsteller sei seiner gesetzlichen Deklarationspflicht nicht nachgekommen. Es kommt nicht darauf an, ob die Steuerbehörde die Unvollständigkeit hätte erkennen und an die erforderlichen Informationen durch entsprechende Nachfrage oder Vergleich mit Steuerakten dritter Personen hätte gelangen können (ASA 65 S. 568 E. 6b; 60 S. 65 E. 3d; 41 S. 317 E. 5; Urteil 2A.182/2002 vom 25. April 2003, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15, E. 3.3.2, 3.3.3 und 3.4.3). Insbesondere legte die vom Gesuchsteller abgegebene Steuererklärung ergänzende Ermittlungen durch die Steuerbehörde nicht nahe; es fehlte den Steuerbehörden hierfür an hinreichenden Hinweisen, wie etwa an klar ersichtlichen bzw. offensichtlichen Mängeln (erwähntes Urteil 2A.182/2002, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15, E. 3.3.2, 3.3.3 und 3.4.3; vgl. auch Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl. 1992, N. 80 zu Art. 129 BdBSt, S. 426). Die Entnahme der Partizipationsscheine aus dem Bankdepot

einerseits sowie die Vermögensvermehrung andererseits konnten auch steuerfreie Vorgänge darstellen und verpflichteten die Steuerbehörde daher - entgegen der Ansicht des
Beschwerdeführers - nicht bereits zu Nachforschungen.
4.
Der Beschwerdeführer macht indes auch geltend, den Gesuchsteller treffe kein Verschulden an der Nichtdeklaration.
4.1 Der Text von Art.23 VStG setzt kein Verschulden voraus. Den Materialien ist hierzu nichts Eindeutiges zu entnehmen (vgl. u.a. BBl 1963 II 953, insbes. S.978). Die Doktrin hat sich kaum mit dem Problem befasst. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen (in: Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II.Teil, 1985, N.3.3 zu Art.23 VStG, S.86f.) folgern aus dem Wesen der von ihnen als Ëfraudantensteuerbezeichneten Verrechnungssteuer, es sei ein Verschulden erforderlich. Sie räumen aber zugleich ein, dass schuldlos unterlassene Deklarationen eine verschwindend kleine Ausnahme darstellten. Bernhard Zwahlen hat neuerdings weiterhin am Erfordernis des Verschuldens festgehalten (in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd.II/2, 2004, N.5 zu Art.23 VStG). Nicht eindeutig äussern sich MajaBauer-Balmelli (in: Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Diss. Zürich 2000, S.131 mit Fn.413, S.212, 214, 216 und 277) und Conrad Stockar (in: Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé [kurz: Aperçu], 4.Aufl. 2002, S.55 Rz.14.21 und S.163ff. Rz.61-63; ders., Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer [kurz: Übersicht], 3.Aufl. 2000, S.66 Rz.14.21 und S.216ff. Rz.61-63).
4.2
4.2.1 Das Bundesgericht hat bisher ausdrücklich offen gelassen, ob es eines Verschuldens bedarf. Zwar hat es der Anspruchsverwirkung unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses vom 19.September 1943 über die Verrechnungssteuer (VStB) noch einen gewissermassen pönalen Charakterzuerkannt (ASA19 S.542 E.1), was für die Notwendigkeit einer schuldhaften Begehungsweise sprechen würde. Davon ist es bei der Anwendung des anders formulierten Art.23 VStG abgerückt und hat unter anderem ausgeführt, dass der Rechtsverlust nach Art.23 VStG nicht als Strafe anzusehen ist bzw. nicht primär der Bestrafungdes Steuerpflichtigen dient. Stattdessen hat es vermehrt den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer in den Vordergrund gestellt; es soll sichergestellt werden, dass die Steuerbehörden die Vermögenserträge und das entsprechende Vermögen dank umfassender Deklaration erfassen können (vgl. BGE 113 Ib 128 E.2d S.131; ASA66 S.166 E.3h). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer knüpft denn auch ausschliesslich an die Deklaration der interessierenden Einkünfte und Vermögen an und nicht daran, ob diesbezüglich Einkommenssteuern zu entrichten sind (vgl. BGE 118 Ib 317 E.2 S.322f.; Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., N.3.2 und 3.5 zu Art.23
VStG, S.84 und 89; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2.Aufl. 2002, S.266, §14 Rz.84). Das Bundesgericht hat bereits festgehalten, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer primär von der Erfüllung objektiver Bedingungen, nämlich der Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften und der entsprechenden Vermögensteile abhängt; das subjektive Verschuldenselement spielt eher eine Rolle bei der Frage, ob dem Steuerpflichtigen eine spätere, nachträgliche Deklaration zugute zu halten ist, um die an sich bereits eingetretenen Verwirkungsfolgen wieder beseitigen zu können (vgl.ASA66 S.166 E.3h). Mit Inkrafttreten der beiden Bundesgesetze vom 14.Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR642.11) einerseits und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR642.14) andererseits hängt im Übrigen auch die Erhebung einer Nachsteuer -im Gegensatz zu früher (vgl. Art.129 Abs.1 letzter Satz BdBSt; Urteil 2A.457/1998 vom 19.August 1999, E.4a, in: Pra2000 Nr.27 S.158 und StE2000 B97.41 Nr.12)- nicht mehr vom Vorliegen eines Verschuldens ab (vgl. Art.53 StHG und Art.151 DBG). Ausserdem hindert das Absehen vom Verschuldenserfordernis für den Eintritt der Verwirkung gemäss
Art.23 VStG den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht daran, die erforderlichen Angaben, (zumindest) solange die definitive Veranlagung noch nicht ergangen ist, nachträglich zu deklarieren (vgl. ASA66 S.166 E.3; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., N.3 zu Art.23 VStG; Robert Pfund/ Bernhard Zwahlen, a.a.O., N.3.2 zu Art.23 VStG, S.84; Ziff.I.2 sowie II.2 und 3 des Kreisschreibens Nr.8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8.Dezember 1978, publ. in Pestalozzi/Lachenal/Patry [Hrsg.], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, 1973ff., II G c 30, sowie in Conrad Stockar, Übersicht, S.441). Er kann sogar die Revision eines rechtskräftigen Steuerentscheids, welche nunmehr ausdrücklich und landeseinheitlich im Gesetz geregelt ist (vgl. Art.51 StHG und Art.147ff. DBG), verlangen und dadurch die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erreichen; das setzt aber unter anderem voraus, dass er die notwendigen Angaben auch bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren geltend machen konnte (vgl.

Art.51 Abs.2 StHG und Art.147 Abs.2 DBG).
4.2.2 Mit Blick auf die heute massgebenden Vorschriften erscheint deshalb als zweifelhaft, ob es für den Eintritt der Verwirkung gemäss Art.23 VStG überhaupt eines Verschuldens bedarf. Die Frage braucht jedoch auch hier nicht abschliessend entschieden zu werden. Blosse Fahrlässigkeit hat das Bundesgericht schon immer als ausreichend angesehen (vgl. ASA19 S.542 E.1; 25 S.371 E.3; 35 S.241 E.1; 41 S.317 E.3; 49 S.215 E.5; 58 S.456 E.3b; 60 S.65 E.3c; Urteil 2A.157/1995 vom 25.Januar 1996, E.4, erwähnt in: Conrad Stockar/ Hans Peter Hochreutener [Hrsg.], Praxis der Bundessteuern, II.Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd.2, Nr.54 zu Art.23 VStG; mit Tendenz zur Verobjektivierung ASA66 S.166 E.3h). Eine solche hat sich der Gesuchsteller hier zurechnen zu lassen, wie sich aus Folgendem ergibt. Mit Blick auf die in Art.51 Abs.2 StHG und Art.147 Abs.2 DBG enthaltene Regelung könnte er bzw. der Beschwerdeführer auch nicht erfolgreich die Revision verlangen.
4.3 Fahrlässig handelt, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Betreffende die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (erwähntes Urteil 2A.182/2002 in StE 2003 B 97.41 Nr. 15, E. 4.3; Urteil 2A.194/ 2002 vom 25. April 2003 in StR 59/2004 S. 58 E. 2.3; vgl. auch Art. 18 Abs. 3 StGB).
4.4 Der Beschwerdeführer macht geltend, der Gesuchsteller habe aufgrund seiner Kenntnisse und seines Wissens keinen Anlass gehabt, auch nur im Entferntesten an der Steuerfreiheit des Verkaufs der Partizipationsscheine zu zweifeln. Selbst ein Steuersachverständiger wäre damals zu keinem anderen Schluss gekommen.
4.5 Selbst als in steuerlichen Angelegenheiten unerfahrener Pflichtiger konnte der Gesuchsteller nicht davon ausgehen, der Verkauf der Partizipationsscheine an deren Herausgeberin zu einem Preis in mehrfacher Millionenhöhe sei von vornherein steuerfrei und müsse nicht deklariert werden. Es wäre lebensfremd, etwas anderes zu behaupten. Daran ändert nichts, dass dem Gesuchsteller zunächst keine Verrechnungssteuer überwälzt worden ist. Es ist allgemein bekannt, dass nicht alle einkommens- und vermögenssteuerpflichtigen Vorgänge der Verrechnungssteuer unterliegen (vgl. Art. 4 ff. VStG) bzw. dass nicht nur solche Einkommen zu deklarieren sind, von denen Verrechnungssteuern abgeführt worden sind. Der Gesuchsteller hätte somit die (zumindest) angebrachten Zweifel gegenüber der Steuerbehörde in geeigneter Form bekannt geben müssen, wenn er den Vorwurf der schuldhaften Nichtdeklaration vermeiden wollte (vgl. erwähntes Urteil 2A.182/2002, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15, E. 3.3.1 und 3.4.1; Ernst Känzig/Urs Behnisch, a.a.O., N. 54 und 80 zu Art. 129 BdBSt, S. 412 und 425 f.).
Das Gleiche gilt sinngemäss, soweit der Gesuchsteller ein Steuerberatungsunternehmen beigezogen hat. Dieses hatte er umfassend zu informieren, worauf es bei pflichtgemässer Berufsausübung die notwendigen Angaben in die Steuererklärung hätte aufnehmen müssen. Selbst wenn die ursprünglich von der D._____ AG geplante Umwandlung der Partizipationsscheine in Aktien mit anschliessendem Weiterverkauf an eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung nach der damaligen kantonalen Praxis keine steuerlichen Folgen für den Gesuchsteller gehabt hätte, konnte das Steuerberatungsunternehmen angesichts der geänderten Vorgehensweise (siehe oben A.) nicht mehr einfach von Steuerfreiheit ausgehen. Auch und gerade wenn es insoweit an einer gefestigten Praxis mangelte, waren zumindest Zweifel angebracht, die gegenüber der Steuerbehörde hätten zum Ausdruck gebracht werden müssen. Der Gesuchsteller muss sich allfällige Versäumnisse seines Steuerberatungsunternehmens anrechnen lassen (ASA 65 S. 568 E. 6b; erwähntes Urteil 2A.157/1995, E. 4). Soweit diesem keine Unterlassung anzulasten wäre, weil es nicht hinreichend - insbesondere nicht von der erwähnten Änderung - unterrichtet worden sein sollte, läge ohnehin ein persönliches Verschulden des Gesuchstellers
vor; er hatte - nach den nicht zu beanstandenden Feststellungen der Vorinstanz - als damaliges Mitglied des Verwaltungsrates der D._____ AG von den Vorgängen im Zusammenhang mit der Annullierung der Partizipationsscheine und der gleichzeitigen Erhöhung des Aktienkapitals Kenntnis; er hätte die Steuererklärung diesfalls zumindest auf ihre Richtigkeit überprüfen und entsprechend vervollständigen (lassen) müssen (ASA 19 S. 542 E. 2; vgl. auch ASA 60 S. 259 E. 2; erwähnte Urteile 2A.194/2002 in StR 59/2004 S. 58, E. 2.5.1, und 2A.157/1995, E. 4).
4.6 Damit hat der Gesuchsteller seine Deklarationspflicht nach Massgabe von Art. 23 VStG schuldhaft verletzt und den geltend gemachten Rückerstattungsanspruch verwirkt. Unbeachtlich ist, dass er inzwischen verstorben ist und der Rückerstattungsanspruch den Erben zugute kommen würde, denen selber kein Verstoss gegen die Deklarationspflicht vorzuwerfen ist (vgl. ASA 70 S. 326 E. 3b; Conrad Stockar, a.a.O., in: Aperçu, S. 165 Rz. 63; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., N. 8 zu Art. 23 VStG; Robert

Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., N. 3.6 zu Art. 23 VStG, S. 90; Praxis der Bundessteuern, a.a.O., Nr. 56 und 60 zu Art. 23 VStG). Da die Verrechnungssteuer nicht Ersatz für anderweitig entgangene Steuern ist, ist es - entgegen der beiläufig geäusserten Ansicht des Beschwerdeführers - auch unerheblich, ob der Gesuchsteller auf den verrechnungssteuerbelasteten Einkünften normalerweise hätte Einkommenssteuern entrichten müssen (vgl. BGE 118 Ib 317 E. 2 S. 322 f.; Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., N. 3.2 und 3.5 zu Art. 23 VStG, S. 84 und 89; Xavier Oberson, a.a.O., S. 266, § 14 Rz. 84). Das Gleiche gilt für den Umstand, dass heute die Erhebung von Einkommenssteuern schon an der Verjährung scheitern
würde. Unbehelflich ist schliesslich in diesem Zusammenhang auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Eidgenössische Steuerverwaltung, welche vom Titelverkauf des Gesuchstellers an die D._____ AG früher erfahren und eine Untersuchung eingeleitet habe, habe es unterlassen, die kantonale Steuerbehörde hiervon rechtzeitig in Kenntnis zu setzen. Auch eine Weiterleitung von Informationen hätte nichts daran geändert, dass es an einer Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG durch den pflichtigen Gesuchsteller mangelte.
5.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Dem Verfahrensausgang entsprechend wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156, 152 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 20'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. Dezember 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: