Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.300/2004 /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._____ als Erbin ihres verstorbenen Ehemannes C._____ 9'360 Partizipationsscheine der D._____ AG à nominal Fr. 100.– zum Preis von Fr. 7'237'113.40 an die genannte Gesellschaft. Diese zahlte ihr 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 sie betreffenden Steuerbetrag von Fr. 2'256'275.–. Hierauf stellte A._____ einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Das Kantonale Steueramt Zürich wies diesen ab. Es hielt A._____ vor, sie 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 Rechtsanwalt B._____ als Willensvollstrecker der 2003 verstorbenen A._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Er stellt den Antrag, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und den Rückerstattungsanspruch "gemäss Verrechnungsantrag 1990" vom 20. November 2002 auf Fr. 2'256'275.– festzusetzen. Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
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).
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: die Gesuchstellerin) 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 die Gesuchstellerin ihrer Deklarationspflicht nicht nachgekommen; dies habe sie 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, die Gesuchstellerin sei ihrer 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 die Gesuchstellerin ihrer Deklarationspflicht nachgekommen ist.
3.1 Zwar kann für die Frage der Erfüllung der Deklarationspflicht - entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission - nicht auf die Bestimmungen des erst am 1. Januar 1999 in Kraft getretenen Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 abgestellt werden. Die Regelung im für das Veranlagungsjahr 1990 noch geltenden Zürcher Gesetz vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern (aStG/ZH; mit damaligem System der Praenumerandobesteuerung und Vergangenheitsbemessung, §§ 1 und 56 Abs. 1 aStG) war allerdings weitgehend gleich. Gemäss

§§ 84 und 85 Abs. 4 aStG/ZH hatte die Gesuchstellerin eine Steuererklärung einzureichen und dabei ein vollständiges Verzeichnis ihrer Wertschriften und Kapitalforderungen beizulegen. Sodann hatte sie 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 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 Dem Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 1990 hatte die Gesuchstellerin ein "Ergänzungsblatt zum amtlichen Wertschriften-Verzeichnis per 31.12.89" einer schweizerischen Bank beigelegt. Darin war betreffend die interessierenden Partizipationsscheine in der Rubrik "Nominalwert oder Stückzahl" ebenso wie in der Betragsspalte "Steuerbewertung, Betrag" je die Ziffer "0" vermerkt worden, während in der weiteren Betragsspalte "Ertrag" weder unter "Brutto" noch unter "Netto" etwas eingetragen worden war. Die Rubrik "Bezeichnung der Vermögenswerte usw." enthielt als Text "PARTZIP.SCHEINE D._____SA in X._____ FR.100, 8.03.89 AUSLIEF. 9,360-". Weitere Erklärungen dazu hatte die Gesuchstellerin im Zusammenhang mit ihrer 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 die Gesuchstellerin einen steuerpflichtigen Vermögensertrag erzielt haben könnte. Aus dem Dokument geht lediglich hervor, dass sich die 9'360 Partizipationsscheine am 31. Dezember 1989 nicht mehr im bei der Bank geführten Depot befanden und dort auch keinen Ertrag abgeworfen hatten. Wie die Vorinstanz zudem richtig bemerkt, musste aus der als Auslieferung zu verstehenden Abkürzung "AUSLIEF." nicht zwingend auf eine Veräusserung geschlossen werden. Zwar ist das Reinvermögen per 31.Dezember 1989 mit über Fr.62 Mio. angegeben worden, während es in der Steuererklärung des Vorjahres per 31.Dezember 1988 noch mit rund Fr.50Mio. deklariert worden war. Es leuchtet jedoch ohne weiteres ein, dass daraus nicht einfach gefolgert werden konnte, die Gesuchstellerin habe die interessierenden Titel für etwas über Fr.7Mio. an die D._____AG veräussert. Die Gesuchstellerin hat insbesondere nicht einen Verkaufspreis für die Partizipationsscheine oder gar einen daraus erlangten Gewinn beziffert (vgl. ASA 60 S.65 E.3b). Selbst wenn die Steuerbehörde aus den Gesamtumständen auf eine
Veräusserung 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). Die Gesuchstellerin hat unter anderem nicht angegeben, dass die Titel der D._____AG verkauft wurden. Sie hat den Vorgang auch weder im Teil "Werte mit Verrechnungssteuerabzug" noch 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. Sie hat ihn im Übrigen ebenso wenig im Teil "Werte ohne Verrechnungssteuerabzug" angegeben. 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, die Gesuchstellerin sei ihrer 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 von der Gesuchstellerin 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 darstel-

len und verpflichteten die Steuerbehörde daher - entgegen der Ansicht
des Beschwerdeführers - nicht bereits zu Nachforschungen.
4.
Der Beschwerdeführer macht des Weiteren geltend, die Gesuchstellerin 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 "Defraudantensteuer" bezeichneten 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 Maja Bauer-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 Charakter" zuerkannt (ASA 19 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 "Bestrafung" des 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; ASA 66 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. 322 f.; Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., N. 3.2 und
3.5 zu Art. 23VStG, 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. ASA 66 S. 166 E. 3h). Mit Inkrafttreten der beiden Bundesgesetze vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) einerseits und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) 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: Pra 2000 Nr. 27 S. 158 und StE 2000 B 97.41 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. ASA 66 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, 1973 ff., 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. 147 ff. 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. ASA 19 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 ASA 66 S.166 E.3h). Eine solche hat sich die Gesuchstellerin 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 sie 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 B97.41 Nr.15, E.4.3; Urteil 2A.194/ 2002 vom 25.April 2003 in StR 509/2004 S.58 E.2.3; vgl. auch Art.18 Abs.3 StGB).
4.4 Selbst als in finanziellen Angelegenheiten unerfahrene Person konnte die Gesuchstellerin nicht davon ausgehen, der Verkauf der Partizipationsscheine an deren Herausgeberin sei nicht in der Steuererklärung anzugeben. Zwar war sie sehr vermögend. Doch gerade bei einem Veräusserungserlös in Millionenhöhe hätte sie sich bei der vorliegenden Konstellation Fragen hinsichtlich der Steuerbarkeit stellen müssen. Es wäre lebensfremd zu behaupten, eine in Steuersachen ungewandte Person dürfe ohne weiteres annehmen, ein derartiges Geschäft sei steuerfrei und müsse nicht deklariert werden. Daran ändert nichts, dass der Gesuchstellerin (zunächst) keine Verrechnungssteuer überwälzt wurde; es ist allgemein bekannt, dass nicht alle einkommens- und vermögenssteuerpflichtigen Vorgänge der Verrechnungssteuer unterliegen (vgl. Art.4ff. VStG). Die Gesuchstellerin hätte die angebrachten Zweifel somit gegenüber der Steuerbehörde in geeigneter Form bekannt geben müssen, wenn sie den Vorwurf der schuldhaften Nichtdeklaration vermeiden wollte (vgl. erwähntes Urteil 2A.182/2002, in StE 2003 B97.41 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 425f.).
4.5 Das Gleiche gilt sinngemäss, soweit die Gesuchstellerin einen Steuerberater beigezogen haben sollte. Diesen hätte sie umfassend informieren müssen, worauf er bei pflichtgemässer Berufsausübung die notwendigen Angaben in die Steuererklärung hätte aufnehmen müssen. Allfällige Versäumnisse seinerseits müsste sich die Gesuchstellerin anrechnen lassen (vgl. ASA65 S.568 E.6b; erwähntes Urteil 2A.157/1995, E.4). Wenn dem Steuerberater keine Unterlassung anzulasten wäre, weil er nicht hinreichend unterrichtet worden ist, läge nach dem in Erwägung4.4 Ausgeführten ohnehin ein persönliches Verschulden der Gesuchstellerin vor; sie hätte die Steuererklärung diesfalls zumindest auf ihre Richtigkeit überprüfen und entsprechend vervollständigen (lassen) müssen (ASA19 S.542 E.2; vgl. auch ASA 60 S.259 E.2; erwähnte Urteile 2A.194/2002 in StR59/2004 S.58, E.2.5.1, und 2A.157/1995, E.4).
4.6 Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss geltend macht, der Gesuchstellerin selber bzw. ihrem Steuerberater sei kein Verschulden anzulasten, weil sie sich auf Auskünfte der D._____ AG verlassen hätten, wonach das Geschäft keine steuerlichen Auswirkungen habe, ist Folgendes zu bemerken:
4.6.1 Auch derjenige, der sich auf Informationen Dritter verlässt und daher eine an sich gebotene Deklaration unterlässt, hat die sich daraus gemäss Art. 23 VStG ergebenden Folgen - ohne Präjudiz für einen allfälligen Vorwurf der Steuerhinterziehung (vgl. ASA 60 S. 65 E. 1c) - zu verantworten. Es kann insoweit nicht anders verfahren werden, wie wenn sich der Pflichtige die Fehler seines Steuerberaters zurechnen lassen muss (vgl. oben E. 4.5 und dortige Zitate). Ansonsten könnten die Bestimmungen über die Deklarationspflicht durch den Beizug Dritter umgangen werden. Dies widerspräche dem Zweck des Art. 23 VStG, für eine vollständige Deklaration und Erfassung der steuerbaren Elemente zu sorgen (zum Gesetzeszweck: BGE 113 Ib 128 E. 2d S. 131; ASA 65 S. 568 E. 6c; 60 S. 65 E. 1c; Maja Bauer-Balmelli, a.a.O., S. 212, 216, 273 und 277; Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., N. 1 zu Art. 23 VStG, S. 80; Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, N. 8 der Einleitung, S. 26 f.). Ausserdem würde derjenige, der sich auf Dritte verlässt und dadurch eine unvollständige Steuererklärung abgibt, gegenüber demjenigen bevorzugt, der ohne fremde Mithilfe seine Steuererklärung erstellt (vgl. analog ASA 60 S. 65 E. 3d und S. 259 E. 2a; 65 S. 568
E. 6b am Ende). Er könnte die steuerrechtliche Verantwortung für begangene Fehler mit der Behauptung ab-

wälzen, er habe auf Auskünfte einer Drittperson vertraut, und dadurch trotz Nichtdeklaration allenfalls die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erreichen.
4.6.2 Sollte sich die Gesuchstellerin demnach - zwecks Ausräumung der vorliegend angebrachten Zweifel (vgl. oben E.4.4) - auf eine ihr von der D._____AG erteilte fehlerhafte Auskunft verlassen und deswegen für die Besteuerung relevante Tatsachen nicht angegeben haben, so muss sie sich dies anrechnen lassen. Das gilt vorliegend nicht nur, wenn die Auskunft von vornherein falsch gewesen sein sollte, sondern auch dann, wenn sich diese wegen geänderter Vorgehensweise erst im Nachhinein als unzutreffend herausstellen würde. Wenn die Aktiengesellschaft vom ihrer Auskunft zugrunde liegenden Vorgehen nachträglich abgewichen sein sollte -indem sie, statt die Partizipationsscheine in Aktien umzuwandeln und diese anschliessend an eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung zu veräussern, das Partizipationsscheinkapital zunächst auf Fr.0.– herabsetzte und sodann das Aktienkapital erhöhte und mit den frei gewordenen Mitteln liberierte -, hätte ihr zumindest obgelegen, die Gesuchstellerin davon zu unterrichten; sie hätte nicht mehr davon ausgehen dürfen, dass das Geschäft auf jeden Fall ohne steuerliche Folgen für die Gesuchstellerin sein werde. Die Gesuchstellerin muss sich, wie ausgeführt, allfällige Versäumnisse der Auskunftsperson, auf die sie
sich verlassen hat, anrechnen lassen. Welche Folgen sich daraus für das Innenverhältnis zwischen der Gesuchstellerin und der D._____AG ergeben, spielt für die Beurteilung der Verwirkung nach Art.23 VStG keine Rolle (erwähntes Urteil 2A.157/1995, E.4 am Ende).
4.7 Damit hat die Gesuchstellerin ihre Deklarationspflicht nach Massgabe von Art. 23 VStG schuldhaft verletzt und den geltend gemachten Rückerstattungsanspruch verwirkt. Unbeachtlich ist, dass sie 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 die Gesuchstellerin 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 der Gesuchstellerin 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 die pflichtige Gesuchstellerin mangelte.
5.
Der Beschwerdeführer macht schliesslich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und eine fehlerhafte Feststellung des Sachverhalts geltend. Im Rahmen der Ausübung des Akteneinsichtsrechts sei kein Einblick in die massgebenden Steuereinschätzungsakten für das Jahr 1990 gewährt worden; diese fehlten bei den Akten. Auch die Steuerrekurskommission habe ihren Entscheid ohne Beizug dieser Unterlagen gefällt. Aus ihnen hätte entnommen werden können, dass der Steuerbehörde "die signifikante Vermögensvermehrung und die Auslieferung der Partizipationsscheine aufgefallen sein" musste und dass die Titel an die D._____AG verkauft worden waren.

Diese Vorbringen stossen ins Leere bzw. sind unbegründet. Wie oben (E.3.3) und ebenso von der Steuerrekurskommission dargelegt, war aus der Vermögensvermehrung bei der Gesuchstellerin, der Auslieferung der Partizipationsscheine und dem Vorkaufsrecht der D._____ AG noch nicht auf einen Verkauf der interessierenden Titel an dieses Unternehmen zu schliessen; die Deklarationspflicht wurde verletzt. Hierzu mussten die betreffenden Akten nicht mehr eigens beigezogen werden, zumal der Beschwerdeführer Inhalt und Wortlaut der von der Steuerbehörde festgestellten Erklärungen der Gesuchstellerin nicht bestritten hatte. Ausserdem erhebt der Beschwerdeführer den Einwand der Unvollständigkeit der ihm zur Einsicht überlassenen Akten erstmals im bundesgerichtlichen Verfahren. Ihm hätte aber nach dem Gebot von Treu und Glauben obgelegen, bereits im Verfahren vor der Steuerrekurskommission darauf hinzuweisen. Obwohl er dort nach seinem Rekurs vom 15.Mai 2003 am 29.Januar 2004 weitere Ausführungen zur Sache machte, hat er diesen Punkt nicht gerügt.

Daher kann er sich vor dem Bundesgericht nicht mehr darauf berufen (vgl. BGE 122 I 120 E.4b S.126; 115 Ia 101 E.2 S.102f.; 100 Ia 8 E.3d S.11; Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 2000, S.334f.). Aus diesen Gründen ist auch seinem erst im bundesgerichtlichen Verfahren gestellten Antrag auf Gewährung der Einsicht in die Steuereinschätzungsakten für das Jahr 1990 und ergänzende Stellungnahme nicht stattzugeben.

6.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Dem Verfahrensausgang entsprechend wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156, 153 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: