

RÜCKERSTATTUNG DER VERRECHNUNGSSTEUER – ES TUT SICH WAS

Einschränkung der Verwirkung gemäss Vorschlag des Bundesrats

Der Bundesrat schlägt vor, dass künftig die Verrechnungssteuer auch dann zurückerstattet werden soll, wenn Einkünfte in der Steuererklärung fahrlässig nicht deklariert wurden. Er hat die entsprechende Gesetzesnovelle und die dazugehörige Botschaft veröffentlicht. Der Vorstoss ist erfreulich, es bleiben aber Fragen offen, namentlich mit Blick auf die Frist und den möglichen Strafcharakter einer Verweigerung der Rückerstattung.

1. EINLEITUNG UND RÜCKBLICK

Die da und dort als starr oder formalistisch beschriebene Praxis bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist in Bewegung, und das ist erfreulich. Nun entwickeln sich die Dinge auch mit Blick auf Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Deklaration des steuerbelasteten Einkommens unverschuldete unterlassen hat.

Im Nachgang zu zwei Bundesgerichtsentscheiden aus den Jahren 2011 bzw. 2013 veröffentlichte die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* am 11. März 2014 das verschiedentlich kritisierte *Kreisschreiben Nr. 40 (KS 40)*. Im KS 40 wird über weite Strecken die bereits zuvor geltende Praxis zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs in Fällen von Nichtdeklaration des betreffenden Einkommens zusammengefasst. Neu war aber insbesondere die unnötige Verschärfung der Rückerstattungspraxis. Diese Verschärfung wurde verschiedentlich kritisiert, unter anderem von den Verfassern des vorliegenden Beitrags [1].

In der Folge stellte sich im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf mehreren Ebenen eine gewisse Entspannung ein [2]. Zunächst entschied das Bundesgericht, dass eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann zu gewähren ist, wenn verrechnungssteuerbelastete Erträge zwar im dafür vorgesehenen Formular nicht deklariert wurden, aber dennoch aus den miteingereichten Unterlagen

ersichtlich sind [3]. Daneben wurden bekanntlich auch die Bestimmungen zu den Verzugszinsen beim Meldeverfahren sowie die Finanzierungsregeln bei Schweizer Konzernen an die Anforderungen der Unternehmenspraxis angepasst; diese sind seit 15. Februar bzw. 1. April 2017 in Kraft.

Schliesslich reichte vor knapp zwei Jahren Nationalrätin *Daniela Schneeberger* eine Motion mit dem etwas gar grosszügig formulierten Titel «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer» ein [4]. Im Wesentlichen zielte die Motion darauf ab, dass Fehldeklarationen zwar gegebenenfalls mit einer Verfahrensbusse, nicht aber mit der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs zu sanktionieren seien [5]. Bereits nach neun Monaten lag der Erläuternde Bericht des Bundesrats vor, und am 28. März 2018 wurden nach durchgeführtem Vernehmlassungsverfahren die vorgeschlagene Gesetzesnovelle und die Botschaft publiziert [6].

2. GESETZESNOVELLE UND BOTSCHAFT DES BUNDESRATS

Der Bundesrat hält in der Botschaft einleitend fest, dass die Verrechnungssteuer-Rückerstattung bei Nichtdeklaration einer verrechnungssteuerbelasteten Leistung in der Steuererklärung nicht mehr verwirken soll, wenn eine Nachdeklaration erfolgt oder die Steuerbehörde die Leistung aufrechnet. Voraussetzung dafür soll allerdings sein, dass erstens



MICHAEL FISCHER,
RECHTSANWALT, LL.M.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, FISCHER RAMP
PARTNER AG, ZÜRICH



SAMUEL RAMP,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, FISCHER RAMP
PARTNER AG, ZÜRICH

die Nachdeklaration bzw. Aufrechnung vor Ablauf der Frist für die Einsprache gegen die Einkommenssteuerveranlagung erfolgt und zweitens der Steuerpflichtige bei der ursprünglichen Nichtdeklaration fahrlässig handelte [7].

2.1 Geltendes Recht. Die Botschaft fasst das geltende Recht zur Rückerstattung bzw. zu deren möglicher Verwirkung unter den drei Zwischentiteln «Nachdeklaration durch den

«Die Kumulation der zu entrichtenden Einkommenssteuer mit der nicht zurückerstatteten Verrechnungssteuer stelle eine unzulässige Doppelstrafe dar.»

Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung», «Aufrechnung durch die Steuerbehörde aus eigener Feststellung» und «Rechnerische Korrektur» zusammen.

Im Zentrum steht insbesondere der Umstand, dass bisher eine Deklaration zwingend als nicht ordnungsgemäss angesehen wurde, wenn sie aufgrund einer Aufrechnung oder anderweitiger Intervention der Steuerbehörde erfolgte, und zwar eben auch in Fällen ohne Hinterziehungsabsicht. Rechtsfolge war jeweils die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs.

Es wurde moniert, dass die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine Strafe darstelle, weshalb das in der Europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Verbot der doppelten Bestrafung einzuhalten sei bzw. dass die Kumulation der zu entrichtenden Einkommenssteuer mit der nicht zurückerstatteten Verrechnungssteuer eine unzulässige Doppelstrafe darstelle [8].

2.2 Vorgeschlagene Reform. Die durch die restriktive Gesetzesauslegung von Bundesgericht und ESTV geschaffene Rechtslage war seit längerem Gegenstand von Kritik aus Praxis und Wissenschaft. Der Reformbedarf ist nun auch vom Bundesrat erkannt worden, und dieser hat erfreulicherweise schnell gehandelt.

Der Bundesrat will – selbstverständlich zu Recht – mit der Neuerung den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer aufrechterhalten, gleichzeitig für die Zukunft aber auch sicherstellen, dass bei fahrlässiger Nichtdeklaration die Einkommens- und die Verrechnungssteuern nicht kumulativ erhoben werden [9].

Tabellarisch lassen sich die Fälle der ordnungsgemässen Deklaration gemäss geltendem und vorgeschlagenem Recht wie in der *Abbildung* darstellen (Neuerungen kursiv) [10].

Neu ist also insbesondere, dass die Intervention einer Steuerbehörde sowie die Aufrechnung von Einkünften die Qualifikation einer Deklaration als ordnungsgemäss nicht mehr ausschliesst. Erforderlich ist aber auch, dass die übri- gen Voraussetzungen (Fahrlässigkeit und Frist) erfüllt sind.

2.3 Meldeverfahren für steuerbare Naturalgewinne [11]. Gemäss dem neuen Geldspielgesetz unterliegen einkommenssteuerpflichtige Naturalgewinne aus inländischen Geldspielen auch der Verrechnungssteuer [12]. Für Geld- und Naturalgewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die neben der Einkommenssteuer in Zukunft neu auch der Verrechnungssteuer unterliegen, wird das Meldeverfahren eingeführt.

Die Neuerung ist in erster Linie aus administrativen Gründen erforderlich, um die sogenannte «Aufrechnung ins Hundert» zu verhindern. Anschaulich das Beispiel in der Botschaft: Ist der Gewinn ein Fahrzeug im Wert von CHF 50 000, so müsste der Veranstalter ohne Meldeverfahren 35% von CHF 50 000 als Verrechnungssteuer der ESTV abliefern. Weil sich der Naturalgewinn nicht teilen lässt, wäre die Aufrechnung ins Hundert erforderlich, und der Gesamtgewinn würde CHF 77 000 betragen. Dieser entspricht aber nicht dem ausgerichteten Gewinn von CHF 50 000. Mit dem vorgeschlagenen Meldeverfahren erfüllt der Veranstalter seine Steuerpflicht, indem er der ESTV die notwendigen Angaben über das Gewinnspiel und die Gewinner macht.

2.4 Würdigung und Begründung des Bundesrats. In der Botschaft geht der Bundesrat namentlich auf zwei in der Vernehmlassung kritisierte Punkte ein. Erstens auf die Frage der Frist zur Nachdeklaration und zweitens auf den Zusammenhang zwischen der Verweigerung der Rückerstattung und einem Strafverfahren wegen Hinterziehungsversuchs [13].

In der Vernehmlassung war gefordert worden, eine Nachdeklaration oder Aufrechnung sei bis zur Rechtskraft der Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung zuzulas-

«Steuerpflichtige, die ihren Pflichten auch bei der Prüfung der Veranlagung nicht nachkommen, nähmen eine Nichtdeklaration in Kauf und handelten damit eventualvorsätzlich, also nicht mehr fahrlässig.»

sen. Das lehnt der Bundesrat ab. Er ist der Meinung, Steuerpflichtige müssten aufgrund ihrer Sorgfalts- und Deklarationspflicht bei der Überprüfung der Veranlagungsverfügung eine Nichtdeklaration erkennen und das Versäumte nachholen. Steuerpflichtige, die ihren Pflichten auch bei der Prüfung der Veranlagung nicht nachkämen, nähmen eine Nichtdeklaration in Kauf und handelten damit eventualvorsätzlich, also nicht mehr fahrlässig. Die Befristung der Nachdeklaration bis zum Ablauf der Einsprachefrist sei deshalb sachgerecht.

In der Vernehmlassungsvorlage hatte der Bundesrat noch vorgesehen, dass das Rückerstattungsverfahren zu sistieren sei, wenn wegen eines vermuteten Hinterziehungsversuchs

Abbildung: **VERGLEICH DER ORDNUNGSGEMÄSSEN DEKLARATION NACH GELTENDEM UND VORGESCHLAGENEM RECHT**

Ordnungsgemässe Deklaration		
gemäss geltendem Recht	gemäss vorgeschlagenem Recht	
Spontane Deklaration von Erträgen in der Steuererklärung	Spontane Deklaration von Erträgen in der Steuererklärung	Zusätzliche Erfordernisse → <i>Fahrlässigkeit</i> → <i>Einhaltung der Frist</i>
Rein rechnerische Korrektur durch Steuerbehörden	Rein rechnerische Korrektur durch Steuerbehörden	
Spontane Nachdeklaration durch den Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung	Nachdeklaration durch den Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung, <i>sei es spontan oder nach einer Intervention der Steuerbehörde</i>	
	<i>Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen durch die Steuerbehörde aus eigener Feststellung</i>	

die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert werden sollte. Im Rahmen diverser Rückmeldungen wurde die Praxistauglichkeit des bundesrätlichen Vorschlags kritisiert. Dieser Kritik wurde Rechnung getragen. Das Rückerstat-

tung ist aus mehreren Gründen verfehlt und auch nicht praxistauglich.

Der Vorschlag differenziert in nicht nachvollziehbarer Weise zwischen Einkommens-/Vermögens- und Verrechnungssteuer. Es leuchtet nicht ein, weshalb eine Nacherfassung der Einkünfte bei den Einkommens- und Vermögenssteuern bis zum Eintritt der Rechtskraft, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aber nur «bis zum Ablauf der Frist für die Einsprache» möglich sein soll. Die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern einerseits und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer andererseits sind zwar separate Verfahren, die zeitlich in aller Regel miteinander bzw. unmittelbar nacheinander erfolgen. Es muss aber ohne Weiteres möglich sein – gerade vor dem Hintergrund der allgegenwärtigen Digitalisierung – mit der Festsetzung des Rückerstattungsanspruchs bei der Verrechnungssteuer zuzuwarten, bis die Rechtskraft im Einkommens- und Vermögenssteuerverfahren eingetreten ist.

Damit schafft der Vorschlag eine neue, künstliche Art der Fristbestimmung, die schlicht als willkürlich erscheint. Eine solche «Verknüpfungsfrist» gibt es in dieser Form in der Schweiz sonst nicht.

Weiter ist die vorgeschlagene Frist für die Praxis zu kurz. Oftmals werden – gerade bei KMU – nachzudeklarierende (versteckte) Gewinnausschüttungen erst später bemerkt (z. B.

«Oftmals werden – gerade bei KMU – nachzudeklarierende (versteckte) Gewinnausschüttungen erst später bemerkt (z. B. im Verfahren vor Steuerrekursgericht).»

tungs- bzw. das damit zusammenhängende Einspracheverfahren sollen jetzt nur noch dann sistiert werden, wenn wegen Verdachts auf vorsätzliche Hinterziehung ein Strafverfahren eröffnet wird.

Der Bundesrat kommt zum Schluss, dass die vorgeschlagene Neuerung dazu führen werde, dass (i) in den meisten Fällen von Fahrlässigkeit die Rückerstattung gewährt werde, (ii) der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer erhalten bleibe und (iii) das Meldeverfahren insbesondere bei geldwerten Leistungen vermehrt zur Anwendung gelangen werde.

Geplant ist, dass die Neuregelung per 1. Januar 2020 in Kraft tritt. Das Übergangsrecht sieht vor, dass die Neuerung auf alle Einkommenssteuerveranlagungen angewendet werden soll, bei denen die Einsprachefrist bei Inkrafttreten der Neuerung noch nicht abgelaufen ist.

3. WÜRDIGUNG DURCH AUTOREN

Die Autoren begrüßen den Vorstoss des Bundesrats grundsätzlich. Der Vorschlag enthält aber in einigen Punkten unbefriedigende Lösungsansätze.

3.1 Frist – verunglückt. Der Bundesrat schlägt eine Befristung der Nachdeklarationsmöglichkeit bis zum Ablauf der Frist zur Einsprache im Verfahren der Einkommens-/Vermögenssteuerveranlagung vor. Diese zeitliche Einschränkung

im Verfahren vor Steuerrekursgericht). Unseres Erachtens ist die Rückerstattung entgegen der Auffassung des Bundesrats zuzulassen, sofern die Nachdeklaration im Verfahren Einkommens- und Vermögenssteuern bis zum Eintritt der Rechtskraft erfolgt.

«Der Bundesrat will eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer zuzulassen, wenn der Pflichtige Erträge fahrlässig nicht deklariert hat (sei dies aus Versehen oder Unkenntnis).»

3.2 Fahrlässigkeit oder Absicht – wo ist die Grenze? Der Bundesrat will eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer zulassen, wenn der Pflichtige Erträge fahrlässig nicht deklariert hat (sei dies aus Versehen oder Unkenntnis). Das ist ein Schritt in die richtige Richtung, genügte doch vor Bundes-

«Mit solch unklaren Vorgaben werden künftig vor allem KMU mit mitarbeitenden Aktionären im Falle von geldwerten Leistungen zu kämpfen haben.»

gericht in der Vergangenheit bereits einfache Fahrlässigkeit, um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu verweigern [14]. Eine Lösung oder ein Befreiungsschlag, um künftig klare und wirtschaftsfreundliche Vorgaben zu haben, ist der Vorschlag des Bundesrats allerdings nicht. Nach Auffassung des Bundesgerichts handelt fahrlässig, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig handelt, wer die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist [15].

Gemäss Botschaft soll die Fahrlässigkeit eine «auf die Motivation bezogene Schranke» bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer darstellen. Was das genau bedeuten soll, erklärt die Botschaft allerdings nicht. Stattdessen ergebe sich im Umkehrschluss – so die Botschaft weiter –, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt sei, falls diese Voraussetzung nicht erfüllt werde.

Mit solch unklaren Vorgaben werden künftig vor allem KMU mit mitarbeitenden Aktionären im Fall von geldwerten Leistungen zu kämpfen haben. Wann sind Einkünfte beispielsweise für die Privatnutzung von Geschäftsfahrzeugen fahrlässig nicht deklariert und wann absichtlich? Die Abgrenzung wird umso schwieriger, wenn Privatanteile deklariert worden sind, aber aus Sicht des Fiskus nicht in ausreichender Höhe.

Diese Unklarheit öffnet dem Fiskus und den Gerichten wiederum Tür und Tor zu neuen Praxisverschärfungen. Dies obwohl die aktuelle Vorlage gerade eine solche rückgängig machen soll.

Klar scheint immerhin, dass, wer absichtlich Steuern hinterzieht, keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer erhalten soll. Dies ist mit Blick auf den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer auch nachvollziehbar.

3.3 Bundesrat hält an potenziell EMRK-widriger Doppelstrafe fest. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Verwirkung des Rückerstattungsanspruches als Rechtsfolge bei nicht ordnungsgemässer Deklaration von Einkünften keine Strafmassnahme darstelle und demzufolge keine Hinterziehung bei den Einkommenssteuern vorausgesetzt werde.

In einem jüngeren Entscheid hat sich das Kantonsgericht Freiburg ausdrücklich von dieser Rechtsprechung distan-

ziert und in sorgfältiger Begründung dargelegt, weshalb es sich bei der Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung eben sehr wohl um eine Massnahme mit Strafcharakter handeln kann [16].

Auch die Lehre lehnt die Auffassung des Bundesgerichts ab, ebenfalls unter anderem mit Verweis auf die *Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK)* [17]. Die Autoren stellen sich auf den Standpunkt, dass in diesen Fällen die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei gleichzeitiger Erfassung der Einkünfte mit den Einkommenssteuern eine Strafe darstelle und das Verbot der doppelten Bestrafung verletzt werde.

Der Bundesrat behält im vorliegenden Entwurf diese stossende mögliche doppelte Bestrafung bei und geht auch in der Botschaft nicht auf die Frage ein. Es wird also Aufgabe des Parlaments sein, sich mit der Frage der Doppelstrafe auseinanderzusetzen – etwas pointierter ausgedrückt: den Menschenrechten zum Durchbruch zu verhelfen. Der Gesetzgeber ist damit aufgefordert, dafür zu sorgen, dass künftig in allen Fällen ohne Verschulden des Steuerpflichtigen [18] die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt wird, wenn die entsprechenden Einkünfte bzw. Vermögenswerte bei den Einkommens- und Vermögenssteuern erfasst werden.

3.4 Übergangsrecht – Problem nicht gelöst. Der Bundesrat schlägt vor, die neue Praxis auf all jene Fälle anzuwenden, bei welchen die Einsprachefrist bei Inkrafttreten der Neuerung noch nicht abgelaufen ist [19]. Der Vorschlag geht in die richtige Richtung, greift aber zu kurz.

Der Bundesrat orientiert sich dabei wiederum an der verunglückten Einsprachefrist bei den Einkommens- und Vermögenssteuern. Diese ist aber – wie oben bereits dargelegt – schon in ihrer Konzeption ungeeignet. Es wäre sachgerechter, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf all jene

«In einem jüngeren Entscheid hat das Kantonsgericht Freiburg dargelegt, weshalb es sich bei der Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung um eine Massnahme mit Strafcharakter handeln kann.»

Fälle ohne Verschulden auszudehnen, bei denen die Leistungen mit den Einkommens- und Vermögenssteuern erfasst werden.

Im Sinne einer Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen wäre es also richtig, die Rückerstattung auch in rechtskräftig veranlagten Fällen auf Antrag zuzulassen, sofern die Voraussetzungen des Entwurfs von Art. 23 Abs. 2 des Verrechnungssteuergesetzes (E-VStG) – abgesehen vom zeitlichen Element – erfüllt sind. Eine Rückerstattung ist folglich auch in Fällen der straflosen Selbstanzeigen bzw. bei Nachdeklarationen im vereinfachten Nachbesteuerungsver-

fahren in Erbfällen angezeigt, da in diesen Fällen die entsprechenden Leistungen mit der Einkommens- und Vermögenssteuer erfasst werden und die Verrechnungssteuer ihren Zweck – die Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern – erfüllt hat. Der Finanzminister hat bekanntlich bereits Rückstellungen für zu viel bezogene Verrechnungssteuer im Umfang von CHF 2 Mrd. gebildet.

4. FAZIT

Der Vorstoss des Bundesrats geht in die richtige Richtung und ist grundsätzlich zu begrüssen. Gemäss Entwurf soll die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Fahrlässigkeit auch dann möglich bleiben, wenn die entsprechenden Einkommens- und Vermögenselemente erst aufgrund einer Intervention der Steuerbehörde deklariert wurden. Willkürlich wirkt die Definition der Frist, innerhalb derer eine solche Deklaration erfolgen soll (Ablauf der Einsprachefrist im Veranlagungsverfahren Einkommens-/Vermögenssteuer). Diese führt gleichzeitig zu einer Verknüpfung und Unterscheidung zwischen den beiden Verfahren, die nicht nach-

vollziehbar ist. Schliesslich ist zu hoffen, dass sich das Parlament, anders als der Bundesrat, mit der Frage des möglichen Strafcharakters der Verweigerung der Rückerstattung ausei-

«Es wäre sachgerechter, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf all jene Fälle ohne Verschulden auszudehnen, bei denen die Leistungen mit den Einkommens- und Vermögenssteuern erfasst werden.»

andersetzt. Das Kantonsgericht Freiburg hat in seinem Entscheid vom letzten Jahr einen willkommenen Schritt weg von der jahrzehntealten Bundesgerichtspraxis gemacht. ■

Anmerkungen: 1) Michael Fischer/Samuel Ramp, Kreisschreiben 40 der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung, Der Schweizer Treuhänder 2014, S. 503 ff. 2) Vgl. dazu Michael Fischer/Samuel Ramp, Neues aus Lausanne und Bern zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer, Expert Focus 2017, S. 540 ff. 3) Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2016, 2C_637/2016. 4) Motion Nr. 16.3797 vom 29. September 2016 von Daniela Schneeberger «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer». 5) Vgl. dazu auch Daniel Holenstein/Julia

von Ah, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – Klappe die Zweite, ASA 86 (2017–2018), S. 353 ff. 6) Botschaft zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes vom 28. März 2018 (BBl, 2018, 2325 ff.; «Botschaft»). 7) Vgl. zum Ganzen Botschaft, S. 2. 8) Daniel Holenstein/Julia von Ah, Kreisschreiben ESTV 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 (2016–2017), S. 609 ff. 9) Botschaft, S. 10. 10) Vgl. Botschaft, S. 11. 11) S. zu diesem Abschnitt Botschaft, S. 12 f. 12) nArt. 6 Abs. 1 VStG. 13) Zum Folgenden Botschaft, S. 14 f. 14) ASA 19

S. 542 E. 1; 25 S. 371; Praxis VStG Art. 23 (92); Michael Fischer/Samuel Ramp, Kreisschreiben 40 der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung, Der Schweizer Treuhänder 2014, Ziff. 6.2. 15) BGer, Urteil vom 13. Dezember 2004 (2A299/2004). 16) Urteil vom 27. Juli 2017, Steuergerichtshof Fribourg, Nr. 604 2017 13. 17) Holenstein/von Ah, zit. in Anm. 8. 18) Fischer/Ramp, zit. in Anm. 1, S. 507. 19) Art. 70 d E-VStG.