

ERLEICHTERUNG BEI DER RÜCKERSTATTUNG DER VERRECHNUNGSSTEUER

Unterschieden wird zwischen Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz

Seit dem 1. Januar 2019 erhalten natürliche Personen die Verrechnungssteuer erstattet, wenn sie Einkünfte oder Vermögen fahrlässig nicht deklariert haben. Damit wird die Rückerstattung erleichtert und die Praxisverschärfung von Bundesgericht [1] und ESTV [2] wird vom Gesetzgeber rückgängig gemacht.

1. DER RÜCKERSTATTUNGSANSPRUCH

Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat eine natürliche Person, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Wohnsitz in der Schweiz hatte, über das entsprechende Nutzungsrecht verfügte und sofern die Rückerstattung zu keiner Steuerumgehung führt [3].

Der Rückerstattungsanspruch ist jedoch verwirkt, wenn die natürliche Person die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder das Vermögen, aus dem die Einkünfte fliessen, der Steuerbehörde nicht ordnungsgemäss bzw. diese «entgegen gesetzlicher Vorschrift» nicht deklariert [4].

Der Anspruch erlischt zudem, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird [5].

2. PRAXISVERSCHÄRFUNG DURCH DIE ESTV

Die ESTV hatte im Jahr 2014 mit dem Erlass des Kreisschreibens Nr. 40 (KS 40) die Praxis zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer unnötigerweise verschärft. Gemäss KS 40 wurde sie nur noch gewährt, wenn die steuerpflichtige natürliche Person die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte in der ersten Steuererklärung nach Fälligkeit vollständig im Wertschriftenverzeichnis aufführte. Ebenfalls als ordnungsgemäss deklariert galten Einkünfte, welche die steuerpflichtige Person nach Einreichen der Steuererklärung spontan vor Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung nachdeklarierte.

Die Rückerstattung wurde jedoch verweigert, wenn die Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte erst auf Anfrage, Anordnung oder sonstiger Intervention der Steuerbehörde erfolgte. Ebenfalls keine Rückerstattung wurde gewährt, wenn die Nachdeklaration im Rahmen einer spontanen Selbstanzeige erfolgte [6].

Das Bundesgericht hat die Praxisverschärfung der ESTV im Wesentlichen geschützt, indem es festhielt, dass gemäss Art. 23 Verrechnungssteuergesetz (VStG) der Rückerstattungsanspruch verwirke, wer entgegen den gesetzlichen Bestimmungen verrechnungssteuerbelastete Einkünfte den zuständigen Steuerbehörden nicht deklarierte.

Gemäss ständiger Rechtsprechung müsse der Steuerpflichtige sowohl die verrechnungssteuerbelasteten Kapitalerträge als auch den entsprechenden Vermögenswert in der ersten Steuererklärung nach Fälligkeit der Erträge deklarieren. Der Steuerpflichtige sei verpflichtet, die verrechnungssteuerbelasteten Erträge selbstständig offenzulegen. Ob die Steuerbehörden die Unvollständigkeit der Deklaration hätten bemerken und sich die fehlenden Informationen durch Nachfrage oder Vergleich mit Steuerunterlagen von Dritten hätten beschaffen können, sei unerheblich. Auf jeden Fall setze die Rückerstattung nebst korrekter Deklaration voraus, dass der Steuerpflichtige nicht versucht habe, Einkünfte oder Vermögenswerte zu hinterziehen [7].

Zugunsten des Steuerpflichtigen hat das Bundesgericht entschieden, dass es bei einer Nichtdeklaration von verrech-



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



PHILIPP ZUMBÜHL,
RECHTSANWALT,
ASSOCIATE, FISCHER
RAMP PARTNER

nungssteuerbelasteten Einkünften im Wertschriftenverzeichnis genüge, wenn diese Einkünfte aus (mit der Steuererklärung) eingereichten Unterlagen zweifelsfrei hervorgehen, ohne dass weitere Untersuchungshandlungen durch die Steuerbehörde notwendig seien [8].

3. WAS HAT SICH GEÄNDERT?

Neu ist, dass die fahrlässige Nichtdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften und Vermögen nicht mehr per se zu einem Verwirken des Rückerstattungsanspruchs führt.

So tritt die Verwirkung seit dem 1. Januar 2019 nicht mehr ein, wenn die Einkünfte oder das Vermögen *fahrlässig* nicht angegeben wurden und der Steuerpflichtige diese in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren [9] nachträglich angibt oder die Steuerbehörde sie aus eigenen Feststellungen besteuert [10].

In zeitlicher Hinsicht ist einschränkend festzuhalten, dass die neue Verwirkungsregelung nur für Rückerstattungsansprüche gilt, die nach dem 1. Januar 2014 entstanden sind [11].

4. WAS HEISST FAHRLÄSSIG?

Das VStG verwendet zwar den Begriff *fahrlässig* an einigen Stellen [12], es definiert ihn jedoch nicht. Weiter fällt auf, dass das VStG diesen Begriff mit Ausnahme der neuen Rückerstattungsbestimmung (nArt. 23 Abs. 2 VStG) ausschliesslich im Zusammenhang mit Strafbestimmungen verwendet.

Da es sich bei Art. 23 VStG nach Auffassung des Bundesgerichts nicht um eine Strafnorm handelt [13], lässt sich nicht ohne weiteres über Art. 333 Abs. 1 StGB auf den allgemeinen Teil des Strafgesetzbuchs und den dortigen Fahrlässigkeitsbegriff verweisen.

Dennoch ging die Botschaft zu nArt. 23 Abs. 2 VStG offenbar vom Fahrlässigkeitsbegriff des Strafgesetzbuchs aus, indem sie ein Bundesgerichtsurteil aus dem Jahr 2004 erwähnte, welches seinerseits explizit auf aArt. 18 Abs. 3 StGB verwies [14].

Danach 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]. Im Bereich des Steuerstrafrechts gehören zu den persönlichen Verhältnissen namentlich die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung in Bezug auf Steuerangelegenheiten [16].

Bedenkt der Steuerpflichtige die möglicherweise strafrechtlich relevanten Folgen seines Verhaltens nicht, handelt er *unbewusst fahrlässig*. Erkennt er zwar die Möglichkeit, vertraut aber darauf, dass sie sich nicht verwirklicht, handelt er *bewusst fahrlässig* [17].

Bei der Auslegung des Fahrlässigkeitsbegriffs von nArt. 23 Abs. 2 VStG ist stets der Wille des Gesetzgebers im Auge zu behalten, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wieder mit gesundem Augenmass zu handhaben. In Anlehnung an den strafrechtlichen Fahrlässigkeitsbegriff ist die Rückerstattung insbesondere auch bei bewusst fahrlässig handelnden Steuerpflichtigen zuzulassen. Erneute Praxisverschär-

fungen durch die Einschränkung des rückerstattungsrechtlichen Fahrlässigkeitsbegriffs würden dem widersprechen.

4.1 Was ist nicht mehr fahrlässig, sondern vorsätzlich?

Nicht mehr fahrlässig, sondern *vorsätzlich* handelt, wer mit Wissen und Willen [18] die Nichtdeklaration bewirkt. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung [19] fällt darunter nicht nur direkt vorsätzliches, sondern auch eventual-

«Seit dem 1. Januar 2019 wird die Verrechnungssteuer auch zurückerstattet, wenn verrechnungssteuerbelastete Einkünfte fahrlässig nicht deklariert worden sind.»

vorsätzliches Handeln. Dieses liegt etwa vor, wenn die Handlungen eines Steuerpflichtigen zwar nicht direkt auf eine Nichtdeklaration hinzielen, er aber in Kauf nimmt, dass diese eintreten könnte.

Der Nachweis des (Eventual-)Vorsatzes obliegt als steuererhöhende Tatsache den Steuerbehörden.

5. ABGRENZUNGSFRAGEN

In der Praxis wird künftig in Bezug auf den Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch insbesondere die Abgrenzung zwischen bewusster Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz in den Fokus rücken. Bei Ersterer tritt die Verwirkung aufgrund des nArt. 23 Abs. 2 VStG nicht ein; bei Letzterem verwirkt der Anspruch.

Nach Auffassung des Bundesgerichts ist Eventualvorsatz umso eher zu bejahen, je mehr die möglicherweise strafrechtlich relevanten Folgen für den Handelnden erkennbar waren [20]. Dies dürfte etwa dann zutreffen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig sind, obwohl er deren Unrichtigkeit hätte erkennen können [21]. Gleiches gilt, wenn er das Erstellen der Steuererklärung ohne jegliche Kontrolle einem Vertreter überträgt, obwohl er bei einer Kontrolle allfällige unrichtige Angaben hätte erkennen können [22].

Zur Abgrenzung zwischen Fahrlässigkeit und Vorsatz und damit letztlich zur Beurteilung, ob der Rückerstattungsanspruch verwirkt ist oder nicht, ist folglich neben dem subjektiven Wissen und Willen des Steuerpflichtigen auch darauf abzustellen, inwiefern für diesen eine mögliche Steuerverkürzung erkennbar war. Entscheidend sind folglich die Umstände und die persönlichen Verhältnisse wie Ausbildung, intellektuelle Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung in Bezug auf Steuerangelegenheiten.

5.1 Fallbeispiele. Die nachfolgenden Fallbeispiele zeigen, dass die Abgrenzung stark von den Umständen des Einzelfalls abhängt:

Ein Arzt belastet der Erfolgsrechnung seiner Praxis, die in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft geführt wird, u. a. die Kosten für den Unterhalt des Autos der nicht mitarbeitenden Ehefrau.

Fest steht, dass der Unterhalt des Autos der Ehefrau als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der AG qualifiziert und eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, welche die Verrechnungssteuer auslöst. Wenn die Steuerbehörde diese verdeckte Gewinnausschüttung zum

«In der Praxis wird künftig in Bezug auf den Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch insbesondere die Abgrenzung zwischen bewusster Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz in den Fokus rücken.»

steuerbaren Einkommen des Ehepaares aufrechnet, stellt sich die Frage, ob die Verrechnungssteuer zurückzuerstatten ist. Entscheidend wird sein, ob der Arzt diese Einkünfte in seiner Steuererklärung fahrlässig oder (eventual)vorsätzlich nicht angegeben hat.

Soweit versehentlich in einem Geschäftsjahr eine einzelne Rechnung für die Reparatur des Autos der Ehefrau in die Erfolgsrechnung «gerutscht» ist, liegt *unbewusste Fahrlässigkeit* vor und die Verrechnungssteuer ist gestützt auf nArt. 23 Abs. 2 VStG zu erstatten.

Bewusste Fahrlässigkeit würde vorliegen, wenn der Arzt private und geschäftliche Rechnungen nicht allzu konsequent trennen und hin und wieder einen Stapel vorwiegend geschäftlicher Rechnungen mit dem Hinweis «bitte erledigen» seinem Treuhänder schicken würde. Sämtliche vom Treuhänder erstellten Steuerformulare würde der Arzt nur oberflächlich überfliegen, bevor er sie unterzeichnet. Der Arzt wüsste zwar, dass die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung bestünde, würde aber darauf vertrauen, dass der Treuhänder ihn darauf hinweisen würde, sollte sich eine private Rechnung im Stapel befinden. Da dem Arzt nur *bewusste Fahrlässigkeit* vorgeworfen werden kann, wäre auch hier die Verrechnungssteuer im Rahmen von nArt. 23 VStG zu erstatten.

Anders ist zu entscheiden, wenn der Arzt sämtliche Rechnungen (private und geschäftliche) seinem Treuhänder weiterleitet. Diesen hat er angewiesen, «die Steuersituation maximal zu optimieren»; sämtliche vom Treuhänder erstellten Steuerformulare unterzeichnet er unbesehen. Dieser Arzt wirkt zwar nicht direkt auf eine Nichtdeklaration hin, nimmt eine solche aber billigend in Kauf. Er handelt damit *eventualvorsätzlich*, weshalb ihm die Verrechnungssteuer nicht zu erstatten ist. Die Verrechnungssteuer wird zur «Defraudantensteuer».

Erfolgt das Verbuchen des gesamten Unterhalts des Autos der Ehefrau systematisch über die Erfolgsrechnung der Arzt-

praxis und kannte der Arzt die Erfassung dieses Aufwands durch den Treuhänder, liegt *direkter Vorsatz* vor. Die Verrechnungssteuer ist nicht zu erstatten.

Da zum Abgrenzen zwischen Fahrlässigkeit und Vorsatz auch die persönlichen Verhältnisse (Ausbildung, intellektuelle Fähigkeiten sowie die Erfahrung in Bezug auf Steuerangelegenheiten) zu beachten sind, wäre der oben geschilderte Fall anders zu beurteilen, wenn es sich nicht um einen Arzt, sondern um einen Handwerker ohne Ausbildung in Buchhaltung handelte. Während von einem Arzt erwartet werden kann, dass er den Treuhänder richtig instruiert und kontrolliert (und er eventualvorsätzlich handelt, wenn er es nicht tut), könnte sich der Handwerker, der geschäftliche wie private Rechnungen an seinen Treuhänder weiterleitet und die von diesem erstellten Steuerformulare unbesehen unterzeichnet, wohl noch auf bewusste Fahrlässigkeit berufen. Er könnte sich folglich – anders als der Arzt – bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf nArt. 23 Abs. 2 VStG berufen.

6. GILT DAS KS 40 NOCH?

Das Bundesgericht hielt wiederholt fest, dass es sich bei Verwaltungsverordnungen wie Kreisschreiben der ESTV um Meinungsäusserungen der Verwaltung handelt. Diese seien von der rechtsanwendenden Behörde zu beachten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergäben. Sie gelten als grundsätzlich behördenverbindlich, allerdings nur solange sie nicht gesetzes- oder verfassungswidrig sind [23].

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die vollziehende Behörde nach eigenem Dafürhalten fallweise entscheiden kann, ob der Sinn des Gesetzes im Kreisschreiben richtig wiedergegeben werde. Unverbindlich sind nur Verwaltungsverordnungen, die offensichtlich gesetzeswidrig sind bzw. wurden [24].

Bedauerlicherweise zieht die ESTV Kreisschreiben grundsätzlich nicht zurück und passt diese i. d. R. auch nicht an, obwohl dies aus Sicht der Rechtsanwender – insbesondere bei Gesetzesänderungen wie im vorliegenden Fall – wünschenswert wäre. Dennoch dürfte das KS 40 der am 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Revision des Verrechnungssteuerrechts in weiten Teilen derart widersprechen, dass es zufolge offensichtlicher Gesetzwidrigkeit auch für die vollziehenden Behörden unverbindlich geworden sein dürfte.

7. FAZIT

Seit dem 1. Januar 2019 wird die Verrechnungssteuer auch zurückerstattet, wenn verrechnungssteuerbelastete Einkünfte fahrlässig nicht deklariert worden sind. Dies gilt unabhängig davon, wer die Erfassung der Einkünfte bewirkte und unabhängig vom Verfahren.

Mit dieser Gesetzesänderung hat das Parlament die unnötige Praxisverschärfung von Bundesgericht und ESTV rückgängig gemacht.

Künftig wird sich jedoch vor allem bei geldwerten Leistungen bei KMU die Frage nach der Abgrenzung zwischen bewusster Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz stellen. Dabei sind insbesondere die persönlichen Verhältnisse (Ausbildung, intellektuelle Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung

mit Bezug auf Steuerangelegenheiten) des betroffenen Steuerpflichtigen zu beachten. (Eventual)vorsatz ist nur dann anzunehmen, wenn die Hinterziehung für den Steuerpflichtigen klar erkennbar war. Es bleibt zu hoffen, dass die Steuer-

verwaltungen bei der Anwendung des damit verbundenen Ermessens den Willen des Gesetzgebers achten und nicht auf dem Umweg über die Abgrenzung von Fahrlässigkeit und Vorsatz wiederum eine Praxisverschärfung anstreben. ■

Anmerkungen: 1) Seit BGER 11. Oktober 2011 (2C_95/2011) und 16. Januar 2013 (2C_80/2012). 2) Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014 betreffend Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der VSt. 3) Art. 22 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 und 2 VStG. 4) Art. 23 Abs. 1 VStG. 5) Art. 32 Abs. 1 VStG. 6) Vgl. dazu Art. 153a und Art. 175 Abs. 3 DBG. 7) BGER 17.03.2016 (2C_637/2016). 8) Fischer, S., Ramp, S., in: Expert Focus 8/2017 S. 540 ff. 9) Ordentliches Veranlagungsverfahren, Revisions- oder Nachsteuerverfahren. 10) nArt. 23 Abs. 2 VStG. 11) nArt. 70d VStG. 12) nArt. 23 Abs. 2 VStG, Art. 61

VStG, Art. 62 Abs. 1 VStG, Art. 63 VStG, Art. 64 Abs. 2 VStG. 13) BGER 05.10.2018, 2C_56/2018, E. 2.3.2; a.M., Matteotti, R., Entwicklungen im Steuerrecht, in: SJZ 113/2017 S. 263 ff.; Daniel Hostenstein und Julia von Ah gehen ebenfalls davon aus, dass es sich bei der Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer um eine Strafe handle, siehe Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, in: ASA 85, S. 609 ff. 14) BBl 2018 2335 und insbesondere 2341. Im ersten unter neuem Recht ergangenen Entscheid zu nArt. 23 Abs. 2

VStG ist die Frage der Fahrlässigkeit nicht strittig, BGER vom 23. April 2019 (2c 1069/2018). 15) BGER 13.12.2004 (2A.299/2004). 16) BGE 135 II 86 E. 4.3. 17) Donatsch, A., Tag, B., Strafrecht I, 9. Aufl., Zürich 2013, S. 340 f. 18) Art. 12 Abs. 2 StGB. 19) Statt vieler BGE 99 IV 57 E. 1b. 20) BGE 130 IV 58 E. 8.4. 21) BGER 05.03.2008 (2C_357/2007) E. 3.1. 22) BGER 05.03.2003 (2A.60/2002) E. 5.5. 23) BGE 121 II 475 E. 2b. 24) Beusch, M., Zweifel, M. (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N 16.