

# VERRECHNUNGSSTEUER – NEUERUNGEN BEIM RÜCKERSTATTUNGS- ANSPRUCH NATÜRLICHER PERSONEN

Am 1. Januar 2019 ist der revidierte Art. 23 des Verrechnungssteuergesetzes in Kraft getreten, welcher die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs natürlicher Personen lockert. Die Gesetzesänderung löst alte Probleme, schafft aber komplexe neue Herausforderungen und Rechtsunsicherheiten. Dies kann gerade bei KMU-Betrieben mit Privatanteilen zu Knacknüssen führen.

• Von Thomas Lang

## Wesen, Funktionsweise und Zweck der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer ist eine *direkte Objektsteuer*, welche Kapitalerträge beschlägt. In ihrer Erhebungsmethodik als *Quellensteuer* stellt sie eine *Selbstdeklarationssteuer* dar (Art. 38 Abs. 1 VStG), welche sich durch ihren grundlegenden *Funktionsmechanismus der Zweiphasigkeit von Steuererhebung und Steuerrückerstattung* charakterisiert (Art. 1 VStG).

In der Phase der *Steuererhebung* wird eine steuerbare Leistung (Steuerobjekt; Art. 4–9 VStG) bei ihrer Entstehung (Art. 12 VStG) und Fälligkeit (Art. 16 VStG) durch Entrichtung (Art. 11 ff. VStG) der Steuer durch den inländischen Leistungsschuldner (Steuersubjekt, Art. 10 VStG) auf den Empfänger der steuerbaren Leistung überwält (Art. 14 VStG).

Die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den Steuerdestinatar führt zur Phase der *Rückerstattung* mit ihren allgemein gesetzlichen Voraussetzungen (Art. 21 ff. VStG). Dazu gehören für natürliche Personen kumulativ ein Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 22 Abs. 1 VStG), das wirtschaftliche Nutzungsrecht («beneficial ownership») am Kapitalertrag (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG), die frist- und formge-



rechte Steuerdeklaration (Art. 23 VStG, sog. Deklarationsklausel) sowie die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs innert dreier Kalenderjahre nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Art. 32 Abs. 1 VStG). Die Rückerstattung darf zudem gesamtheitlich betrachtet zu keiner Steuerumgehung führen (Art. 21 Abs. 2 VStG).

Die Ausgestaltung der Zweiphasigkeit von Steuererhebung und Steuerrückerstattung ist für die *Zweckerfüllung der Verrechnungssteuer* von wesentlicher Bedeutung:

In ihrer *Primärfunktion* verfolgt die Verrechnungssteuer einen *Sicherungs-*

*zweck* hinsichtlich Einkommens- und Vermögenssteuern. Für den *steuerehrlichen* Leistungsempfänger stellt die Verrechnungssteuer eine *unechte, suspensiv bedingte Steuer* dar, welche durch Geltendmachung der Resolutiv-Bedingungen des Rückerstattungsanspruchs zu keiner endgültigen Steuerbelastung führt (sog. *indirekter Fiskalzweck*).

Ihre *Sekundärfunktion* mit (subsidiär) *direktem Fiskalzweck* erfüllt die Verrechnungssteuer erst, wenn ein *unehrlicher* Leistungsempfänger seinen Deklarationspflichten durch *versuchte oder vollendete Steuerhinterziehung* nicht nachkommt (Defraudant) oder die Frist zur Geltendmachung des

Rückerstattungsanspruchs versäumt. Im ersten Fall (Defraudation) stellt die Verrechnungssteuer (retrospektiv) eine *echte Steuer mit Strafcharakter* (sog. Defraudantensteuer) dar, welche trotz Nacherhebung der hinterzogenen Einkommenssteuer bestehen bleibt.

**Hintergrund der Neugestaltung der Deklarationsklausel von Art. 23 VStG**

Das Bundesgericht hat in zwei Leitentscheiden ab dem Jahr 2011 den in der Deklarationsklausel von Art. 23 VStG angelegten, gesetzlich nicht definierten Begriff der *«ordnungsgemässen Deklaration»* mit Blick auf das *Schutzobjekt* von Art. 23 VStG (Art. 124 Abs. 2 DBG/Art. 125 Abs. 1 DBG; *Deklarationspflichten/Steuererlichkeit*) präzisiert respektive verschärft, was zu einer zunehmenden Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs von Steuerpflichtigen führte (BG 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011, BG 2C\_95/2012 vom 16. Januar 2013).

Die Eidgenössische Steuerwaltung (EStV) nahm die Entscheide zum Anlass, das Kreisschreiben (KS) Nr. 40 vom 11. März 2014 (*«Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG»*) zu publizieren und sofort umzusetzen. Das KS Nr. 40 EStV verschärfte die Praxis der EStV nachhaltig und provozierte in

bisher unproblematischen Fällen zusätzliche, zunehmend noch restriktivere höchstrichterliche Rechtsprechung (BG 2C\_85/2015 vom 16. September 2015, BG 2C\_172/2015 vom 27. August 2015, BG 2C\_896/2015 vom 10. November 2016, BG 2C\_52/2017 vom 25. Januar 2017, BG 2C\_500/2017 vom 6. Juni 2017, BG 2C\_87/2018 vom 6. Februar 2018).

Parlament (Motion Nr. 16.3797 vom 29. September 2016 von Daniela Schneeberger *«Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer»*) und Bundesrat sahen Handlungsbedarf, und die Legislative verabschiedete in der Herbstsession 2018 die Revision des Verrechnungssteuergesetzes, wogegen kein Referendum ergriffen wurde.

**Gesetzliche Neugestaltung von Art. 23 VStG – Einschränkung der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs**

Art. 23 VStG wurde durch Inkrafttreten am 31. Januar 2019 (rückwirkend auf den 1. Januar 2019) mittels Abs. 2 folgendermassen erweitert:

*«Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:*

- a) nachträglich angegeben werden; oder*
- b) von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.»*

In zeitlicher Hinsicht wird Art. 23 Abs. 2 VStG im Sinne einer Übergangslösung durch nachfolgenden Art. 70d VStG ergänzt:

*«Artikel 23 Absatz 2 gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.»*

Summarisch lassen sich die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der *«ordnungsgemässen Deklaration»* des revidierten Art. 23 VStG sowie unter der bis anhin geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Praxis der EStV (KS Nr. 40) gemäss Abbildung 1 darstellen (vgl. auch BBl 2018, 2335, Darstellung in Anlehnung an Fischer, Michael/Ramp, Samuel, Rückerstattung der Verrechnungssteuer – Es tut sich was, Expert Focus 2018, S. 652).

Gemäss revidierter Rechtssatzung ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab 1. Januar 2019 also auch bei Nachdeklaration einer geldwerten

TATBESTANDSMERKMALE ORDNUNGSGEMÄSSER DEKLARATION NACH ART. 23 VSTG		
Altes Recht (bis 31.12.2018) (BG-Rechtsprechung, EStV KS Nr. 40)	Neues Recht (ab 1.1.2019) (Art. 23 Abs. 2 VStV i.V.m. Art. 70d VStG)	
Deklaration in der Steuererklärung	Deklaration in der Steuererklärung	zusätzliche Erfordernisse: • <i>Fahrlässigkeit</i> • <i>Einhaltung der Frist gemäss Art. 70d VStG</i>
rechnerische Korrektur durch Steuerbehörden	rechnerische Korrektur durch Steuerbehörden	
Nachdeklaration Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung (nur spontan)	Nachdeklaration Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung (spontan <i>oder nach Intervention Steuerbehörden</i> )  <i>Aufrechnung nichtdeklarerter Einkünfte und Vermögen durch Steuerbehörden aus eigener Feststellung</i>	

Abbildung 1: Rechtsvergleich: subjektive und objektive Tatbestandsmerkmale *«ordnungsgemässe Deklaration»* (Neuerungen *kursiv*)

Leistung auf Intervention der Steuerbehörden oder gar nach autonomer Aufrechnung durch die gleiche Behörde möglich, solange die Unterlassung der Deklaration der steuerbaren Leistung lediglich fahrlässig erfolgt. Unter altem Recht verirkte der Rückerstattungsanspruch bereits bei einfacher Fahrlässigkeit, wenn die Unterlassung nicht relativ unverzüglich und spontan nachgeholt wurde.

Die Neuausrichtung von Art. 23 VStG ist daher grundsätzlich zu begrüssen, da sie die Problematik der Rückerstattungsverirkung der Verrechnungssteuer für einen Grossteil der «Laien-Deklarationen» löst, bei welchen Deklarationen «schlicht und einfach vergessen gingen». Die Auslegung der neuen Rechtsgestaltung schafft jedoch neue Widersprüche mit potenziellen Fallstricken, welche Rechtsunsicherheiten darstellen.

### Rechtsunsicherheit 1 – Geltungsbereich der Rückwirkung per 1. Januar 2014

Gemäss Art. 70d VStG gilt die Nichtverirkung gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

Die Rückwirkung ist – obwohl die schweizerische Verfassung im Gegensatz zu den meisten rechtsstaatlichen Ländern kein explizites Rückwirkungsverbot kennt – aus Gleichbehandlungsgründen problematisch. Sowohl die Vertreter der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des National- (Votum L. Müller, 29. Mai 2018) als auch jene des Ständerats (Votum P. Bischof, 10. September 2018) betonten während der Beratung, dass die Regelung aus Gleichbehandlungsgründen bedeuten könnte, dass allenfalls auch alte, bereits rechtskräftige Entscheide aufgehoben werden müssten.

### Rechtsunsicherheit 2 – zeitliche Auslegungen und Ungleichbehandlungen

Die Frist von Art. 70d VStG gliedert sich nur unter Schaffung von stossenden Ungleichbehandlungen in die bestehenden Fristenregelungen des Verrechnungssteuergesetzes ein.

Gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG verjährt die Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden ist (Art. 12 VStG). Art. 32 Abs. 1 VStG lässt den Anspruch auf Rückerstattung infolge Zeitablaufs untergehen, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die steuerbare Leistung

fällig geworden ist, gestellt wird. Vorbehalten bleibt die «Notfrist» gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG, wonach eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Rückerstattungsantrags auflebt, wenn die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der EStV entrichtet und überwält wird. Abbildung 2 veranschaulicht die verschiedenen Fristen auf der Zeitachse und erläutert sie nachfolgend anhand eines (stossenden) Beispiels.

Abbildung 2 zeigt, dass ein Steuerpflichtiger, welcher gemäss neuer Rechtsordnung hinterzogene geldwerte Leistungen früherer Jahre ab 2014 einer von ihm kontrollierten Gesellschaft in Form einer straflosen Selbstanzeige gemäss Art. 175 Abs. 3 DBG respektive Art. 56 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG im Jahr 2019 (in Verbindung mit einer zeitgleichen und sachidentischen, straflosen Selbstanzeige der Gesellschaft gemäss Art. 181a DBG respektive Art. 57b Abs. 1 StHG und Erhebung/Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den geldwerten Leistungen) zur Anzeige bringt, gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 32 Abs. 1 VStG bei fahrlässig unterlassenen Deklarationen der geldwerten Leistungen Rückerstattungen der Verrechnungssteuer gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG bis und mit Jahr 2017 geltend machen kann. Die nicht rückforderbaren Ver-

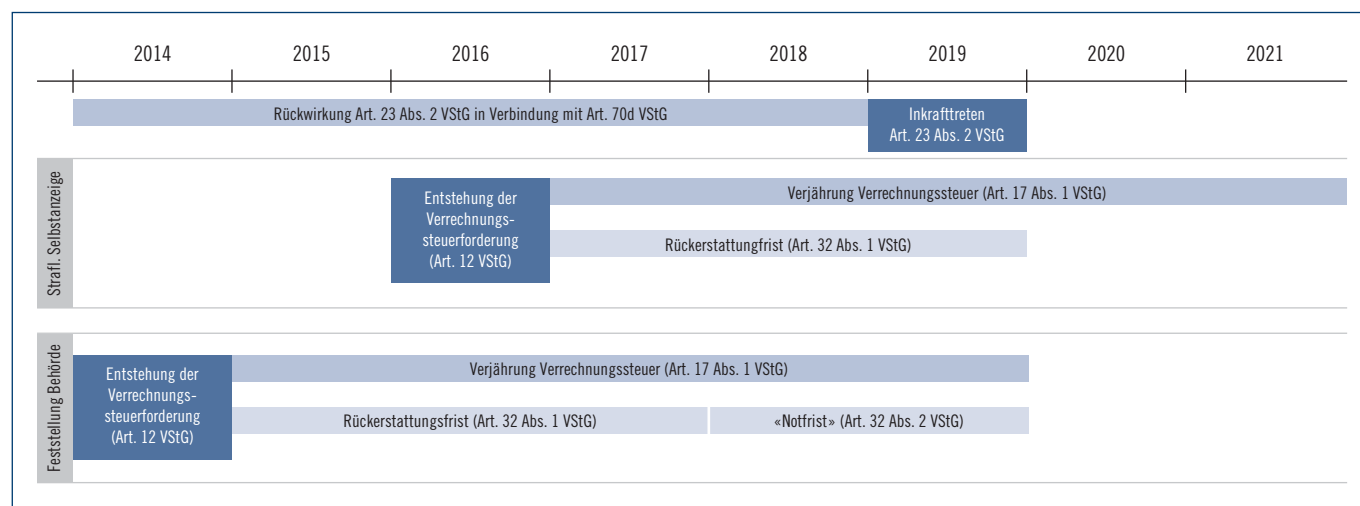
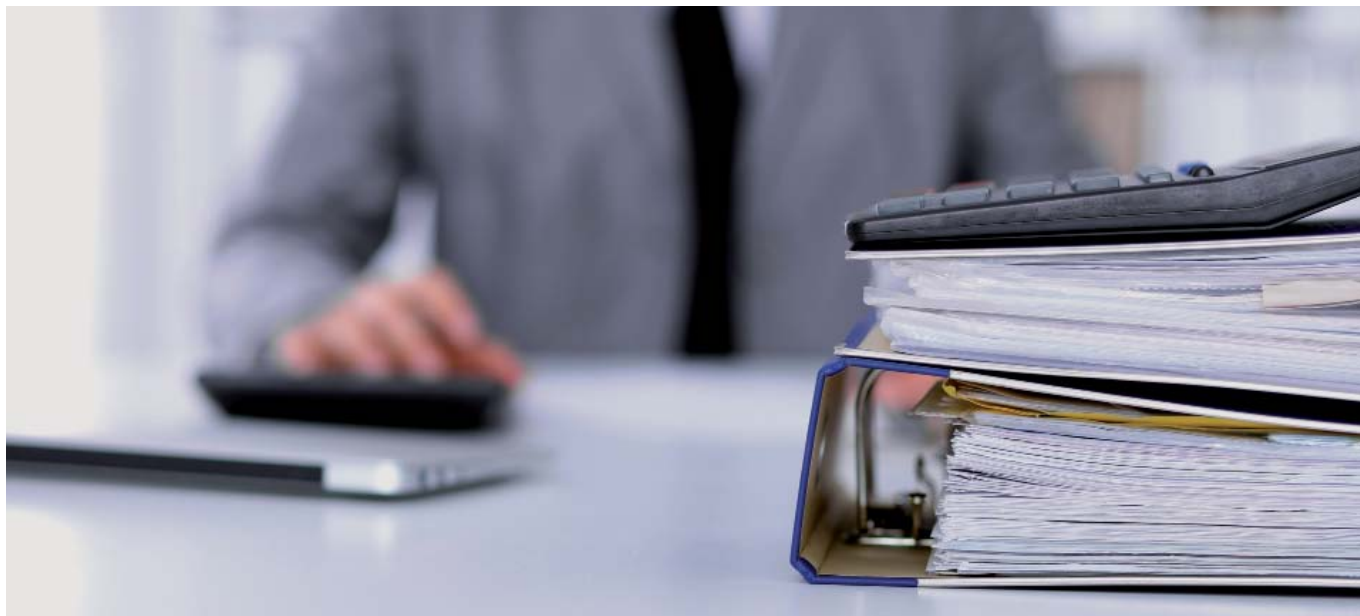


Abbildung 2: Zeitlicher Zusammenhang zwischen Steuererhebung und Rückerstattungsverirkung ab 1. Januar 2019



rechnungssteuern der Jahre 2015 und 2016 entwickeln trotz tätiger Reue in Form der straflosen Selbstanzeige das Naturell einer *echten Steuer mit Strafcharakter* (Defraudantensteuer).

Zeigt der Steuerpflichtige den gleichen Sachverhalt nicht von sich aus an, sondern er wird durch die Steuerbehörden entdeckt (und der EStV gemeldet), so kann bei Fahrlässigkeit aufgrund von Art. 23 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VStG die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bis und mit Jahr 2015 beantragt werden, da die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der EStV entrichtet und überwältigt werden muss.

Unter der alten Rechtsordnung und korrelierender Rechtsprechung hätten sowohl der «tätig reuige» Steuerpflichtige als auch der «Defraudant» bei fahrlässiger Unterlassung der Deklaration der geldwerten Leistung den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verloren (Vorbehalt: rein rechnerische Korrekturanpassung der Höhe der geldwerten Leistung). Die neue Rechtssatzung zur gelockerten Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs begünstigt in zeitlicher Ausdehnung den «Defraudanten» und schafft somit

eine Ungleichbehandlung, die in teleologischer Hinsicht nicht befriedigend ist.

### Rechtsunsicherheit 3 – Fahrlässigkeit vs. Vorsatz, Strafe und Doppelstrafe

Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Täter bei seinem Handeln die Herbeiführung des tatbestandsmässigen Erfolgs für ernsthaft möglich hält und diesen für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt (BGE 125 IV 251 E. 3a, c–h; 123 IV 156 E. 1a; VGE vom 17.8.2011, WBE.2011.25, E. 1.2.2.3 = StE 2012 AG B 101.2 Nr. 24). Diese Billigung des deliktischen Erfolgs unterscheidet den Eventualvorsatz von der bewussten Fahrlässigkeit (siehe hierzu N 53; zur Abgrenzung siehe zudem BGE 123 IV 249 E. 3).

In der gelebten Praxis der Kantone dürfte diese Abgrenzung insbesondere bei KMU-Betrieben mit Privatanteilen zu mannigfachen Problemen führen (vorbehältlich rein rechnerischer Korrekturanpassungen).

Im Bereich strafloser Selbstanzeigen haben sich die Behörden trotz fehlender Ausfällung einer Steuerbusse mangels Steuerstrafverfahren in qualifizierter

Weise über die Schuldform der Hinterziehung zu äussern, um die Rückerstattungs-berechtigung der Verrechnungssteuer zu würdigen. Bei Erkennung von (Eventual-)Vorsatz führt die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer trotz strafloser Selbstanzeige zu einer (einfachen) Strafsteuer in Form der Verrechnungssteuer.

Bei ordentlichen, durch die Behörden initiierten Strafsteuerverfahren resultiert bei Erkennung von (Eventual-)Vorsatz gar eine stark umstrittene, doppelte Strafsteuer in Form der Steuerbusse und der kumulativen Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer (siehe diesbezüglich auch Steuergerichtshof Fribourg, Urteil Nr. 604 2017 13 vom 27. Juli 2017, Holenstein, Daniel/von Ah, Julia, Kreis-schreiben ESTV 40 – Nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 [2016–2017], S. 609 ff.).



#### AUTOR

**Thomas Lang**, Lic. phil | Universität Zürich, MAS/LL.M International Corporate Taxation FH, Steuerexperte SSK, ist Mandats-leiter Steuern bei der ABT Treuhandgesellschaft AG in Adliswil und verantwortlich für direkte Steuern juristische und natürliche Personen.