



28. Juni 2017

**Vernehmlassungsverfahren
zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrech-
nungssteuergesetz; VStG)**

Erläuternder Bericht

Übersicht

Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer soll trotz fehlender Deklaration in der Steuererklärung nicht mehr verwirken, wenn nachdeklariert wird oder die Steuerbehörde die Leistung aufrechnet. Vorausgesetzt ist, dass dies vor Ablauf der Einsprachefrist der Veranlagung erfolgt und die Nichtdeklaration in der Steuererklärung fahrlässig war.

Ausgangslage

Personen mit Wohnsitz im Inland haben grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Sie verwirken diesen Anspruch aber, wenn sie die betreffenden Einkünfte nicht ordnungsgemäss gegenüber den Steuerbehörden deklarieren. Bis 2014 konnte die Verrechnungssteuer auch dann erfolgreich zurückgefordert werden, wenn die Deklaration erst nachträglich aufgrund einer Intervention der Steuerbehörde erfolgte. Dasselbe galt für den Fall, dass die Steuerbehörde nicht deklarierte Einkünfte von sich aus aufrechnet. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer war aber immer dann ausgeschlossen, wenn die ursprüngliche Nichtdeklaration in Hinterziehungsabsicht erfolgt war. Das Bundesgericht hat die Anforderungen an die ordnungsgemässe Deklaration in verschiedenen Urteilen präzisiert, was dazu führte, dass in den beiden genannten Situationen der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt ist. Die Verrechnungssteuer wird seither nur noch zurückerstattet, wenn die nachträgliche Deklaration spontan erfolgt, d. h. bevor die Steuerbehörde die Nichtdeklaration entdeckt hat.

Die fehlende Rückerstattung der Verrechnungssteuer und die gleichzeitige Erfassung mit der Einkommenssteuer führen zu einer sehr hohen Belastung der betroffenen Einkünfte, was teilweise als Strafe empfunden wird. Die Durchsetzung des geltenden Rechts durch die Steuerbehörden stösst daher zunehmend auf Kritik und hat auch zu mehreren parlamentarischen Vorstössen geführt, die von der Stossrichtung her eine Wiederherstellung der früheren Praxis fordern.

Inhalt der Vorlage

Der Bundesrat will am Grundsatz festhalten, wonach der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in bestimmten Fällen verwirkt, und damit den Sicherungszweck der Steuer aufrechterhalten. Er ist aber bereit, das Gesetz entsprechend der in den parlamentarischen Vorstössen geforderten Richtung anzupassen.

Die vorliegende Neuerung sieht vor, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt, wenn die Leistungen spontan oder auf Nachfrage der Steuerbehörde nachdeklariert werden. Dasselbe gilt, wenn die Steuerbehörde die nicht deklarierten Leistungen von sich aus aufrechnet. Eine ordnungsgemässe nachträgliche Deklaration ist aber nur bis zum Ablauf der Einsprachefrist betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung möglich.

Um Fehlanreize zu vermeiden, soll der Rückerstattungsanspruch trotzdem weiterhin verwirken, wenn der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung die entsprechenden Einkünfte und Vermögen vorsätzlich mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung nicht in der Steuererklärung angegeben hat. Potenziell

Steuerunehrliche sollen weiterhin durch die drohende Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs von einer Hinterziehung abgehalten werden. Steuerpflichtige ohne Absicht der Steuerhinterziehung können hingegen ihre Fahrlässigkeit vor der Steuerbehörde wettmachen, ohne den Rückerstattungsanspruch zu verlieren. Damit ist auch der Zweck der Verrechnungssteuer, eine korrekte Besteuerung auf Grundlage einer korrekten Deklaration sicherzustellen, weiterhin erfüllt. Der Vorbehalt der Hinterziehungsabsicht und die damit verbundene Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer kommen nur dann zum Tragen, wenn ein entsprechendes Strafurteil vorliegt.

Alle übrigen Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer sollen unverändert bleiben.

Die Neuerung führt zu Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer, da diese künftig vermehrt zurückerstattet wird.

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Am 29. September 2016 reichte Nationalrätin Daniela Schneeberger die Motion „Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer“ (16.3797) ein, in der verlangt wird, „das Verrechnungssteuergesetz sei so anzupassen, dass in der Schweiz ansässige, natürliche Personen die Verrechnungssteuer-Rückerstattung wegen versehentlichem oder fahrlässigem Nicht- oder Falschdeklarieren nicht verirken, solange gewährleistet ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenserträge besteuert werden.“

Der Bundesrat zeigte Verständnis für das Anliegen, erachtete es aber als notwendig, die Rückerstattungsberechtigung ausdrücklich auf Nachdeklarationen bei noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen einzuschränken. Daher beantragte der Bundesrat mit Beschluss vom 23. November 2016 die Ablehnung der Motion. Gleichzeitig erteilte er dem EFD den Auftrag, bis Juni 2017 eine Vernehmlassungsvorlage mit nachstehenden Eckwerten auszuarbeiten:

Artikel 23 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 19651 (VStG) soll dahingehend präzisiert werden, dass bei noch nicht rechtskräftiger Veranlagung die versehentlich nicht deklarierten verrechnungssteuerbelasteten Leistungen vom Steuerpflichtigen grundsätzlich nachdeklariert werden können, ohne dass der Rückerstattungsanspruch verwirkt. Dies soll sowohl bei spontanen Nachdeklarationen gelten als auch bei solchen, die anlässlich einer Nachfrage der Steuerbehörde erfolgen. Damit beschränkt sich die vorliegende Vorlage auf die Thematik der Rückerstattungsberechtigung bei natürlichen Personen im Inland.

Die parlamentarische Initiative von Nationalrat Luzi Stamm vom 30. September 2016 "Verrechnungssteuergesetz. Gemischtes Verfahren" (16.474) verlangt sinngemäss das Gleiche wie die Motion Schneeberger. Sie befindet sich im Vorprüfungsverfahren in der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates.

1.2 Geltendes Recht

1.2.1 Konzept der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer ist eine vom Bund an der Quelle (bspw. bei einer Bank oder einer Aktiengesellschaft) erhobene Steuer auf dem Ertrag des beweglichen Kapitalvermögens (Zinsen, Dividenden etc.), auf schweizerischen Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen. Die an der Quelle bei dem Schuldner oder der Schuldnerin abgezogene Steuer wird der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) überwiesen und auf den Empfänger oder die Empfängerin der Leistung überwält. Diese Person (bspw. eine Inhaberin eines Bankkontos oder ein Aktionär) erhält also nur noch den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettobetrag ausbezahlt.

Die Steuer bezweckt für Inländerinnen und Inländer insbesondere die Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern. Die Empfängerinnen und Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung sollen veranlasst werden, den zuständigen Behörden die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und Vermögen (bspw. ein Bankkonto

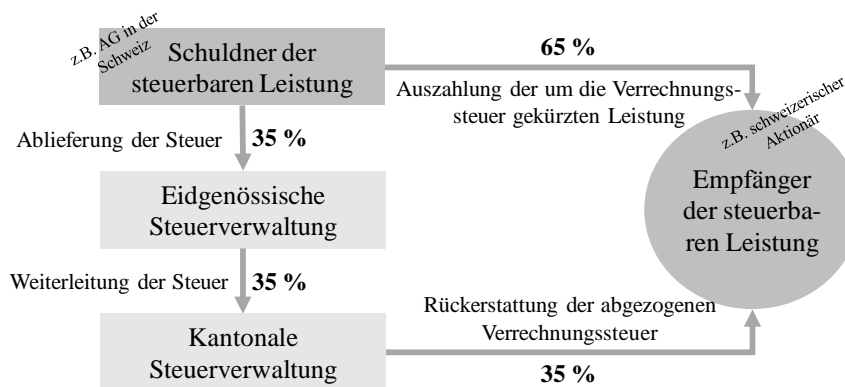
¹ SR 642.21

und den darauf entfallenden Zins) offenzulegen und dadurch eine korrekte Besteuerung mittels Einkommens- und Vermögenssteuer sicherzustellen (Sicherungszweck der Verrechnungssteuer).

Der Steuersatz beträgt 35 Prozent auf Kapitalerträgen (Dividenden, Bankzinsen etc.) und Lotteriegewinnen, 15 Prozent auf Leibrenten und Pensionen und 8 Prozent auf sonstigen Versicherungsleistungen.

In der Schweiz ansässige Empfängerinnen und Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung, die die Einkommens- und Vermögenssteuererklärung korrekt und vollständig ausfüllen (natürliche Personen) resp. die Erträge korrekt verbuchen (juristische Personen), haben einen Anspruch auf vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Sicherungszweck). Bei nicht korrekter Deklaration oder Verbuchung kann die Verrechnungssteuer nicht erfolgreich zurückgefordert werden. Die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer mutiert zur sog. Defraudantensteuer und somit zur definitiven Steuerbelastung. Diese beiden Zwecke der Verrechnungssteuer sind gleichwertig.

Vereinfachte Darstellung der Erhebung und der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Inland



Für im Ausland ansässige Empfängerinnen und Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung stellt die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Belastung dar. Personen, deren Wohnsitzstaat mit der Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, können jedoch je nach Ausgestaltung dieses Abkommens Anspruch auf die ganze oder teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer erheben.

1.2.2 Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a und Artikel 22 Absatz 1 VStG haben inländische Empfängerinnen und Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung Anspruch auf Rückerstattung der ihnen von dem Schuldner oder der Schuldnerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung abgezogenen Verrechnungssteuer. Voraussetzung ist, dass sie bei Fälligkeit der verrechnungssteuerbelasteten Leistung das Recht zur Nutzung besaßen und in der Schweiz Wohnsitz hatten. Der Antrag auf Rücker-

stattung der Verrechnungssteuer muss spätestens drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die verrechnungssteuerbelastete Leistung fällig geworden ist, gestellt werden (Art. 32 Abs. 1 VStG).

Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer setzt nach Artikel 23 VStG zusätzlich voraus, dass die Einkünfte und das entsprechende Vermögen ordnungsgemäss deklariert wurden (sog. Deklarationsklausel). Die Deklarationspflichten ergeben sich aus den Artikeln 124 Absatz 2 und 125 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG).³

Was als ordnungsgemässe Deklaration anzusehen ist, hat der Gesetzgeber im VStG nicht explizit geregelt. Entsprechend musste der Begriff seit Inkrafttreten des VStG in der Praxis und durch das Bundesgericht ausgelegt werden. Die Auslegung wurde im Verlaufe der Zeit mehrmals präzisiert. Das Bundesgericht hat die ordnungsgemässe Deklaration letztmals 2011 und 2013 bedeutend präzisiert.⁴ Dies hat zur Folge, dass seit 2014 eine Nachdeklaration ohne Verwirkungsfolgen nur noch eingeschränkt möglich ist.⁵

Eine **ordnungsgemässe Deklaration** liegt gemäss dieser geltenden Auslegung vor, wenn der Empfänger oder die Empfängerin die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das entsprechende Vermögen wahrheitsgemäss, vollständig und fristgerecht in der nächstfolgenden Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert.

Die Deklaration in der Steuererklärung muss im entsprechenden Formular erfolgen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts deutet darauf hin, dass es in bestimmten Situationen auch reichen kann, wenn die verrechnungssteuerbelasteten Leistungen lediglich aus den Beilagen zur Steuererklärung klar hervorgehen.⁶

Hat der Empfänger oder die Empfängerin die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das entsprechende Vermögen nicht von Anfang an in der Steuererklärung angegeben, so kann er oder sie, ohne den Rückerstattungsanspruch zu verlieren, eine Nachdeklaration vornehmen, wenn:

- die Veranlagung noch *nicht in Rechtskraft* erwachsen ist; und

² SR 642.11

³ Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 2015, 2C_85/2015, Erwägungen 2.3 f.

⁴ Urteile des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 und vom 16. Januar 2013, 2C_80/2012.

⁵ Per 2014 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit dem Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014, Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG (nachfolgend KS 40), das vorher geltende Kreisschreiben ersetzt und damit die präzisierte Auslegung des Bundesgerichts übernommen.

⁶ Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2017, 2C_637/2016.

-
- die Steuerbehörde die *fehlende Deklaration* noch *nicht bemerkt* und entsprechend interveniert hat.⁷

Diese Regeln finden jedoch keine Anwendung, wenn der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung gegenüber der Steuerbehörde die entsprechenden Einkommens- oder Vermögensbestandteile in Hinterziehungsabsicht nicht deklariert hat; wenn er oder sie also Einkünfte oder Vermögen nicht in der Steuererklärung deklarierte, um einer Erfassung der Leistung durch die Einkommens- und Vermögenssteuer zu entgehen.⁸

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass nach geltender Auslegung keine ordnungsgemässe Deklaration i.S. des Verrechnungssteuerrechts vorliegt, wenn die verrechnungssteuerbelastete Leistung nicht in der Steuererklärung angegeben wurde und:⁹

1. die Nachdeklaration *nach Eintritt der Rechtskraft* der Veranlagung erfolgt;
2. die Nichtdeklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und Vermögen in *Hinterziehungsabsicht* erfolgte;
3. die steuerpflichtige Person erst nach einer *Intervention der Steuerbehörde* (Anfrage, Anordnung oder sonstige Intervention) nachdeklariert (dies kann der Fall sein, wenn diese Person zwar das Vermögen, nicht aber die daraus resultierenden Erträge deklariert hat; oder
4. die Steuerbehörde die nicht deklarierten Einkünfte und Vermögen aufgrund eigener Kenntnisse *aufrechnet*. Solche eigene Kenntnisse kann sie aus früheren Steuererklärungen, anderen ihr bekannten Umständen oder etwa einer Buchprüfung bei der Gesellschaft gewinnen. Dies ist insbesondere bei *geldwerten Leistungen* der Fall. Eine geldwerte Leistung erfolgt von der Gesellschaft (bspw. einer Einmann-AG) an den Beteiligungsinhaber (bspw. den alleinigen Aktionär). Sie ist insbesondere zu bejahen, wenn die Gesellschaft eine Leistung ausrichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Begünstigt wird der Beteiligungsinhaber oder eine ihm nahestehende Person. Im Drittvergleich ist das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung klar erkennbar. Rechnet etwa der Beteiligungsinhaber Privataufwand über die Gesellschaft ab, so liegt eine geldwerte Leistung vor. Der Privataufwand wird von der Steuerbehörde als zusätzliches Privateinkommen bei der Einkommenssteuer aufgerechnet. Bei der Gesellschaft hat die geldwerte Leistung analoge Folgen. Sie wird aufgerechnet, womit sich

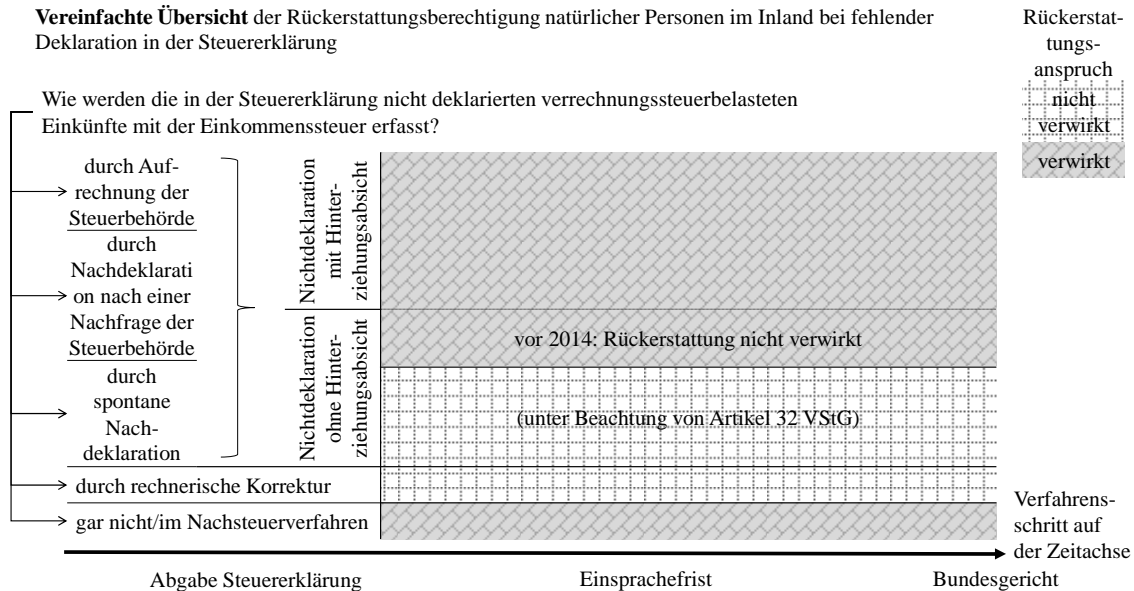
⁷ Gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 23. Mai 2016, 2C_322/2016, Erwägung 3.2.1. f. ist dies zu bejahen, "wenn die steuerpflichtige Person die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte (...) spontan in der nächstfolgenden Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder aber zumindest die eingereichte Steuererklärung spontan so frühzeitig ergänzt, dass die Einkünfte von der Veranlagungsbehörde noch vor der definitiven Veranlagung berücksichtigt werden können. Die bundesgerichtliche Praxis verlangt damit eine spontane Erstmeldung (im Rahmen der Steuererklärung) bzw. zumindest eine spontane Nachmeldung, die so rechtzeitig erfolgt, dass die bislang noch nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkunft in der Veranlagungsverfügung auch tatsächlich noch berücksichtigt werden kann."

⁸ KS 40 Ziff. 3.1 mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 1996, publ. im Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, 166.

⁹ Vgl. auch KS 40, Ziff. 3.1 und 3.2.

die Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuern erhöht. Da die Gesellschaft Gewinne (verdeckt) ausschüttet, unterliegt der Betrag der geldwerten Leistung auch der Verrechnungssteuer. Die Steuerfolgen einer durch die Steuerbehörde korrigierten geldwerten Leistung sind also dieselben wie jene bei einer Dividende.¹⁰

Vereinfachte Übersicht der Rückerstattungsberechtigung natürlicher Personen im Inland bei fehlender Deklaration in der Steuererklärung



Rein *rechnerische Korrekturen* führen nicht zu einer Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Eine rechnerische Korrektur liegt vor, wenn bereits deklarierte Erträge durch die Steuerbehörde angepasst werden. Das ist etwa der Fall bei Schreibfehlern, der Deklaration von Netto- statt Bruttoerträgen, der Anpassung von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers, Bewertungsdifferenzen usw. In einem solchen Fall nimmt die Steuerbehörde eine Aufrechnung bei der Einkommenssteuer vor, ohne dass der Anspruch auf Rückerstattung verwirkt.¹¹

In Teilen der Lehre wird unter Berufung auf die Europäische Menschenrechtskonvention und die dazu ergangene Rechtsprechung vorgebracht, dass es sich bei der Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer um eine Strafe im rechtlichen Sinne handle.¹² Entsprechend müssten die strafrechtlichen Verfahrensgarantien eingehalten werden, und es gelte der Grundsatz des Verbots der doppelten Bestrafung. Eine solche doppelte Bestrafung wird von diesen Autoren in der Kumulation der nicht zurückerstatteten Verrechnungssteuer und der zu entrichtenden Einkommenssteuer erblickt.

Das Bundesgericht hat bisher offengelassen, ob für die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein dem Empfänger oder der Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung vorwerfbares Verhalten erforderlich ist. Es

¹⁰ Vorbehalten bleiben etwaige zusätzliche strafrechtliche Folgen.

¹¹ KS 40, Ziff. 3.2.

¹² Vgl. z.B. DANIEL HOLENSTEIN / JULIA VON AH, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, in: ASA 85, 609 ff.

hält allerdings fest, dass einfache Fahrlässigkeit genügen würde, wenn ein Verschulden erforderlich sein sollte.¹³ In ständiger Rechtsprechung hält es fest, „dass der Rechtsverlust nach Artikel 23 VStG nicht als Strafe anzusehen ist bzw. nicht primär der "Bestrafung" des Steuerpflichtigen dient. Stattdessen hat es den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer in den Vordergrund gestellt (...).“¹⁴

1.2.3 Meldeverfahren und Nacherhebung der Verrechnungssteuer

Nach Artikel 20 Absatz 1 VStG kann dem Schuldner oder der Schuldnerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung unter bestimmten Voraussetzungen gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung statt durch Entrichtung der Verrechnungssteuer zu erfüllen (sog. Meldeverfahren). In diesem Fall muss er oder sie die Verrechnungssteuer nicht an die ESTV überweisen und auch nicht auf den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistungen überwälzen. Vielmehr meldet er oder sie der Steuerbehörde den steuerpflichtigen Sachverhalt, den Empfänger oder die Empfängerin etc. und zahlt diesem oder dieser 100 Prozent der Leistung aus. Die Steuerbehörde kann anhand der konkreten Meldung überprüfen, ob der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung diese auch ordnungsgemäss deklariert hat. Das Meldeverfahren gilt bei Kapitalerträgen insbesondere dann, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenen Härte führen würde.

Vorausgesetzt für das Meldeverfahren ist u. a., dass der Empfänger oder die Empfängerin zur Rückerstattung berechtigt ist (Ziff. 1.2.2). Wurde die Verrechnungssteuer zu Unrecht nicht entrichtet und sind die Voraussetzungen des Meldeverfahrens nicht erfüllt, so wird die Verrechnungssteuer nachträglich erhoben.

1.2.4 Verfahrensrechtliche Aspekte

Bei der Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer gilt das sogenannte gemischte Veranlagungsverfahren. Die Steuerbehörden haben den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären, die Steuerpflichtigen tragen aber Mitwirkungspflichten (Pflicht zur korrekten und vollständigen Deklaration in der Steuererklärung). Demnach darf sich die Steuerbehörde im Massenverfahren der Veranlagung auf die Deklaration des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung verlassen. Sie trifft grundsätzlich keine Nachforschungspflicht betr. der Vollständigkeit und Korrektheit der Deklaration. Gestützt auf den erstellten Sachverhalt wendet die Steuerbehörde das Recht von Amtes wegen an und legt den Steuerbetrag in der Veranlagungsverfügung fest.

Bei der Verrechnungssteuer gilt demgegenüber das sogenannte Selbstveranlagungsverfahren. Der Schuldner oder die Schuldnerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistungen nimmt die Veranlagung selbst vor, indem sie den Sachverhalt ermittelt und deklariert, die Steuer berechnet und den Steuerbetrag entrichtet. Bei Bank- und

¹³ Statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 2015, 2C_85/2015, Erwägung 2.5.

¹⁴ Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2004, 2A.299/2004, in: ASA 75, 417, Erwägung 4.2.1.

Obligationenzinsen entsteht die Verrechnungssteuerforderung grundsätzlich mit der Zinsfälligkeit. Die Verrechnungssteuer ist 30 Tage nach Ablauf jedes Geschäftsvierteljahres fällig. Bei Gewinnausschüttungen entsteht die Verrechnungssteuerforderung grundsätzlich mit dem Dividendenbeschluss der Generalversammlung. Die Verrechnungssteuer ist 30 Tage später fällig. Die zuständige Behörde nimmt lediglich stichprobenweise Kontrollen und allenfalls Berichtigungen vor.

Das Verfahren zur Rückerstattung bei natürlichen Personen spielt sich vor der kantonalen Steuerbehörde ab. Diese prüft zusammen mit der Steuererklärung nebst den übrigen Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch die ordnungsgemässe Deklaration. Gegen einen negativen Entscheid betr. Rückerstattungsberechtigung kann innerhalb von 30 Tagen Einsprache bei der kantonalen Steuerbehörde eingelegt werden. Gegen den Einspracheentscheid kann sodann Beschwerde vor mindestens einer kantonalen Gerichtsinstanz und schliesslich vor Bundesgericht geführt werden.

Ob der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistungen diese *deklariert* hat, ist eine Sachverhaltsfrage. Die Frage, ob eine Deklaration *ordnungsgemäss* war, ist demgegenüber eine Rechtsfrage. Die kantonale Steuerbehörde und in aller Regel die erste gerichtliche Instanz sind befugt, den massgeblichen Sachverhalt zu überprüfen.¹⁵ Die oberen Gerichte sind – vorbehältlich der Willkür – grundsätzlich an diesen Sachverhalt gebunden (sog. eingeschränkte Kognition). Daraus folgt, dass vor diesen Gerichten grundsätzlich keine weiteren Elemente, die den Sachverhalt betreffen, mehr eingebracht werden können (sog. Novenverbot). Nicht deklarierte Leistungen können also aus prozessrechtlichen Gründen vor oberen Gerichten nicht mehr nachdeklariert werden.

1.2.5 Steuerstrafrecht

Wurden die verrechnungssteuerbelasteten Leistungen und das entsprechende Vermögen nicht ordnungsgemäss deklariert, so ist die Einleitung eines Verfahrens wegen Steuerhinterziehung und/oder Steuerbetrugs bei der Einkommens- oder Vermögenssteuer zu prüfen. Es ist zu beachten, dass der Steuerbetrug immer auch die Absicht einer Steuerhinterziehung einschliesst und dass diese beiden Tatbestände in Idealkonkurrenz stehen, d. h. parallel verfolgt werden. Im Folgenden wird daher ausschliesslich von Steuerhinterziehung gesprochen, da diese für die vorliegend interessierende Verwirkung der Verrechnungssteuer bereits ausreicht. Selbstverständlich würde aber auch der (ggf. nur versuchte) Steuerbetrug zur Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung führen.

Solange die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist, ist ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung einzuleiten. Eine versuchte Steuerhinterziehung ist nur strafbar, wenn sie mit Vorsatz begangen wird. Entsprechend ist eine fahrlässig versuchte Steuerhinterziehung strafrechtlich nicht relevant. Falls die Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, ist die vollendete Steuerhinterziehung zu prüfen.

¹⁵ Das Gerichtsverfahren in den Kantonen wird durch das kantonale Recht geregelt. Damit kann es unterschiedlich ausgestaltet sein und bspw. eine oder mehrere Instanzen vorsehen.

Wurde die Verrechnungssteuer nicht ordnungsgemäss abgeliefert oder gemeldet, so ist ein Verfahren wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer zu prüfen.

Eine geldwerte Leistung (Ziff. 1.2.2) kann also bspw. bei der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer zu einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuerbetrugs führen. Dem Täter oder der Täterin drohen in allen Verfahren grundsätzlich Bussen, Geld- oder Freiheitsstrafen.

1.3 Die beantragte Neuregelung

Die Neuerung sieht vor, dass eine ordnungsgemässe Deklaration nicht nur *wie bisher* vorliegt (vgl. Ziff. 1.2.2):

- bei einer Deklaration in der Steuererklärung,
- einer rechnerischen Korrektur, oder
- einer spontanen Nachdeklaration durch den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung, d. h. bevor die Steuerbehörde die Nichtdeklaration entdeckt hat,

sondern *neu* auch möglich ist:

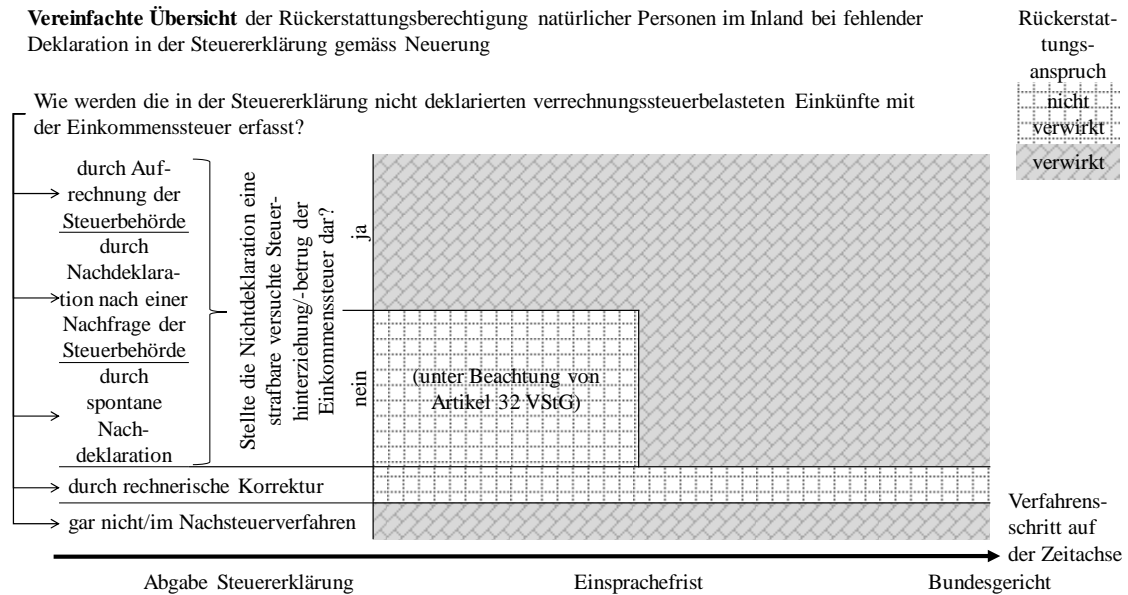
- bei einer Nachdeklaration des Empfängers oder der Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung nach einer Nachfrage der Steuerbehörde, oder
- bei einer Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen durch die Steuerbehörde aufgrund eigener Kenntnis.

Die ordnungsgemässe Deklaration muss jedoch vor Ablauf der Einsprachefrist betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung erfolgen (nachfolgend: Ablauf der Einsprachefrist). Kann die ordnungsgemässe Deklaration bejaht werden, so ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt. Vorbehalten sind Fälle, in denen der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistungen die Einkünfte oder Vermögen vorsätzlich nicht in der Steuererklärung deklariert hat.

Bei Nachdeklaration bzw. Aufrechnung nach Ablauf der Einsprachefrist ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer – mit Ausnahme der rechnerischen Korrektur – verwirkt, wie dies bereits im geltenden Recht der Fall ist.

Von der Neuregelung ebenfalls unberührt bleiben die rechtlichen Grundlagen zur Einleitung und Durchführung von Strafverfahren wegen versuchter vorsätzlicher Steuerhinterziehung. Bei Verdacht auf eine versuchte Steuerhinterziehung eröffnet die Steuerbehörde ein entsprechendes Strafverfahren. Der Entscheid über die Rückerstattung der Verrechnungsteuer wird aufgeschoben, bis das Strafverfahren abgeschlossen ist. Wird der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt, so verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bezüglich dieser Einkünfte und Vermögen und das sistierte Gesuch um Rückerstattung ist abzuweisen. Kommt es nicht zu einer Verurteilung, so wird die Rückerstattung gewährt, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Vereinfachte Übersicht der Rückerstattungsberechtigung natürlicher Personen im Inland bei fehlender Deklaration in der Steuererklärung gemäss Neuerung



Mit dieser Vorlage wird im Wesentlichen der bis 2014 als ordnungsgemässe Deklaration verstandene Begriff im VStG festgeschrieben (vgl. Ziff. 1.2.2).

1.4 Begründung der Neuregelung

Die steuerpflichtige Person hat nach Erhalt der Veranlagungsverfügung die Pflicht und Möglichkeit, bis zum Ablauf der Einsprachefrist noch einmal zu prüfen, ob alle Einkommens- und Vermögensbestandteile deklariert wurden oder ob allenfalls Korrekturen vorzunehmen sind. Damit ist sichergestellt, dass eine Fahrlässigkeit vor der Steuerbehörde noch wettgemacht werden kann.

Möglich wäre auch, die Nachdeklaration oder Aufrechnung bis zur Rechtskraft der Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung zuzulassen. Gegen diese Variante sprechen insbesondere prozessrechtliche Gründe (vgl. Ziff. 1.2.4). Aufgrund des Novenverbots und der eingeschränkten Kognition ist es den oberen Gerichten nicht möglich, neue Sachverhaltselemente entgegenzunehmen. Es ist auch zu beachten, dass der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer innerhalb von drei Jahren zu stellen ist (vgl. Ziff. 1.2.2). Wenn die Nachdeklaration erst anlässlich eines gerichtlichen Verfahrens erfolgt, dürfte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer daher regelmässig bereits infolge Zeitablauf scheitern (Ziff. 1.2.2). Aus diesen Gründen hat sich der Bundesrat für den Ablauf der Einsprachefrist als massgebenden Zeitpunkt entschieden.

Deklariert die steuerpflichtige Person innert der Einsprachefrist zusätzliche verrechnungssteuerbelastete Leistungen, so verwirkt sie den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur noch dann, wenn eine versuchte vorsätzliche Steuerhinterziehung in einem Strafverfahren festgestellt wurde.

Der als Strafe empfundene Effekt, dass zugleich die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer und die Einkommenssteuer anfallen können, beschränkt sich im Veranlagungsverfahren damit auf strafbare Handlungen. Die Empfängerin oder der Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung ohne Absicht einer

Steuerhinterziehung kann eine Fahrlässigkeit (sei dies aus Versehen oder Unkenntnis) bei der erstmaligen Deklaration in der Steuererklärung ohne Folgen bei der Verrechnungssteuer wettmachen. Damit wird die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund einer Fahrlässigkeit in den allermeisten Fällen nicht mehr eintreten.

Die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei einer versuchten Steuerhinterziehung ist notwendig, um dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer weiterhin Geltung zu verschaffen. Nur so können Steuerunehrliche von potenziellen Steuerhinterziehungen abgehalten werden und die rechtsgleiche Durchsetzung der Einkommens- und der Vermögenssteuer sichergestellt werden (Ziff. 1.2.2). Eine weitergehende Einschränkung des Sicherungszwecks würde zu zusätzlichen Mindereinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden führen.

Die Neuerung führt damit dazu, dass:

- im Vergleich zur heutigen Rechtslage die Verrechnungssteuer vermehrt zurückerstattet wird.
- das Meldeverfahren (Ziff. 1.2.3), insbesondere bei geldwerten Leistungen, vermehrt zur Anwendung gelangt. (Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird unter dem neuen Recht in zusätzlichen Fällen gegeben sein. Damit ist diese Voraussetzung für das Meldeverfahren im Vergleich zum geltenden Recht häufiger erfüllt. Da die nachträgliche Erhebung der Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen zu unnötigen Umtrieben führen kann, wird das Meldeverfahren genehmigt werden können.)
- potenziell Steuerunehrliche weiterhin von einer Hinterziehung abgehalten werden.
- der präventive Charakter der Verrechnungssteuer intakt und damit das Steueraufkommen bei der Einkommens- und Vermögenssteuer von Bund, Kantonen und Gemeinden gesichert bleibt.

1.5 Umsetzung

Die Umsetzung der Neuerung wird primär durch die Kantone erfolgen. Sie prüfen im Rahmen der Einkommens- und Vermögensveranlagung die ordnungsgemässe Deklaration nach Artikel 23 VStG zusammen mit dem Rückerstattungsantrag. Der Bund übt lediglich die Oberaufsicht aus und prüft die korrekte Anwendung des Rechts durch die kantonalen Steuerbehörden.

Es ist vorgesehen, dass der Bundesrat das Inkrafttreten bestimmen soll. Betreffend Übergangsbestimmung vgl. Ziffer 2.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Art. 23 Abs. 1 (Betrifft nur den französischen Text) und 2

Im französischen Text zu Artikel 23 Absatz 1 werden lediglich redaktionelle Anpassungen vorgenommen.

Die in Artikel 23 Absatz 1 VStG erwähnte Deklarationspflicht (Deklarationsklausel) als Voraussetzung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt unverändert bestehen.

Im neuen Absatz 2 wird eine Ausnahmebestimmung zur Verwirkung eingefügt (vgl. ❶).

Weiter wird festgelegt, bis wann eine ordnungsgemäße Deklaration erfolgen muss und wann der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt (vgl. ❷).

	❶ Wann wird die Verrechnungssteuer zurückerstattet?
<i>Situation</i>	<i>Deklaration in Steuererklärung (Art. 23 Abs. 1)</i> Der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung deklariert die Einkünfte und Vermögen in der Steuererklärung.
	<i>Spontane Nachdeklaration (Art. 23 Abs. 1 und 2)</i> Der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung deklariert vor Ablauf der Einsprachefrist die in der Steuererklärung nicht deklarierten Einkünfte oder Vermögen nach, bevor die Steuerbehörde interveniert hat. Die ursprüngliche Nichtdeklaration beruhte auf Fahrlässigkeit. ¹⁶ Beispiel: Der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung entdeckt einen Tag nach der Abgabe der Steuererklärung, dass er oder sie ein Bankkonto nicht angegeben hat und holt dies nach. Die Nichtdeklaration beruhte auf Fahrlässigkeit.
	<i>Nachdeklaration nach einer Intervention der Steuerbehörde (Art. 23 Abs. 2 Ziff. a, neu)</i> Der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung deklariert vor Ablauf der Einsprachefrist die in der Steuererklärung nicht deklarierten Einkünfte oder Vermögen nach, nachdem die Steuerbehörde bei ihm bzw. ihr interveniert hat (zum Begriff der Intervention vgl. Ziff. 1.2.2). Die ursprüngliche Nichtdeklaration beruhte auf Fahrlässigkeit. Beispiel: Die Steuerbehörde entdeckt bei einer Kontrolle der Steuererklärung, dass der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung zwar ein Aktienportfolio, aber keine Dividenden deklariert hat.

¹⁶ Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2004, 2A.299/2004, Erwägung 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.“

	<p><i>Aufrechnung aufgrund eigener Kenntnis (Art. 23 Abs. 2 Ziff. b, neu)</i> Die Steuerbehörde rechnet die nicht deklarierten Einkünfte oder Vermögen im Rahmen der Veranlagung von sich aus aufgrund eigener Kenntnis auf (zum Begriff der Aufrechnung und der eigenen Kenntnis vgl. Ziff. 1.2.2). Die ursprüngliche Nichtdeklaration beruhte auf Fahrlässigkeit.</p> <p>Beispiel: Die Steuerbehörde entdeckt bei einer Buchprüfung einer AG geldwerte Leistungen. Entsprechend korrigiert sie den Gewinn bei der AG. Zugleich wird sie auch bei der Einkommenssteuer des Empfängers oder die Empfängerin (Aktionär oder Aktionärin) eine Aufrechnung vornehmen. Die Nichtdeklaration beruhte auf Fahrlässigkeit.</p> <hr/> <p><i>Die Steuerbehörde nimmt im Rahmen der Veranlagung eine rechnerische Korrektur vor (Art. 23 Abs. 1)</i> Zum Begriff der rechnerischen Korrektur vgl. Ziff. 1.2.2.</p> <p>Beispiel: der Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung deklariert in der Steuererklärung die Netto- statt die Bruttodividende.</p>
Rechtsfolge	Liegt eine der umschriebenen Situationen vor, so ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt.
	❷ Wann wird die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet?
Situation	<p><i>keine Deklaration/Aufrechnung bis Ablauf Einsprachefrist (Artikel 23 Absatz 2)</i> Die Nachdeklaration durch den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung oder die Aufrechnung durch die Steuerbehörde erfolgt erst nach Ablauf der Einsprachefrist von 30 Tagen (vgl. dazu Ziff. 1.4).</p> <hr/> <p><i>vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung (keine Fahrlässigkeit, Art. 23 Abs. 2)</i> Die Nichtdeklaration in der Steuererklärung stellt eine versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG) dar. Da lediglich die vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung strafbar ist, führt Fahrlässigkeit nicht zur Verwirkung der Rückerstattungsberechtigung der Verrechnungssteuer (vgl. Ziff. 1.2.5).</p>
Rechtsfolge	<p>Ist eine der vorgenannten Situationen erfüllt, so verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer.</p> <p>Wenn die Steuerbehörde im Zeitpunkt des Entscheides über den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer den Verdacht auf eine Steuerhinterziehung bezüglich der belasteten Einkünfte und Vermögen hat, so leitet sie ein Strafverfahren ein. Bis zum Abschluss dieses Verfahrens erfolgt keine Rückerstattung der auf die untersuchten Leistungen entfallenden Verrechnungssteuer.</p>

Im Falle einer Nachdeklaration oder Aufrechnung nach Ablauf der Einsprachefrist tritt die Verwirkung verschuldensunabhängig ein.

Die übrigen Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer (vgl. Ziff. 1.2.2) bleiben unverändert und müssen weiterhin erfüllt werden, damit dem Rückerstattungsgesuch des Empfängers oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung stattgegeben werden kann. Dies gilt namentlich für die Frist von drei Jahren nach Artikel 32 Absatz 1 VStG.

Die Neuerung führt zu keiner zusätzlichen Nachforschungspflicht der Steuerbehörde bezüglich Korrektheit und Vollständigkeit der Deklaration (vgl. Ziff. 1.2.4)

Art. 70d

Gemäss dieser Übergangsbestimmung ist die Anpassung in Artikel 23 VStG auf mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte anwendbar, die im Kalenderjahr vor Inkrafttreten der Neuerung fällig werden (vgl. Ziff. 1.2.4.). Tritt Artikel 23 Absatz 2 VE-VStG bspw. per 1. Januar 2019 in Kraft, gilt er für ab 1. Januar 2018 fällige, der Verrechnungssteuer unterliegende Leistungen.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf den Bund

3.1.1 Finanzielle Auswirkungen

Die Neuerung führt zu Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer, da diese vermehrt zurückerstattet werden wird. Die finanziellen Auswirkungen lassen sich jedoch nicht quantifizieren. Einerseits sind keine quantitativen Informationen zur Anzahl oder Höhe verwirkter Rückerstattungsansprüche infolge mangelhafter Deklaration verfügbar. Andererseits kann die durch die vorliegende Neuerung hervorgerufene Verhaltensänderung nicht vorhergesagt werden. So kann insbesondere nicht abgeschätzt werden, wie viele Steuerpflichtige neu erfolgreich eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen werden.

3.1.2 Personelle Auswirkungen

Die Neuerung hat keine Auswirkungen auf den Personalstand des Bundes.

3.2 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Seit dem 1. Januar 2008 beträgt der Anteil der Kantone am Ertrag der Verrechnungssteuer 10 Prozent (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung¹⁷). Entsprechend gelten die Ausführungen unter Ziff. 3.1 auch für die Kantone und Gemeinden.

¹⁷ SR 101

3.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die Neuerung hat keine spürbaren volkswirtschaftlichen Auswirkungen. Selbst wenn der Anreiz zu einer spontanen Deklaration in der Steuererklärung und damit der Sicherungscharakter der Verrechnungssteuer eingeschränkt werden sollten, kann sich dies höchstens auf den Staatshaushalt auswirken.

4. Rechtliche Aspekte

Aufgrund von Artikel 132 Absatz 2 BV hat der Bund die ausschliessliche Kompetenz zur Regelung der Verrechnungssteuer. Teilweise wird vorgebracht, die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer stelle in Kombination mit der Erhebung der Einkommenssteuer eine Strafe dar (vgl. Ziff. 1.2.2). Entsprechend seien u.a. die Garantien für ein rechtsstaatliches Verfahren sowie das Verbot der doppelten Bestrafung (Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950¹⁸ [EMRK]) verletzt. Sinngemäss wird vorgebracht, die Verrechnungssteuer dürfe nicht erhoben respektive müsse zurückerstattet werden, sobald die Einkommenssteuer korrekt erhoben werden konnte. Der Sicherungszweck sei dann erfüllt.

Dabei wird allerdings vernachlässigt, dass es sich bei der Verrechnungssteuer nicht um eine reine Sicherungssteuer handelt, sondern auch um eine Defraudantensteuer. Diese beiden Zwecke der Verrechnungssteuer sind gleichwertig. Bei einer nicht ordnungsgemässen Deklaration kommt die Defraudantensteuer zum Tragen. Die gesetzliche Verwirkungsfolge ist nicht strafrechtlicher Natur. So hält auch das Bundesgericht in konstanter Rechtsprechung fest, dass es sich bei der Verwirkung der Rückerstattung um keine Strafe handelt.¹⁹

Mit der vorliegenden Neuerung wird der Begriff der ordnungsgemässen Deklaration ausgeweitet. Dies hat zur Folge, dass die Verrechnungssteuer vermehrt erfolgreich zurückgefordert werden kann. Damit wird der Anwendungsbereich der Defraudantensteuer eingeschränkt. Würde der Zweck der Defraudantensteuer vollständig abgeschafft, würde der Steuerhinterziehung Vorschub geleistet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Verrechnungsteuer zwei gleichwertige Zwecke verfolgt. Keinem der beiden kommt Strafcharakter zu. Da der beschriebene Effekt aber als Strafe wahrgenommen werden kann, soll die Rückerstattungsberechtigung vorliegend ausgedehnt und in gewissen Fällen der Sicherungszweck in den Vordergrund gestellt werden. Die Funktion der Defraudantensteuer soll erhalten bleiben. Zur Festlegung des Übergangs von der Sicherungs- zur Defraudantensteuer greift der Bundesrat auf die versuchte Steuerhinterziehung zurück. Im Ergebnis greift die Defraudantensteuer infolge nicht ordnungsgemässer Deklaration im Inland nur noch bei Personen, die ein Steuerdelikt begehen.

¹⁸ SR 0.101

¹⁹ Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2004, 2A.299/2004, in: ASA 75, 417, Erwägung 4.2.1.