



zsis)



Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach dem neuen Art. 23 Abs. 2 VStG – eine Auslegeordnung



Thomas JAUSSE
Lic. iur., dipl. Steuerexperte
Partner | JP Steuer AG



Thomas SCHWAB
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Director | JP Tax AG
thomas.schwab@jp-steuer.ch

INTRO

Wegen Verwirkung der Rückerstattung der Verrech- 1
nungssteuer aufgrund des (falsch verstandenen)
Verstosses gegen die Deklarationsvorschriften von
Art. 23 VStG⁰¹ tritt bis heute oft eine Doppelbelastung
von Erträgen aus Beteiligungsrechten mit der Ein-
kommenssteuer und der Verrechnungssteuer ein. Das
gilt namentlich bei irrtümlich nicht deklarierten Divi-
denden und geldwerten Leistungen. Dieser steuer-
liche «Straffekt» fällt aufgrund einer Änderung der
Deklarationsklausel von Art. 23 VStG hoffentlich zu-
künftig in vielen Fällen dahin, sodass der pönale Cha-
rakter von Art. 23 VStG entschärft wird.

Der neue Art. 23 VStG ist am 1. Januar 2019 in Kraft 2
getreten; viele Fragen sind noch offen. Deshalb soll
nachfolgend eine erste, nicht abschliessende Ausle-
geordnung, fokussiert auf die Frage der «Motivation»,
zu dieser neuen Regelung stattfinden.

INTRO 9

HAUPTTEIL 9

1. Verrechnungssteuererhebung	9
2. Verrechnungssteuerrückerstattung	10
3. Rückerstattung im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige	15
4. Rückerstattungsanspruch im Rahmen einer vereinfachten Nachbesteuerung im Erbfall	16
5. Weitere offene Fragen	17
6. Fazit	18

1. Verrechnungssteuererhebung

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV⁰² die 3
Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen
Kapitalvermögens unter Einschluss von Erträgen aus
Beteiligungsrechten. Steuerbarer Ertrag aus Betei-
ligungsrechten ist nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG bzw.
Art. 20 Abs. 1 VStV⁰³ jede geldwerte Leistung einer
inländischen Gesellschaft an die Inhaberinnen und In-
haber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an
ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzah-
lung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden An-
teile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital oder
von steuerlich anerkannten Kapitaleinlagereserven im
Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellt.

⁰¹ Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965
über die Verrechnungssteuer, SR 642.21.

⁰² Bundesverfassung vom 18. April 1999
der schweizerischen Eidgenossenschaft; SR 101.

⁰³ Verordnung vom 19. Dezember 1966
über die Verrechnungssteuer; SR 642.211.



- 4 Steuerpflichtig ist gestützt auf das sogenannte Schuldnerprinzip die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung.⁰⁴ Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung zum Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird. Die Verrechnungssteuer selbst wird 30 Tage nach dem Entstehen der Steuerforderung fällig.⁰⁵ Dabei wird die Verrechnungssteuerpflicht grundsätzlich durch Steuerablieferung mit gesetzlich vorgeschriebener Steuerüberwälzung⁰⁶ und demzufolge nachgelagertem Rückerstattungsverfahren erfüllt.⁰⁷ Bei Anlagen in Wertpapiere durch Privatpersonen im Privatvermögen unter Einschluss der Beteiligung an der eigenen Gesellschaft – welche vorliegend von Interesse sind – erfolgt die Erfüllung regelmässig mittels Entrichtung der Steuer.

2. Verrechnungssteuerrückerstattung

2.1. Allgemeine Voraussetzungen

- 5 Natürliche Personen als inländische Leistungsempfängerinnen und Leistungsempfänger einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung können die ihnen in Abzug gebrachte Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 21 ff. VStG zurückfordern, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:
- Steuerliche Zugehörigkeit der Leistungsempfängerin oder des Leistungsempfängers im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung auf Grund von Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und dadurch das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht bei den direkten Steuern.⁰⁸
 - Die Leistungsempfängerin oder der Leistungsempfänger muss im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung am verrechnungssteuerbelasteten Ertrag bzw. an dem diesen Ertrag generierenden Vermögenswert haben.⁰⁹
 - Natürliche Personen müssen den Ertrag und die Vermögenswert ordnungsgemäss für die Zwecke der Einkommens- und Vermögenssteuern deklariert haben.^{10 11}

- Der Rückerstattungsanspruch muss innert drei Kalenderjahren nach dem Jahr, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden.¹²
- Die Rückerstattung darf nicht zu einer Steuerumgehung führen.¹³

2.2. Deklarationsklausel von Art. 23 VStG – Rechtslage und Praxis bis zum 31. Dezember 2018

Bis zum 31. Dezember 2018 lautete die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG wie folgt:

Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer.

⁰⁴ Art. 10 Abs. 1 VStG; für kollektive Kapitalanlagen vgl. Art. 10 Abs. 2 VStG.

⁰⁵ Art. 12 Abs. 1 und Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG.

⁰⁶ Art. 14 Abs. 1 VStG. Erfolgt keine Überwälzung, wird die effektive Leistung als Nettoleistung betrachtet und mit der Rechnung «Effektive Leistung / 65 * 100» = Bemessungsbasis, wovon 35 Prozent Verrechnungssteuer geschuldet sind, sog. ins Hundert aufgerechnet. Diesfalls beträgt die Verrechnungssteuer 53.8 Prozent der effektiven Leistung.

⁰⁷ Art. 11 Abs. 1 und Art. 19 und Art. 20 VStG.

⁰⁸ Art. 22 Abs. 1 VStG.

⁰⁹ Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG.

¹⁰ Art. 23 VStG, hierbei handelt es sich um die sog. Deklarationsklausel.

¹¹ Vgl. nachfolgende Ziffer 2.2.

¹² Art. 32 Abs. 1 VStG; hier sei auf die sog. «Notfrist» von 60 Tagen von Art. 32 Abs. 2 VStG hingewiesen.

¹³ Art. 21 Abs. 2 VStG.



- 7 Gemäss Praxis und Rechtsprechung musste die Deklaration «ordnungsgemäss» sein, worunter grundsätzlich die form- und fristgerechte Deklaration bei den allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern zu verstehen ist. Die steuerpflichtige Person hatte, damit ihr Rückerstattungsanspruch nicht verwirkt, die verrechnungssteuerpflichtigen Einkünfte und das Vermögen, aus dem diese fliessen, im ordentlichen Verfahren zu deklarieren. Die ESTV hat ihre Praxis zur Deklarationsklausel von Art. 23 VStG bzw. ihr Verständnis einer «ordnungsgemässen Deklaration» im Sinne von Art. 23 VStG wie folgt konkretisiert:¹⁴
- 8 Ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG:¹⁵
- Die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, gelten dann als ordnungsgemäss deklariert, wenn die steuerpflichtige Person sie in der ersten Steuererklärung (Einkommens- und Vermögenssteuererklärung), welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen ist, deklariert.
 - Ausserdem gelten die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte, welche spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der massgebenden Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, ebenfalls noch als im Sinne von Art. 23 VStG ordnungsgemäss deklariert.
 - Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person der Steuerbehörde Einkommens- oder Vermögensbestandteile vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht nicht deklariert hat und dieser Umstand durch die Steuerbehörde entdeckt worden ist.
- Entsprechend keine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG sind:¹⁶
- Eine Deklaration, welche nicht voranstehenden Regeln für eine ordnungsgemässe Deklaration genügt, gilt gemäss ESTV als nicht ordnungsgemäss mit der Folge der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Darunter fallen insbesondere die folgenden Fälle: (1) Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung. (2) Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention einer Steuerbehörde im Zusammenhang mit den Einkünften. Rein rechnerische Korrekturen von bereits deklarierten Erträgen durch die Steuerbehörde (Schreibfehler, Deklaration von Nettoerträgen, Anpassung von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaber, Bewertungsdifferenzen, etc.) führen noch nicht zu einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs auf dem aufgerechneten Teilbetrag.
 - Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Erben erfolgt im Rahmen einer spontanen Selbstanzeige gemäss Art. 153a, Art. 175 Abs. 3 und 4 DBG¹⁷ sowie Art. 53a und Art. 56 Abs. 1bis und 1ter StHG¹⁸. Weder die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens noch der Verzicht auf die Eröffnung eines Strafverfahrens im Bereich der direkten Steuern lässt den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wiederaufleben.

¹⁴ Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 «Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG»; nachfolgend «KS Nr. 40» genannt.

¹⁵ Vgl. KS Nr. 40, Ziffer 3.1.

¹⁶ Vgl. KS Nr. 40, Ziffer 3.2.

¹⁷ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; SR 642.11.

¹⁸ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14.



2.3. Deklarationsklausel von Art. 23 VStG – Neue Rechtslage ab 1. Januar 2019

2.3.1. Neuer Art. 23 VStG

10 Ausgelöst durch eine Motion von Frau Nationalrätin Schneeberger¹⁹ hat das Parlament im Jahr 2018 Art. 23 VStG wie folgt modifiziert:^{20 21}

11 Der bisherige Art. 23 VStG wird unverändert zu Art. 23 Absatz 1 VStG und mit einem Art. 23 Absatz 2 VStG wie folgt ergänzt:

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 von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.

12 Demzufolge liegt gemäss der neuen gesetzlichen Regelung in den folgenden Fällen eine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor:²²

- Bei einer korrekten Deklaration in der Steuererklärung;
- Bei einer rechnerischen Korrektur;
- Bei einer Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen durch die Steuerbehörde aus eigener Feststellung;
- Bei einer Nachdeklaration durch den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung (spontan oder nach einer Intervention der Steuerbehörde) vor Eintritt der Rechtskraft der direktsteuerlichen Veranlagungsverfügungen resp. der Nachsteuerverfügungen und somit unserer Meinung nach unter Einschluss einer Nachdeklaration im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige.²³

2.3.2. Inhalt der Neuregelung von Art. 23 VStG

Die Neuregelung präzisiert die in Art. 23 Abs. 2 VStG statuierte Voraussetzung der «ordnungsgemässen» Deklaration unter zwei Aspekten:²⁴

- Massgeblich ist einerseits der Zeitpunkt der Nachdeklaration. Die Nachdeklaration soll bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft der massgebenden direktsteuerlichen Veranlagungsverfügung der Empfängerin oder des Empfängers der verrechnungssteuerbelasteten Leistung unter Einschluss von Revisions- und Nachsteuerverfahren möglich sein.
- Andererseits spielt die Motivation der unterlassenen Deklaration eine zentrale Rolle: Eine Rückerstattung wird nur bei fahrlässig unterbliebener Deklaration im Fall einer spontanen Nachdeklaration oder einer Aufrechnung durch die Steuerbehörde gewährt. Das gilt jedoch nicht für den Fall, dass die ursprüngliche Nichtdeklaration in der Steuererklärung vorsätzlich – unter Einschluss von Eventualvorsatz – erfolgt ist und somit eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt. Die Motivation der Nichtdeklaration bleibt somit zentrales Element und bei Vorliegen einer versuchten vorsätzlichen Steuerhinterziehung ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer weiterhin verwirkt.

¹⁹ Motion 16.3797, eingereicht am 29. September 2016, www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20163797.

²⁰ BBl 2018 6047.

²¹ Vgl. Daniel Holenstein/Julia von Ah, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – Klappe die Zweite, ASA 86 (2017/2018).

²² Vgl. Thomas Jaussi/Andreas Nachbur, WEKA, Finanz- und Rechnungswesen, Newsletter 10/November 2018, S. 2.

²³ Vgl. nachfolgende Ziffer 3.

²⁴ Vgl. Jaussi/Nachbur, a.a.O., S. 2 f.



2.3.3. Zeitliche Dimension der Neuregelung von Art. 23 VStG

- 14 In zeitlicher Hinsicht hat das Parlament folgendes entschieden (Art. 70d VStG):
- 15 Art. 23 Abs. 2 VStG 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.
- 16 Der Rückerstattungsanspruch entsteht zeitgleich mit der Steuerforderung.²⁵ Diese wiederum entsteht bei Ertrag aus Beteiligungsrecht grundsätzlich im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Fälligkeit der steuerbaren Leistung.²⁶ Daraus folgt, dass noch nicht rechtskräftige Rückerstattungsansprüche, welche auf einer steuerbaren Leistung mit Fälligkeit nach dem 31. Dezember 2013 entstanden sind, unter die neue Regelung von Art. 23 Abs. 2 VStG fallen. Noch nicht rechtskräftig über den Rückerstattungsanspruch ist einerseits entschieden, wenn noch gar kein diesbezüglicher Entscheid gefällt worden ist oder ein solcher Entscheid aufgrund eines Rechtsmittelverfahrens noch nicht rechtskräftig geworden ist.
- 17 Art. 23 Abs. 2 VStG hält ausdrücklich fest, dass die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht eintritt, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:
- nachträglich angegeben werden; oder
 - von der Steuerbehörde von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.

2.4. Ausschluss einer vorsätzlichversuchten Steuerhinterziehung

2.4.1. Begriff der Fahrlässigkeit

- 18 Entsprechend dem neu formulierten Art. 23 VStG wird die Rückerstattung nur gewährt, sofern die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgt ist.

Bei dem Begriff «Fahrlässigkeit» handelt es sich um einen Rechtsbegriff, welcher primär im Straf- und Haftungsrecht seine Bedeutung hat. Grundsätzlich fällt darunter das Ausserachtlassen derjenigen Sorgfalt, die von der handelnden Person in der jeweiligen Situation allgemein erwartet werden kann. Eine fahrlässig begangene Tat wird demnach nicht bewusst verübt, sondern aufgrund des Unterlassens einer gewissen Sorgfalt, welche jedoch vom entsprechenden Täter erwartet werden darf.

Innerhalb der Fahrlässigkeit wird wiederum zwischen bewusster, grober, leichter und unbewusster Fahrlässigkeit unterschieden.²⁷

Bei der bewussten Fahrlässigkeit ist sich der Täter des Eintritts des schädigenden Ereignisses bewusst. Er weiss somit, dass das schädigende Ereignis eintreten könnte, vertraut aber darauf, dass es eben doch nicht geschehe.

Bei grober Fahrlässigkeit verhält sich der Täter oder die Täterin dermassen ungeschickt, dass grundlegende Vorsichtsgebote unterlassen bzw. ausser Acht gelassen werden, deren Beachtung dem Täter oder der Täterin hätten zugemutet und erwartet werden können.

Eine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn dem Täter der Vorwurf gemacht werden kann, dass er zwar nicht die Voraussetzungen der groben Fahrlässigkeit erfüllt, aber dennoch von einer vernünftigen Person in der gleichen Situation hätte erwartet werden dürfen, dass das schädigende Ereignis verhindert worden wäre.

Schliesslich – als leichteste Form – gibt es die unbewusste Fahrlässigkeit. Hier sieht die Täterin das schädigende Ergebnis nicht voraus, hätte dieses aber bei entsprechender, von ihr zu erwartenden Sorgfalt, erkennen können.

²⁵ Maja Bauer Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, S. 109.

²⁶ Art. 12 Abs. 1 VStG.

²⁷ Peter Metzger, Schweizerisches Juristisches Wörterbuch, 2005.



25 Diese vorgenannte Definition von Fahrlässigkeit ist über sämtliche Rechtsgebiete kohärent: Fahrlässig ist jeweils ein Verhalten, welches durch eine gewisse Unachtsamkeit ein von der Täterin oder vom Täter nicht erwünschtes Ergebnis hervorbringt. Neben dem Strafrecht ist der Begriff der Fahrlässigkeit insbesondere im Haftungsrecht zentral. Art. 41 OR²⁸ lautet: «Wer einem andern widerrechtlich Schaden zufügt, sei es mit Absicht, sei es aus Fahrlässigkeit, wird ihm zum Ersatze verpflichtet.» Auch hier wird in der Lehre ein verobjektivierter Fahrlässigkeitsbegriff als Massstab genommen. Danach handelt ebenso fahrlässig, wer diejenige Sorgfalt ausser Acht lässt, die «ein vernünftiger und ordentlicher Mensch unter den gegebenen Umständen als erforderlich ansehen würde». Richtungsweisend ist also nicht, was die schädigende Person tatsächlich-subjektiv vermag, sondern was ihr durch die Figur des vernünftigen und ordentlichen Menschen vorgegeben wird.²⁹

26 Auch im Bereich der direkten Steuern gilt allgemein, dass sich Fahrlässigkeit auf ein pflichtwidriges Verhalten bezieht, welches sich nicht mit Wissen und Wollen auf dessen Folgen bezieht.³⁰

27 Es kann nun nicht sein, dass die ESTV versucht, für die Belange der Verrechnungssteuer, hier im speziellen bei den Voraussetzungen zur Rückerstattung, einen neuen, «erweiterten» Begriff der Fahrlässigkeit anzuwenden, welcher das subjektive Tatbestandsmerkmal aussen vor lässt.

2.4.2. Vorsatz versus Fahrlässigkeit

28 Eine Anwendung von Art. 23 VStG setzt voraus, dass keine vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung in Bezug auf die nicht deklarierten Einkünfte vorliegt.

29 Ein Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung ist dann zu eröffnen, wenn Grund zur Annahme besteht, dass eine steuerpflichtige Person zum Zwecke der Steuerkürzung bewusst zur fehlerhaften oder unterbliebenen Selbstdeklaration beigetragen hat und dieses Verhalten tatsächlich auch

geeignet war, dass eine Veranlagung unvollständig erfolgt oder gänzlich unterblieben wäre (wäre die Unregelmässigkeit nicht entdeckt worden). Der Versuch ist nur vorsätzlich begehbar.

Vorsatz gemäss DBG setzt analog zum allgemeinen Strafrecht Wissen und Wollen der Täterin oder des Täters voraus, was sich nicht nur auf die Unrichtigkeit der gegenüber der Steuerverwaltung gemachten Angaben, sondern auch auf die Folgen einer unrichtigen Steuerveranlagung bezieht. Der Vorsatz der steuerpflichtigen Person hat darauf gerichtet zu sein, mit einer Verfahrenspflichtverletzung die Steuer zu reduzieren. Schon aus Praktikabilitätsgründen verlangt der Hinterziehungsversuch Vorsatz, ansonsten jede mangelhafte Deklaration, die zu einer Steuerkürzung führen könnte, zu einem Steuerstraftatbestand führen müsste. Eventualvorsatz liegt dann vor, wenn sich der Täterin oder dem Täter der Erfolg des eigenen Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass dieses Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolges ausgelegt werden kann. Es ergibt sich damit eine natürliche Vermutung, die widerlegbar ist. In Abgrenzung zum Vorsatz gilt Fahrlässigkeit dagegen als pflichtwidriges Verhalten, das nicht mit Wissen und Wollen, sondern im Hinblick auf die Folgen des Handelns verübt wird.

Die Bejahung der Fahrlässigkeit setzt damit die Verneinung des Vorsatzes voraus. Eventualvorsatz und bewusste Fahrlässigkeit, die es auseinanderzuhalten gilt, stimmen auf der Wissensseite überein. In beiden Fällen ist sich die Täterin oder der Täter der Möglichkeit des Erfolgseintritts bewusst. Der Unterschied liegt auf der Willensseite: Wer leichtfertig auf den Nichteintritt selbst eines für wahrscheinlich gehaltenen

²⁸ Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht); SR 220.

²⁹ Peter Gauch in recht 1996, S. 225 ff; Ziff. V. 2.

³⁰ Andreas Howald in Der Schweizer Treuhänder (ST), 2007/3, Ziff. 31.



Erfolges vertraut, handelt nicht mit Eventualvorsatz. Hier bleibt es bei bewusster Fahrlässigkeit. Wer dagegen den Eintritt des Erfolges ernstlich in Kauf nimmt, ist offenbar bereit, die Tatbestandserfüllung um des verfolgten Zieles willen hinzunehmen. In diesem Fall liegt Eventualvorsatz vor.³¹

2.4.3. Kein Strafverfahren

32 Es ist unser Verständnis, dass eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs aufgrund von Art. 23 Abs. 2 VStG wegen des Vorliegens einer vorsätzlichen oder einer vorsätzlich versuchten Hinterziehung tatsächlich die Durchführung eines Strafverfahrens und eine rechtskräftige Verurteilung voraussetzt. Entscheidend für die Motivation, welche für die Anwendung von Art. 23 Abs. 2 VStG ausschlaggebend ist, ist, dass eine vorsätzlich vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung vorliegt. Es handelt sich hierbei um einen strafrechtlich relevanten Vorwurf, welcher nicht angenommen oder vermutet werden darf, sondern im hierfür vorgesehenen Rechtsverfahren, mithin einem Steuerstrafverfahren gemäss den hierfür anwendbaren Bestimmungen des DBG und insbesondere unter Einhaltung der strafrechtlichen Verfahrensgarantien, rechtskräftig festgestellt werden muss. Eine andere Auffassung würde bedeuten, dass ein strafrechtlich relevantes Verhalten vorgeworfen würde und erhebliche Rechtsfolgen hätte (nämlich den Verlust der Rückerstattungsberechtigung aufgrund von Verwirkung), ohne dass dieses strafrechtlich relevante Verhalten im hierfür vorgesehenen Verfahren festgestellt wurde.³²

33 Somit kann es nicht angehen, dass die Behörden von der steuerpflichtigen Person verlangen, dass sie die Fahrlässigkeit ihres Handelns bzw. den Ausschluss von Vorsatz beweisen muss. Ob vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln vorliegt, unterscheidet sich – wie bereits ausgeführt – am Willen der Täterin oder des Täters. Es ist ein Grundpfeiler des Strafrechts (inklusive dem Steuerstrafrecht), dass grundsätzlich die Unschuldsvermutung gilt. Es ist Sache der zuständigen Strafverfolgungsbehörden, die Schuld und das Verschulden, also ob ein Delikt fahrlässig

oder vorsätzlich begangen wurde, zu beweisen. Keinesfalls muss sich eine Person selbst beschuldigen. Der Grundsatz des «nemo tenetur se ipsum accusare» gilt auch im Steuerstrafrecht.³³ Eine blosser Verwaltungsverfügung (Steuerveranlagung) ist nicht dazu geeignet, ein strafrechtlich relevantes Verhalten festzulegen.

Da aber der strafrechtlich relevante Vorsatz ausschliesslich durch die zuständigen Strafverfolgungsbehörden im hierfür vorgesehenen Verfahren zu beweisen ist, kann e contrario nicht von einer beschuldigten Person im Veranlagungsverfahren verlangt werden, ihre Fahrlässigkeit, bzw. ihren «Nicht-Vorsatz» zu beweisen. Ein solches Verfahren führt konsequenterweise zu einer Beweislastumkehr. Wie in Ziff. 2.4.2 dargelegt, schliesst Vorsatz Fahrlässigkeit aus. Gleiches gilt selbstverständlich auch vice versa.

Mit dem Erfordernis, die eigene Fahrlässigkeit im Veranlagungsverfahren zu beweisen oder den Nachweis eines fehlenden Vorsatzes zu erbringen, müsste demnach der Beweis erbracht werden, dass nicht vorsätzlich gehandelt wurde, was sämtlichen Grundsätzen eines strafrechtlichen Verfahrens entgegensteht.

3. Rückerstattung im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige

Das DBG und sämtliche kantonalen Steuergesetze erlauben es einer steuerpflichtigen Person einmalig Vermögenswerte und Einkommen, welche bis anhin steuerlich nicht erfasst wurden, im Rahmen einer

³¹ Andreas Howald a.a.O.

³² Vgl. Daniel Holenstein/Julia von Ah, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 (2016/2017), mit den fundierten und ausgezeichneten Ausführungen, wonach die Verrechnungssteuer Strafcharakter hat.

³³ Prof. Dr. Andreas Donatsch in ASA 81 Nr. 1/2 2012/2013, Ziff. 2.3.



straflosen Selbstanzeige nachträglich zu deklarieren. Mit einer solchen straflosen Selbstanzeige können Faktoren nachdeklariert werden, selbst wenn bereits eine definitive Veranlagung durch die Steuerbehörde erfolgte. Für die Straffreiheit ist es dabei unerheblich, ob die steuerpflichtige Person die Faktoren absichtlich oder fahrlässig nicht deklariert hatte.

37 Die folgenden Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit eine straflose Selbstanzeige akzeptiert wird:

- Die Hinterziehung ist keiner Behörde bekannt, d.h. die steuerpflichtige Person handelt aus eigenem Antrieb;
- die steuerpflichtige Person unterstützt die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos, d.h., sie reicht sämtliche nötigen Unterlagen ein und steht den Behörden zu Auskünften zur Verfügung; und
- die steuerpflichtige Person bemüht sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Steuer.

38 Nachdem eine solche Selbstanzeige eingereicht wurde, eröffnet die Behörde ein Nach- und Strafsteuerverfahren. Bei einer ersten Selbstanzeige ist dieses jedoch eben straffrei. Die Straflosigkeit bezieht sich dabei nicht nur auf die hinterzogene Steuer, sondern auch auf allfällige weitere Tatbestände, welche im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung begangen wurden, wie zum Beispiel Urkundendelikte. Nicht nur die steuerpflichtige Person selbst, sondern auch allfällige Gehilfinnen und Gehilfen, wie Treuhandbüros, Banken etc. profitieren von der Straffreiheit.

39 Bis zur Revision von Art. 23 VStG war es Praxis – basierend auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Umsetzung gemäss KS Nr. 40 (vgl. Ziff. 2.2) –, dass im Rahmen einer Selbstanzeige allfällige Verrechnungssteuern mangels ordnungsgemässer Deklaration nicht zurückgefordert werden konnten.

40 Im Rahmen einer Selbstanzeige können Veranlagungen bis zu zehn Jahre zurück geöffnet werden um die steuerpflichtige Person mit den korrekten Faktoren neu zu veranlagern. Die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens erlaubt, gemäss dem neuen Art. 23 Abs. 2

VStG, dass die ordnungsgemässe Deklaration, welche zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt, wieder möglich ist. Da aufgrund der Selbstanzeige sämtliche Delikte im Zusammenhang mit der einmal erfolgreichen Steuerhinterziehung strafrechtlich nicht verfolgt werden, erfolgt auch keine strafrechtliche Verurteilung. Die Steuerhinterziehung wurde zwar vollzogen, verliert jedoch durch die Selbstanzeige ihre strafrechtliche Relevanz.

Wie in Ziff. 2.4.1 hiavor erörtert, müsste Vorsatz, bzw. die Nichtfahrlässigkeit, der ursprünglichen Nichtdeklaration von den Behörden im Rahmen eines Strafverfahrens nachgewiesen werden. Bei einer straflosen Selbstanzeige wird jedoch auf ein Strafverfahren verzichtet und gar die Strafbarkeit von sämtlichen, mit der Hinterziehung stattgefundenen Delikten aufgehoben. Da kein Strafverfahren stattfindet, gibt es keine Verurteilung und somit ist in Konsequenz davon auszugehen, dass die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgte. In der Regel ist somit im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige die nachträgliche Deklaration gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG möglich und basierend darauf muss die Rückerstattung gewährt werden. Die Rückerstattung kann indes aufgrund der absoluten Verwirkungsfrist von Art. 32 Abs. 1 VStG maximal für drei Jahre gefordert werden.

4. Rückerstattungsanspruch im Rahmen einer vereinfachten Nachbesteuerung im Erbfall

Entdecken Erben, dass die Erblasserin oder der Erblasser nicht versteuerte Vermögenswerte und oder Einkünfte besaßen, können sie diese in einem privilegierten Verfahren den Steuerbehörden nachmelden. Dabei werden statt der zehn Jahre lediglich drei Jahre nachbesteuert. Damit die Erben von dieser Regelung profitieren können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt;
- die Erben unterstützen die Steuerbehörden bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos;



- die Erben bemühen sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer; und
- die Erbschaft wird weder amtlich noch konkursamtlich liquidiert.

43 Nach der Anzeige durch die Erben werden die Veranlagungen der Erblasserin oder des Erblassers der letzten drei Jahre neu geöffnet, damit die Veranlagungen mit korrigierten Faktoren erlassen werden können. Sobald das Verfahren eröffnet wird, ist in Bezug auf die entsprechenden Jahre die korrekte Deklaration gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG wieder möglich: Wir befinden uns in einem offenen Nachsteuerverfahren. Erfolgt die nachträgliche Deklaration korrekt, so ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich möglich, sofern die ursprüngliche Nicht-Deklaration fahrlässig, bzw. nicht vorsätzlich erfolgte.

44 Zwar gehen im Erbfall sämtliche Rechte und Pflichten per Universalsukzession auf die Erben über, d.h. sämtliche Vermögenswerte aber auch Schulden oder andere Verbindlichkeiten werden übertragen. Nicht übertragen werden kann jedoch die damalige Motivation der Erblasserin oder des Erblassers in Bezug auf die erfolgte Nichtdeklaration der nachzuversteuernden Faktoren. Ein allfälliger Vorsatz kann ihnen nicht angerechnet werden. Für die Erben sind die hinterzogenen Steuern lediglich eine Tatsache. Warum bzw. ob die Erblasserin oder der Erblasser eine Deklaration absichtlich oder fahrlässig unterliess, kann für sie keine Rolle spielen.

45 Wie dargelegt, muss, damit die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund vorsätzlich nicht erfolgter Deklaration verweigert werden kann, muss die steuerpflichtige Person im Rahmen eines ordentlichen Verfahrens, in dem sämtliche Verfahrensvorschriften gewahrt wurden, verurteilt worden sein. Im Erbfall ist jedoch die Erblasserin oder der Erblasser, welche/r die Deklaration unterliess, nicht mehr belangbar. Eine Verurteilung – und damit die Voraussetzung, dass die Rückerstattung verweigert werden kann – ist schlicht nicht mehr möglich. Dass die Erben für die Motivation der Erblasserin oder des Erblassers strafrechtlich belangt werden, ist ausgeschlossen, da ein Strafverfahren

höchstpersönlich ist. Eine «Schuld», mithin auch die gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG relevante Motivation, kann nicht vererbt werden.

Anders wäre es, wenn die Steuerbehörden eine Steuerhinterziehung bereits vor dem Ableben entdeckten und basierend darauf der Erblasserin oder dem Erblasser eine Busse auferlegt hätten. Diese müsste selbstverständlich von den Erben wie jegliche andere Verpflichtung beglichen werden.

Somit sind im Rahmen einer Nachdeklaration durch die Erben allfällige Verrechnungssteueransprüche in jedem Fall zur Rückerstattung zuzulassen.

5. Weitere offene Fragen

Uns erscheint die verfahrensrechtliche Abklärung der Motivation die zentralste Frage. Zudem stellen sich weitere, noch offene Fragen:

- Wir sind der Ansicht, dass mit der Änderung von Art. 23 VStG vermehrt Fälle gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV durch Meldung erledigt werden könnten. Das gilt insbesondere bei Verrechnungssteuerforderungen, welche auf einer Buchprüfung beruhen. Bis anhin hat die ESTV hierzu eine restriktive Praxis ausgeübt und – vom Bundesgericht geschützt – insbesondere festgehalten, dass die vorfrageweise für die Anwendung des Meldeverfahrens zu bestätigende Rückerstattungsberechtigung nur summarisch geprüft werden müsse und im Zweifelsfall das Meldeverfahren abzuweisen sei. Wir sind der Ansicht, dass Art. 23 VStG in seiner neuen Form auch ein Überdenken dieser Praxis bedingt.
- Gerade bei Fällen von Nachsteuerverfahren stellen sich erhebliche verfahrensrechtliche Fragen: Wie ist das Verhältnis zwischen dem Gesuch um die Gewährung des Meldeverfahrens und der rechtzeitigen Einreichung eines Rückerstattungsantrags in jenen Fällen zu beurteilen, in welchen das kantonale Verrechnungssteueramt für die Rückerstattung zuständig ist, während die ESTV über das Meldegeseuch entscheidet?



Wann und in welcher Form muss bei Nachsteuerungsverfahren das Gesuch um Rückerstattung gestellt werden? Wie ist (insbesondere bei Nachsteuerungsverfahren) das Verhältnis zwischen Bezahlung der Verrechnungssteuer und Rückerstattungsantrag innert 60 Tagen gestützt auf Art. 32 Abs. 2 VStG zu beurteilen?

- 49 Es zeigt sich, dass nicht nur die Thematik der «Feststellung der Motivation», sondern verschiedene Fragestellungen offen sind, welche einen erheblichen Einfluss darauf haben können, ob die Rückerstattung gestützt auf Art. 23 Abs. 2 VStG (grosszügig) oder nicht gewährt wird.

6. Fazit

- 50 Mit der Revision von Art. 23 VStG wurde ein Schritt in die richtige Richtung getan. Die Verrechnungssteuer erfüllt damit wieder ihren ursprünglichen Zweck einer Sicherungssteuer.
- 51 Die Verrechnungssteuer soll demnach sicherstellen, dass Einkünfte und Vermögen korrekt deklariert werden. In den letzten Jahren wurde die Rückerstattung jedoch immer restriktiver gewährt. Ausgelöst durch zwei Bundesgerichtsentscheide aus den Jahren 2011 und 2013³⁴ hatte die ESTV die verschärfte Praxis im Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 schriftlich festgehalten.
- 52 Schliesslich wurde die Politik aktiv und der bedeutsame Art. 23 VStG in der Weise korrigiert, dass die Rückerstattung wieder vermehrt gewährt werden muss.
- 53 Die Entwicklung ist primär erfreulich. Nun muss jedoch sichergestellt werden, dass die ESTV die von der Politik gewollte Erleichterung nicht durch eine restriktive Interpretation wieder einschränkt.

Insbesondere muss sichergestellt werden, dass die ESTV nicht durch eine eigene Interpretation des Begriffs der Fahrlässigkeit eine Beweislastumkehr konstruiert, welche es der steuerpflichtigen Person deutlich erschwert, bei versehentlich nicht deklarierten Einkünften die Verrechnungssteuer zurück zu erhalten. Hierzu muss festgehalten werden, dass die Vereinfachung jeweils nur in direktsteuerlich noch offenen Verfahren gilt. Die nachträgliche Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ist somit in vielen Fällen bereits aufgrund erfolgter definitiver Veranlagung ausgeschlossen. Wichtig ist jedoch, dass auch Nachsteuer- und Revisionsverfahren als offene Verfahren im Sinne von Art. 23 Abs. 2 VStG qualifizieren.

Im Rahmen einer Selbstanzeige werden bereits definitiv veranlagte Steuerperioden wieder geöffnet. Das hat zur Folge, dass auch die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wieder möglich sein muss. Aufgrund der absoluten Verjährung des Rückerstattungsanspruchs findet hier jedoch auch eine Begrenzung auf drei vergangene Jahre statt.

Schliesslich muss im Falle der vereinfachten Nachbesteuerung bei Erbschaften jeglicher Vorsatz der Erben ausgeschlossen werden. In diesen Fällen ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer somit ohne weitere Abklärung zu gewähren.

³⁴ BGE 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013.

