

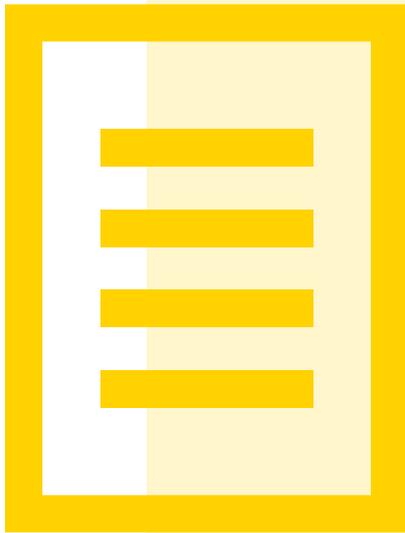
Z S i S )



**Band 3 / 2019**

- 1 Stefan Oesterhelt**  
 Steuerrulings – Schweizer Erfolgsmodell in Gefahr?
- 4 Susanne Schreiber**  
 Zahlungen an Mitarbeiter von Dritten – steuerbares  
 Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit
- 8 Thomas Jaussi, Thomas Schwab**  
 Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach  
 dem neuen Art. 23 Abs. 2 VStG – eine Auslegeordnung
- 19 Tobias Felix Rohner**  
 Nachträgliche Änderung der Umsatzsteuerschuld  
 und des Vorsteuerabzugs – Eine kritische Würdigung  
 der Verwaltungspraxis

- Private
- Selbständige
- Unternehmen
- Grundstücke
- MWST/Zoll
- IStR
- Sozialabgaben
- Reformen
- Sonstige



zsis)



## **Steuerrulings – Schweizer Erfolgsmodell in Gefahr?**



Stefan OESTERHELT  
 Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M.  
 Partner | Homburger AG  
 stefan.oesterhelt@homburger.ch

## INTRO 2

## HAUPTTEIL 2

1. Steuerruling vs Steuerabkommen 2
2. Jüngste Rechtsprechung 3
3. Vertrauensschutz des Bürgers vs Fiskalinteresse des Staates 3
4. Auch die Steuerbehörden haben ein Interesse an Steuerrulings 3

### INTRO

Steuerrulings sind in der schweizerischen Steuerberatung omnipräsent. Mit der StAhiV haben sie per 1. Januar 2017 erstmals Eingang in die schweizerische Gesetzgebung gefunden und werden dort als «Steuervorbescheide» bezeichnet, über welche andere Staaten in gewissen Situationen zu informieren sind. Auch die Gerichte haben sich in letzter Zeit vermehrt mit Fragen rund um Steuerrulings auseinandergesetzt.

### 1. Steuerruling vs Steuerabkommen

Die Rechtsgrundlage der Gültigkeit dieser Steuerrulings bzw. Steuervorbescheide ist freilich viel älter als die StAhiV und ergibt sich aus dem durch Art. 9 BV geschützten Grundsatz von Treu und Glauben. Konsequenterweise kann ein Ruling nur dann Wirkung entfalten, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nach Art. 9 BV eingehalten sind. So muss beispielsweise gestützt auf die Auskunft (das Ruling) vom Steuerpflichtigen eine Disposition getroffen worden sein, welche nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden kann. Deshalb entfalten nachträgliche Rulings in aller Regel keine Rechtswirkung.

Auch ein offensichtlich unrichtiges Ruling vermag keinen Rechtsschutz zu vermitteln. Es handelt sich dabei vielmehr um ein Steuerabkommen, welches mangels Rechtsgrundlage ein ungültiger verwaltungsrechtlicher Vertrag ist.

Ein Ruling kann sodann nur mit Bezug auf den konkret dargestellten Sachverhalt Wirkungen entfalten. Für die Vollständigkeit des Sachverhalts ist der Steuerpflichtige verantwortlich. Die Steuerbehörden haben diesbezüglich m.E. keine Untersuchungspflicht – ein Grundsatz, welcher vom Verwaltungsgericht Zürich aber im Urteil vom 25. August 2010 (SB 2009.104) leider in Frage gestellt wurde.



## 2. Jüngste Rechtsprechung

- 4 Rulings haben die Gerichte in letzter Zeit viel beschäftigt – nachdem man zuvor während Jahrzehnten das Wort «Ruling» in Gerichtsurteilen vergeblich suchte. Die fehlende Erfahrung im Umgang mit Rulings hat zu sonderbaren Blüten in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geführt. So hat das Bundesgericht im denkwürdigen Entscheid BGer 2C\_708/2011 vom 5. Oktober 2012 tatsächlich entschieden, dass einem Ruling zur direkten Bundessteuer keine Wirkung zukomme, weil es nicht von der ESTV unterzeichnet wurde. Das Bundesgericht hat wohl selbst gemerkt, dass es sich hier verrannt hat. Es hat die fragliche Entscheidung in der amtlichen Sammlung nicht abgedruckt und das Verdikt bei erstbesten Gelegenheit wieder korrigiert (BGer 2C\_529/2014 vom 24. August 2015).

## 3. Vertrauensschutz des Bürgers vs. Fiskalinteresse des Staates

- 5 In gewissen Entscheiden fordert das Bundesgericht eine Abwägung zwischen dem Interesse des Bürgers am Vertrauensschutz und dem Interesse des Staates an der richtigen Rechtsanwendung. Eine seltsame Formel welche bisher wenigstens noch nie zur ratio decidendi wurde und auslegungsbedürftig ist. Meines Erachtens ist klar, dass das Fiskalinteresse des Staates den Vertrauensschutz nie überwiegen darf.
- 6 Im Urteil BGer 7.6.2019, 2C\_1114/2018, Erw. 6 vom 7. Juni 2019 hält das Bundesgericht in Erw. 6 nun sogar fest, dass man sich in einem Fall, welcher vom Steueramt bzw. Gericht als Steuerumgehung qualifiziert werde, nicht auf ein Ruling berufen könne: Diese Aussage des Bundesgerichts ist natürlich klarerweise (offensichtlich?) unrichtig und muss deshalb in aller Entschiedenheit zurückgewiesen werden. Gemeint war wohl, dass das Ruling im konkreten Fall nicht angerufen werden konnte, weil die Elemente im Sachverhalt, welche zur Annahme der Steuerumgehung geführt haben, im Ruling nicht dargestellt wurden (vgl. Ziff. B.

des bundesgerichtlichen Urteils). Die (verunglückte) Aussage des Bundesgerichts darf daher nicht verallgemeinert werden.

## 4. Auch die Steuerbehörden haben ein Interesse an Steuerrulings

Da zur Zeit noch weitere interessante Fälle zur Frage der Gültigkeit von Rulings vor Bundesgericht hängig sind bleibt es spannend, in welche Richtung sich die diesbezügliche Rechtsprechung entwickeln wird.

Es ist unbestritten, dass Rulings ein wesentlicher Teil des Erfolgsmodells Schweiz sind. Die Steuerbehörden haben das grössere Interesse an einem verlässlichen und funktionierenden Rulingssystem als Steuerberater, da sie so mit vergleichsweise geringem Aufwand eine sachgerechte und vor allem rechtsgleiche Veranlagung sicherstellen können. Es bleibt deshalb zu hoffen, dass das höchste schweizerische Gericht sich der Verantwortung bewusst ist, welche es diesbezüglich trägt, den Vertrauensschutz auch künftig hochhält und unseren Steuerbehörden Vertrauen entgegen bringt.

Weitere Hinweise:

Stefan Oesterhelt. Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen, ST 203, 846 ff.

Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. August 2010 (SB 2009:104).

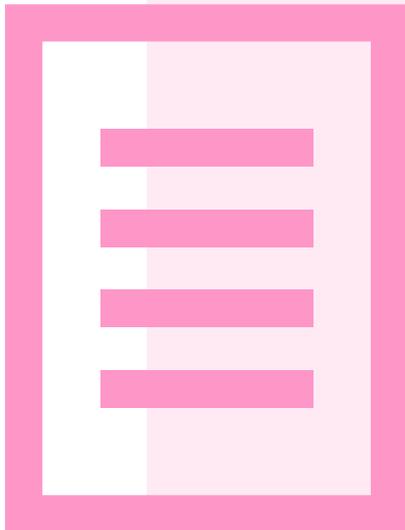
BGer 2C\_708/2011 vom 5. Oktober 2012.

Stefan Oesterhelt. Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings gegenüber ESTV. StR 2013, 188 ff.

BGer 2C\_529/2014 vom 24. August 2015.

Stefan Oesterhelt. Zuständige Behörde zur Erteilung von Rulings. StR 2015, 828 ff.





zsis)



## **Zahlungen an Mitarbeiter von Dritten – steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit**



Susanne SCHREIBER  
Rechtsanwältin (D), Steuerberaterin,  
dipl. Steuerexpertin  
Partnerin | Bär & Karrer AG  
susanne.schreiber@baerkarrer.ch

<b>HAUPTTEIL</b>	5
1. Einleitung	5
2. Sachverhalt	5
3. Begründung	6
4. Würdigung	6

## 1. Einleitung

Bei erfolgreichen Unternehmensverkäufen sind Zahlungen des Verkäufers an ausgewählte Mitarbeitende häufig anzutreffen<sup>91</sup> und stellen die Beteiligten vor diverse steuerliche Fragen: Handelt es sich um Lohn oder eine Schenkung? Wenn die Zahlung von der Zielgesellschaft (Arbeitgeberin) getragen wird, stellt sich die Frage, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet oder eine geldwerte Leistung (zugunsten des Verkäufers / Aktionärs) darstellt. In beiden Fällen sind die sozialversicherungsrechtliche Behandlung wie auch die praktische Abwicklung (z.B. über die Lohnabrechnung der Arbeitgeberin) zu klären.

Die einkommenssteuerliche Beurteilung einer Zahlung des Verkäufers und Alleinaktionärs war Gegenstand eines Bundesgerichtsurteils vom 15. März 2019 (2C\_703/2017).

## 2. Sachverhalt

Der Alleinaktionär der D. AG, die sämtliche Anteile an der E. AG hielt, verkaufte Ende 2010 seine Aktien an der D. AG und entrichtete ab 2010 Zahlungen aus seinem Privatvermögen unter der Bezeichnung «Dienstaltersgeschenke» an die Kläger (Ehepaar und beide Mitarbeiter der E. AG). Die Kläger deklarierten die Zuwendung von CHF 32'250 als steuerfreie Schenkung. Das kantonale Steueramt Aargau qualifizierte die Zahlung dagegen als steuerbares Einkommen. Diese Qualifikation wurde im Einspracheverfahren, vor dem Spezialverwaltungsgericht Aargau, dem Verwaltungsgericht Aargau sowie zuletzt auch vom Bundesgericht geschützt.

<sup>91</sup> vgl. z.B. <https://www.blick.ch/news/wirtschaft/nach-gegluecktem-boersengang-von-stadler-rail-peter-spuhler-zahlt-seinen-bueezern-25-millionen-franken-id15347608.html> (abgerufen am 14.07.2019).



### 3. Begründung

- 4 Das Bundesgericht stützt sich zunächst auf die Generalklausel des Einkommensbegriffs (Art.16 Abs.1 DBG<sup>02</sup>, Art.7 Abs. 1 StHG<sup>03</sup>) und statuiert, dass die streitigen Zuwendungen von der Generalklausel unabhängig von ihrer Einordnung als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfasst sind (E.3.1). Entscheidend sei einzig, ob eine Befreiung – hier als Schenkung – nach Art.7 Abs.4 lit. c StHG bzw. Art.24 lit. a DBG in Betracht kommt.
- 5 Auch die Zahlung von Dritten (d.h. nicht der Arbeitgeberin) kann steuerbares Einkommen darstellen. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach Zuwendungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis immer steuerbares Einkommen seien, falls der Konnex zum Arbeitsverhältnis genügend eng sei, lehnt das Bundesgericht in dieser absoluten Form jedoch ab.
- 6 Die Steuerbarkeit trifft nur zu, wenn zwischen der Leistung, die die steuerpflichtige Person von Dritten erhält, und deren Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht; das heisst, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und die steuerpflichtige Person die Leistung im Hinblick auf ihre Tätigkeit erhält. Das Bundesgericht nimmt hier eine Abgrenzung, z.B. zu Zuwendungen von Arbeitskollegen zum Abschied eines Kollegen oder Trinkgeldern, die keinen wesentlichen Teil des Lohns ausmachen, vor (E.3.2.3). Vorliegend spricht jedoch die Stellung des Alleinaktionärs («wirtschaftlich der ehemalige Arbeitgeber») dafür, dass die Zuwendung nicht gegenleistungslos als Schenkung erfolgte, sondern wenn auch nicht die Arbeitsleistung, so doch zumindest die Treue bzw. langjährige Mitarbeit entschädigt, die sich auch im Wert des Unternehmens für den Verkäufer niedergeschlagen hat (E. 3.3.5). Dass die Zahlung ohne Verpflichtung vorgenommen wurde, spricht allein noch nicht für eine Schenkung, da Art.17 Abs. 1 DBG ausdrücklich auch Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke erfasst, d.h. Leistungen, auf die kein arbeitsvertraglicher Anspruch besteht (E.3.3.4).

### 4. Würdigung

Wie schon in früheren Fällen wurde eine Schenkung bei Zuwendungen an Mitarbeitende durch den Aktionär verneint.<sup>04</sup> Ein Konnex zwischen der Arbeitstätigkeit der Mitarbeitenden und der Zahlung durch den Verkäufer/Aktionär dürfte – wie vorliegend – regelmässig gegeben sein. Ein Konnex kann auch direkt zur Arbeitgeberin bestehen, wenn diese eine Zahlung an Mitarbeitende z.B. für besonderen Einsatz aufgrund der Zusatzbelastung des Verkaufsprozesses, aus Retentionsgründen oder zur Motivation für den zukünftigen Einsatz (unter dem neuen Eigentümer) leistet.

Hier ist die Abgrenzung zwischen Zahlungen im Interesse der Arbeitgeberin, bei der diese Zahlungen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, und dem Interesse des Verkäufers an einem möglichst hohen Kaufpreis bzw. erfolgreichen Verkauf in der Praxis oft nicht einfach. Die Steuerfolgen einer geldwerten Leistung durch die Arbeitgeberin zugunsten des Aktionärs sind jedoch erheblich (und auch für den Käufer wirtschaftlich relevant):

- kein abzugsfähiger Aufwand bei der Arbeitgeberin,
- Verrechnungssteuer bei der Arbeitgeberin und
- Besteuerung beim Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Risiko, dass dieser die Verrechnungssteuer mangels Deklaration nicht zurückfordern kann.<sup>05</sup>

Bei Zahlungen durch den Verkäufer selbst (anstelle der Arbeitgeberin) stellt sich zwar diese Problematik

<sup>02</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; SR 642.11.

<sup>03</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14.

<sup>04</sup> vgl. Verwaltungsgericht Aargau, 29.3.2007, StE B 22.1 Nr. 5.

<sup>05</sup> vgl. IFF Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2016, Cédric Hofer / Susanne Schreiber, Steuerfolgen indirekter Entreichung von Unternehmen, Fall 6: Direktbegünstigung an Verkäufer.



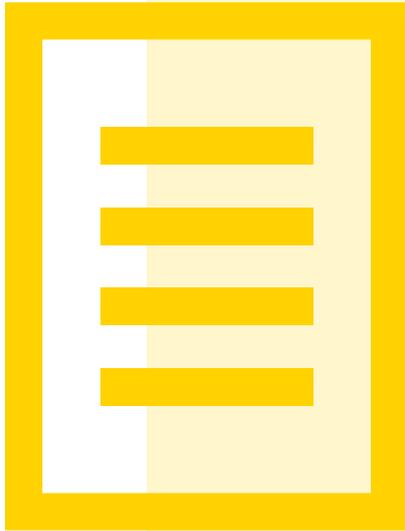
nicht, jedoch betrifft die Arbeitgeberin die Frage der korrekten Deklaration im Lohnausweis und der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung. Die Aussage des Bundesgerichts (E.3.1 «Steuerrechtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können auch dann vorliegen, wenn AHV-rechtlich keine Beiträge zu erheben sind») darf hier nicht in falscher Sicherheit wiegen, dass keine AHV-Pflicht besteht. Die Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML 2019) führt aus, dass es nicht von Bedeutung sei, ob das Entgelt von der Arbeitgeberin oder von Drittpersonen ausgerichtet wird.<sup>06</sup> In der WML 2019 wird zudem erläutert, dass nicht nur unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit zum massgebenden Lohn gehört, sondern grundsätzlich jeder Bezug des Arbeitnehmers, der wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, gleichgültig, ob dieses Verhältnis beendet wurde oder ob die Leistungen freiwillig erfolgen.<sup>07</sup> Gemäss der WML 2019 kann somit durchaus – was nicht Gegenstand des Verfahrens war – eine AHV-Beitragspflicht in Bezug auf die Zuwendungen von dritter Seite bestehen.

---

<sup>06</sup> WML 2019, Rz. 1016.

<sup>07</sup> WML 2019, Rz. 1008.





zsis)



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



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



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

## 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

## INTRO

Wegen Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund des (falsch verstandenen) Verstosses gegen die Deklarationsvorschriften von Art. 23 VStG<sup>01</sup> tritt bis heute oft eine Doppelbelastung von Erträgen aus Beteiligungsrechten mit der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer ein. Das gilt namentlich bei irrtümlich nicht deklarierten Dividenden und geldwerten Leistungen. Dieser steuerliche «Straffekt» fällt aufgrund einer Änderung der Deklarationsklausel von Art. 23 VStG hoffentlich zukünftig in vielen Fällen dahin, sodass der pönale Charakter von Art. 23 VStG entschärft wird.

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

### 1. Verrechnungssteuererhebung

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV<sup>02</sup> die Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens unter Einschluss von Erträgen aus Beteiligungsrechten. Steuerbarer Ertrag aus Beteiligungsrechten ist nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV<sup>03</sup> jede geldwerte Leistung einer inländischen Gesellschaft an die Inhaberinnen und Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital oder von steuerlich anerkannten Kapitaleinlagereserven im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellt.

<sup>01</sup> Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, SR 642.21.

<sup>02</sup> Bundesverfassung vom 18. April 1999 der schweizerischen Eidgenossenschaft; SR 101.

<sup>03</sup> 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.<sup>04</sup> 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.<sup>05</sup> Dabei wird die Verrechnungssteuerpflicht grundsätzlich durch Steuerablieferung mit gesetzlich vorgeschriebener Steuerüberwälzung<sup>06</sup> und demzufolge nachgelagertem Rückerstattungsverfahren erfüllt.<sup>07</sup> 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.
- Der Rückerstattungsanspruch muss innert drei Kalenderjahren nach dem Jahr, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden.<sup>12</sup>
  - Die Rückerstattung darf nicht zu einer Steuerumgehung führen.<sup>13</sup>

## 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.*

## 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.<sup>08</sup>
  - 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.<sup>09</sup>
  - Natürliche Personen müssen den Ertrag und die Vermögenswert ordnungsgemäss für die Zwecke der Einkommens- und Vermögenssteuern deklariert haben.<sup>10 11</sup>
- <sup>04</sup> Art. 10 Abs. 1 VStG; für kollektive Kapitalanlagen vgl. Art. 10 Abs. 2 VStG.
- <sup>05</sup> Art. 12 Abs. 1 und Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG.
- <sup>06</sup> 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.
- <sup>07</sup> Art. 11 Abs. 1 und Art. 19 und Art. 20 VStG.
- <sup>08</sup> Art. 22 Abs. 1 VStG.
- <sup>09</sup> Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG.
- <sup>10</sup> Art. 23 VStG, hierbei handelt es sich um die sog. Deklarationsklausel.
- <sup>11</sup> Vgl. nachfolgende Ziffer 2.2.
- <sup>12</sup> Art. 32 Abs. 1 VStG; hier sei auf die sog. «Notfrist» von 60 Tagen von Art. 32 Abs. 2 VStG hingewiesen.
- <sup>13</sup> 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:<sup>14</sup>
- 8 Ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG:<sup>15</sup>
- 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:<sup>16</sup>
- 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 DBG<sup>17</sup> sowie Art. 53a und Art. 56 Abs. 1bis und 1ter StHG<sup>18</sup>. 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.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Vgl. KS Nr. 40, Ziffer 3.1.

<sup>16</sup> Vgl. KS Nr. 40, Ziffer 3.2.

<sup>17</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; SR 642.11.

<sup>18</sup> 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 Schneeberger<sup>19</sup> hat das Parlament im Jahr 2018 Art. 23 VStG wie folgt modifiziert:<sup>20 21</sup>

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:<sup>22</sup>

- 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.<sup>23</sup>

#### 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:<sup>24</sup>

- 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.

<sup>19</sup> Motion 16.3797, eingereicht am 29. September 2016, [www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20163797](http://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20163797).

<sup>20</sup> BBl 2018 6047.

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

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

<sup>23</sup> Vgl. nachfolgende Ziffer 3.

<sup>24</sup> 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.<sup>25</sup> Diese wiederum entsteht bei Ertrag aus Beteiligungsrecht grundsätzlich im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Fälligkeit der steuerbaren Leistung.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup>

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.

<sup>25</sup> Maja Bauer Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, S. 109.

<sup>26</sup> Art. 12 Abs. 1 VStG.

<sup>27</sup> 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 OR<sup>28</sup> 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.<sup>29</sup>
- 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.<sup>30</sup>
- 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 Strafverfahren 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 begehrbar.
- 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 Willenseite: Wer leichtfertig auf den Nichteintritt selbst eines für wahrscheinlich gehaltenen
- <sup>28</sup> Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht); SR 220.
- <sup>29</sup> Peter Gauch in recht 1996, S. 225 ff; Ziff. V. 2.
- <sup>30</sup> 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.<sup>31</sup>

#### 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 Rückerstattungs berechtigung aufgrund von Verwirkung), ohne dass dieses strafrechtlich relevante Verhalten im hierfür vorgesehenen Verfahren festgestellt wurde.<sup>32</sup>

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 Unschuldsumutung 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.<sup>33</sup> Eine blosser Verwaltungsverfügung (Steuerveranlagung) ist nicht dazu geeignet, ein strafrechtlich relevantes Verhalten festzulegen.

34 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.

35 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

36 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

<sup>31</sup> Andreas Howald a.a.O.

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> 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 Strafflosigkeit 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 hiervor 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 Nachsteuerverfahren das Gesuch um Rückerstattung gestellt werden? Wie ist (insbesondere bei Nachsteuerverfahren) 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 2013<sup>34</sup> 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.

<sup>34</sup> BGE 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C\_80/2012 vom 16. Januar 2013.





zsis)



## **Nachträgliche Änderung der Umsatzsteuer- schuld und des Vorsteuerabzugs – Eine kritische Würdigung der Verwaltungspraxis**

**QUICK READ** Besteht das Risiko von Forderungsausfällen muss der Leistungserbringer bereits aufgrund des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips eine Wertberichtigung verbuchen. Entsprechend rechnet der Leistungserbringer mit der Vereinnahmung eines tieferen als des in Rechnung gestellten Entgelts. Rechnet der Leistungserbringer nach vereinbartem Entgelt ab und stellt sich später heraus, dass die Leistungsempfängerin oder an ihrer Stelle eine Drittperson das Entgelt nicht oder nur teilweise leistet, hat der Leistungserbringer zu viel Mehrwertsteuern dem Fiskus entrichtet, weshalb er dies zu seinen Gunsten korrigieren darf.

Wird aber die mehrwertsteuerbelastete Forderung abgetreten und geht dabei auch das Delkredererisiko auf die Zessionarin über, wird dem Leistungserbringer und Zedenten nach der geltenden Verwaltungspraxis praktisch verunmöglicht, eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Diese Verwaltungspraxis ist system- und gesetzeswidrig.



Tobias Felix ROHNER

Dr. iur

Partner, Rechtsanwalt,

dipl. Steuerexperte | Baker McKenzie Zürich

tobias.rohner@bakermckenzie.com



**QUICK READ** 20**HAUPTTEIL** 21

1. Einleitung	21
2. Entgelt und Korrekturen des Entgelts ohne Forderungsabtretung	21
3. Entgelt und Korrekturen des Entgelts nach Forderungsabtretung	24
4. Fazit	29

**1. Einleitung**

Das mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen erbringt 1 eine Leistung, stellt hierfür eine Rechnung (inkl. MWST) und führt der ESTV die geschuldete MWST ab. Der Schuldner lässt mit der Zahlung auf sich warten, weshalb sich das Unternehmen fragt, ob es eine entsprechende Entgeltsminderung geltend machen darf. Der vorliegende Aufsatz geht dieser und weiteren Fragen im Zusammenhang mit Entgeltsminderungen nach. Dabei wird nachfolgend unterschieden zwischen der Situation ohne Forderungsabtretung und der Situation, in der eine Forderungsabtretung erfolgte.

**2. Entgelt und Korrekturen des Entgelts ohne Forderungsabtretung****2.1. Allgemeines**

«Entgelt» im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne 2 wird definiert als Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet.<sup>01</sup> Die Entgeltlichkeit stellt – ausser bei der Einfuhrsteuer – ein unabdingbares Tatbestandselement für das Vorliegen einer steuerbaren Leistung dar.<sup>02</sup> Wendet die Empfängerin bzw. die Drittperson für den Erhalt einer Leistung nichts auf, liegt auch keine steuerbare Leistung vor. Denn die MWST stellt nicht darauf ab, ob jemand etwas erhält oder verbraucht, sondern knüpft – primär aus praktischen Gründen - an den finanziellen Aufwand (private Einkommens- und Vermögensverwendung) für den Verbrauch an.<sup>03</sup>

Das Entgelt ist aber nicht nur Tatbestandselement für 3 das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes, sondern auch Bemessungsgrundlage der MWST. Die Inlandsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt be-

<sup>01</sup> Art. 3 lit. f MWSTG.

<sup>02</sup> Tobias F. Rohner, Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, IFF FStR 2019, S. 148.

<sup>03</sup> Tobias F. Rohner, a.a.O., S. 148 mit vielen Hinweisen auf das Schrifttum.



rechnet.<sup>04</sup> Bei der Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt kann über die MWST erst abgerechnet werden, wenn das Entgelt auch vereinnahmt wird. Ist dieses tiefer, als ursprünglich in Rechnung gestellt wurde, bedarf es keiner Korrektur des Entgelts bzw. der MWST, weil über diese bislang nicht abgerechnet wurde. Anders verhält es sich, wenn nach vereinbartem Entgelt abgerechnet wird (sog. Soll-Besteuerung) und die Steuerperiode, in der die Rechnung gestellt und verbucht wurde, nicht identisch ist mit jener, in der das Entgelt vereinnahmt wurde, und das vereinnahmte nicht dem verbuchten Entgelt entspricht. In diesem Fall drängt sich eine Korrektur auf.<sup>05</sup> Ist nämlich das vereinnahmte Entgelt tiefer als das verbuchte, wurde dem Fiskus u.U. zu viel MWST entrichtet. Ist das vereinnahmte Entgelt höher als das verbuchte, wurde dem Fiskus u.U. zu wenig MWST entrichtet.

- 4 Art. 41 MWSTG widmet sich dieser Thematik und bestimmt unter dem Titel «Nachträgliche Änderung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzugs» das Folgende:

*[Abs.1] Wird das vom Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin bezahlte oder mit ihm oder ihr vereinbarte Entgelt korrigiert, so ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt wird, eine Anpassung der Umsatzsteuerschuld vorzunehmen.*

*[Abs.2] Wird das von der steuerpflichtigen Person aufgewendete Entgelt korrigiert, so ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt wird, eine Anpassung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen.*

- 5 Diese Bestimmung bringt v.a. zum Ausdruck, dass die Korrektur nicht rückwirkend, sondern ex nunc erfolgt. Hat eine Leistungserbringerin eine Rechnung im 1.Quartal 2019 mit dem Betrag von CHF 107.70 (inkl. 7.7% MWST) verbucht und wird die Rechnung erst im 2.Quartal 2019 nach Abzug von 3% Skonto bezahlt, erfolgt keine Korrektur der zu viel abgerechneten

und entrichteten MWST (CHF 0.23) rückwirkend für das 1.Quartal 2019, sondern im 2.Quartal 2019. Die Entgeltsminderung ist auf der MWST-Abrechnung im Feld 235 vorzunehmen. Sowenig die Leistungserbringerin eine Verzinsung des Liquiditätsnachteils verlangen darf, den sie erfährt, weil das Entgelt nicht zeitnah zur Leistungserbringung erbracht wird, sowenig findet eine Verzinsung der zu viel an den Fiskus entrichteten MWST statt.

Die Korrekturvorschrift von Art 41 MWSTG gilt spiegelbildlich und sachlogisch auf Seiten des Leistungsempfängers. Hat dieser eine Rechnung im 1.Quartal 2019 mit dem Betrag von CHF 107.70 (inkl. 7.7% MWST) verbucht und wird die Rechnung erst im 2.Quartal 2019 nach Abzug von 3% Skonto bezahlt, erfolgt keine Korrektur der zu viel in Abzug gebrachten Vorsteuern (CHF 0.23) rückwirkend für das 1.Quartal 2019, sondern im 2.Quartal 2019. Die entsprechende Korrektur ist auf der MWST-Abrechnung im Feld 415 vorzunehmen. Eine Verzinsung der zu viel in Abzug gebrachten oder zurückgeforderten Vorsteuern findet nicht statt.

Der Grund für die Geltendmachung einer Entgeltsminderung ist mehrwertsteuerrechtlich irrelevant: Entgeltsminderungen können Ausfluss gegenseitiger Vereinbarungen sein. Dazu gehören insbesondere Rabatte, Skonti, Jahresboni, Mengenrabatte oder Treueprämien.<sup>06</sup> Entgeltsminderungen können aber auch gegen den Willen des Leistungserbringers eintreten, so etwa bei Debitorenverlusten (Entgeltsminderungen bei Zahlungsunfähigkeit oder Konkurs des

<sup>04</sup> Art. 24 Abs. 1 erster Satz MWSTG.

<sup>05</sup> Zu beachten ist, dass die Soll-Besteuerung an die Rechnungsstellung und nicht an die Verbuchung anknüpft (Art. 40 Abs. 1 lit. a und b MWSTG). Bei Vorauszahlungen des Entgelts entsteht der Steueranspruch im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 40 Abs. 1 lit. c MWSTG).

<sup>06</sup> Marlise Rügsegger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 20154, Art. 41 N 5.



Schuldners) oder wenn der Schuldner Mängel rügt und eine Preisminderung aufgrund Gewährleistungsansprüchen geltend macht. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Entgeltminderungen in den MWST-Abrechnungen zu berücksichtigen sind.

## 2.2. Geltendmachung der Entgeltminderung

- 8 Aus Sicht der Leistungserbringerin besteht ein Interesse, die Entgeltminderung möglichst früh in den MWST-Abrechnungen geltend zu machen, denn sie reduziert ihre Nettosteuerlast. Aus Sicht des Leistungsempfängers ist das Interesse umgekehrt. Er möchte die Vorsteuerkorrektur möglichst spät geltend machen, denn sie erhöht seine Nettosteuerlast. In der Folge wird die Sicht des Leistungsempfängers nicht mehr weiter thematisiert.
- 9 Die Praxisanweisungen der ESTV äussern sich nicht zur Frage, wie und wann die Entgeltminderung und damit die Reduktion der Steuerforderung geltend zu machen ist. Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass die Entgeltminderung dann vorzunehmen ist, wenn die Leistungserbringerin die Forderung in ihren Büchern abgeschrieben hat.<sup>07</sup> Weiterer Voraussetzungen bedarf es nicht. Insbesondere muss die Leistungserbringerin beispielsweise keine Verlustscheine vorlegen, damit sie eine Forderung abschreiben und eine Entgeltminderung geltend machen kann. Diese Meinung verdient Zustimmung, denn die Bemessungsgrundlage der MWST ist das tatsächlich empfangene Entgelt.<sup>08</sup> Erachtet die Leistungserbringerin die Forderung als gänzlich oder teilweise uneinbringlich und nimmt eine entsprechende Abschreibung vor, ändert sich die Bemessungsgrundlage, weshalb eine Entgeltminderung ohne weitere Voraussetzungen möglich sein soll.
- 10 Wann eine Forderung als gänzlich oder teilweise uneinbringlich erachtet werden darf und deshalb abgeschrieben werden muss, beantwortet das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip.<sup>09</sup> Dieses verlangt, dass bei Ungewissheiten, vor allem im Zusammenhang mit der Bewertung von Aktiven und der Bildung von Rückstellungen die weniger optimistische und damit vor-

sichtigere Variante gewählt wird.<sup>10</sup> Vielfach werden die Wertberichtigungen von Forderungen (Delkrede für Debitorenverluste) pauschal festgesetzt. Diese pauschalen Wertberichtigungen werden regelmässig von der Verwaltungspraxis betreffend die Geltendmachung von Entgeltminderungen bei der Mehrwertsteuer anerkannt.<sup>11</sup>

Zu beachten ist, dass das Berichtigungsrecht (Art. 41 Abs. 1 MWSTG) unabhängig davon eintritt, ob und allenfalls wann eine Vorsteuerberichtigungspflicht (Art. 41 Abs. 2 MWSTG) eintritt. Die Leistungserbringerin ist auch nicht verpflichtet, den Leistungsempfänger davon in Kenntnis zu setzen, dass sie ihre Forderung als uneinbringlich qualifiziert.<sup>12</sup>

<sup>07</sup> Alois Camenzind/Niklaus Honauer/  
Klaus A. Vallender/Marcel René Jung/  
Simeon L. Probst, Handbuch  
zum Mehrwertsteuergesetz, N 1511.

<sup>08</sup> Art. 24 Abs. 1 MWSTG.

<sup>09</sup> Art. 958c OR.

<sup>10</sup> Art. 960 Abs. 2 OR.

<sup>11</sup> Diese Praxis dürfte auch vom Bundesgericht gestützt sein. In diese Richtung lässt sich zumindest BGE 137 II 136 lesen. In jenem Fall hatte der Gläubiger eine Entgeltminderung geltend gemacht, weil der Schuldner ein Gesuch um Nachlassstundung stellte. Dieses hat regelmässig lediglich dann Erfolg, wenn Aussicht auf Sanierung besteht, weshalb der Gläubiger nicht notwendigerweise seine Forderung als gänzlich uneinbringlich betrachten muss. Dennoch führte das höchste Gericht aus, dass spätestens im Zeitpunkt der Bewilligung der Nachlassstundung eine Entgeltminderung geltend gemacht werden dürfe (E. 4.2). Folglich bedarf es bspw. nicht eines Verlustscheins, um eine Entgeltminderung geltend zu machen. Es sollte genügen, dass die Wahrscheinlichkeit eines teilweisen oder gänzlichen Forderungsausfalls mehr als 50% beträgt.

<sup>12</sup> Regine Schluckebier/Thomas Sprecher/  
Adrian W. Kammerer, Mehrwertsteuer und  
Konkurs, IFF FStR 2006, S. 194.



### 3. Entgelt und Korrekturen des Entgelts nach Forderungsabtretung

#### 3.1. Forderungsabtretungen

- 12 Für Entgeltminderungen im Anschluss an eine Forderungsabtretung sollen nach der Praxis ganz andere Massstäbe gelten. Bevor auf diese Praxis eingegangen wird, bedarf es gewisser Hintergrundinformationen. Insbesondere können Forderungsabtretungen inkasso- oder verkaufshalber erfolgen.

##### 3.1.1. Forderungsabtretungen inkassohalber

- 13 Beim Inkassogeschäft beauftragt ein Gläubiger eine Inkassounternehmung mit dem Inkasso einer oder mehrerer Forderungen und zahlt der Inkassounternehmung eine Gebühr für das Inkasso. Die Inkassoleistung beinhaltet die Abklärung und Beurteilung der Solvenz des Schuldners, das Mahnwesen, das eigentliche Inkasso und das Weiterleiten des eingezogenen Betrags an den Gläubiger. Die Inkassogebühr beträgt in der Regel einen tiefen Prozentsatz der Schuldnerzahlung, abhängig von der Art der Forderung und der Klasse von Schuldnern (natürliche/juristische Personen, ausländische/inländische Personen). Ein Risiko für den bonitätsbedingten Forderungsausfall übernimmt die Inkassounternehmung nicht.

- 14 Beim Inkassogeschäft kauft die Inkassounternehmung die Forderung dem Gläubiger (Zedent) in der Regel nicht ab. Ebenso wenig übernimmt sie ein Delkredereisiko, sondern handelt lediglich im Auftrag des Gläubigers, indem sie dessen Forderung gegenüber dem Schuldner eintreibt.

- 15 Dabei kann der Inkassounternehmung die Forderung (inkl. etwaiger MWST) im Namen und auf Rechnung des Gläubigers eintreiben. Entsprechend bedarf es keiner Abtretung der Forderung des Gläubigers an die Inkassounternehmung.

- 16 Die Inkassounternehmung kann aber auch in eigenem Namen, jedoch auf Rechnung des Gläubigers handeln. Damit in diesem Fall die Inkassounternehmung

im eigenen Namen die Forderung gegenüber dem Schuldner durchsetzen kann, bedarf es der Abtretung (Zession) der Forderung des Gläubigers an die Inkassounternehmung. Die Abtretung macht die Inkassounternehmung zur unbeschränkten Inhaberin des Rechts und Gläubigerin der Forderung. Doch auch in diesem Fall hat die Inkassounternehmung – vorbehaltlich anderslautender vertraglicher Regelung – gestützt auf Art. 400 OR das Eingetriebene an den ursprünglichen Gläubiger weiterzuleiten.

##### 3.1.2. Forderungsabtretungen verkaufshalber (Forderungsverkäufe)

17 Bei einem Verkauf von Forderungen übernimmt die Forderungskäuferin das volle Risiko eines bonitätsbedingten Forderungsausfalls (sog. Delkredereisiko); d.h. falls die gekauften Forderungen nicht oder lediglich teilweise bezahlt werden, hat die Forderungskäuferin kein Recht, irgendwelche Ansprüche gegenüber dem Forderungsverkäufer und Zedenten geltend zu machen.<sup>13</sup> Umgekehrt rechnet die Forderungskäuferin nach einer allfälligen Zahlung einer Forderung nicht mit dem ursprünglichen Gläubiger ab. Mithin weiss der ursprüngliche Gläubiger in der Regel nicht, ob, in welchem Umfang und wann ein Schuldner seine Forderung bezahlt hat.

18 Der Kauf von Forderungen bedarf eines schuldrechtlichen Vertrages (pactum de cedendo). Dieser wird als einzelnes Geschäft zwischen dem Forderungsverkäufer und bisherigen Gläubiger (Zedent) einerseits und der Forderungskäuferin und neuen Gläubigerin (Zessionar) andererseits abgeschlossen. Der Schuldner (debitor cessus) ist an diesem Vertrag nicht beteiligt; die Gültigkeit der Zession ist auch nicht von seiner Benachrichtigung abhängig. Zur Erfüllung des Forderungsverkaufs (Verfügungsgeschäft) braucht es die Abtretung der Forderung. Dies erfolgt durch Zession nach Art. 164 ff. OR. Sie bedarf einfacher Schriftlichkeit (Art. 165 Abs. 1 OR).

<sup>13</sup> Vgl. auch Art. 171 Abs. 2 OR.



19 Die Rechtsfolge des Forderungskaufs besteht darin, dass an die Stelle des bisherigen Gläubigers ein neuer tritt.<sup>14</sup> Die Forderung geht vom Forderungsverkäufer auf die Forderungskäuferin über. Ebenso gehen allfällige Ansprüche wegen Nicht- oder nicht gehöriger Erfüllung oder wegen Verzugs über, soweit sie nicht das Schicksal des Grundgeschäfts an sich, sondern nur die zedierte Forderung selber betreffen. So gehen mit der Hauptforderung auch das Recht auf Erhebung von Verzugszinsen und etwaigen Inkassogebühren auf die Forderungskäuferin über.

20 Buchhalterisch muss der ursprüngliche Gläubiger und Forderungsverkäufer die Forderung aus dem Grundgeschäft ausbuchen. Dafür erwirbt er eine neue Kaufpreisforderung gegenüber der Forderungskäuferin. Die Ausbuchung erfolgt durch Abschreibung der Forderung aus dem Grundgeschäft im Umfang der Differenz zwischen der ursprünglichen Forderung und der neuen Kaufpreisforderung gegenüber der Forderungskäuferin.<sup>15</sup> Die Forderungsverkäuferin ihrerseits verbucht die erworbene Forderung als Aktivum und die neue Kaufpreisforderung des Forderungsverkäufers als Passivum unter den Verbindlichkeiten.

### 3.2. Entgeltsminderung nach Forderungsabtretungen inkassohalber

21 Die ESTV äussert sich in ihren Verwaltungsanweisungen nicht zur Frage, wie Forderungsausfälle nach einer Abtretung von Forderungen zum Inkasso mehrwertsteuerrechtlich zu behandeln sind. Da dies scheinbar nicht regelungswürdig ist, darf davon ausgegangen werden, dass der oben unter 2.2 ausgeführte Grundsatz gilt, wonach eine Entgeltsminderung zu dem Zeitpunkt geltend gemacht werden darf, wenn der Leistungserbringer die Forderung in seinen Büchern abgeschrieben hat.

### 3.3. Entgeltsminderungen nach Forderungsabtretungen verkaufshalber

#### 3.3.1. Verwaltungspraxis

Gemäss Verwaltungspraxis werden Forderungsausfälle beim Geschäft mit Geldforderungen vom Dritten (Forderungskäufer) übernommen und nicht dem Leistungserbringer belastet, weshalb sie vom Leistungserbringer grundsätzlich nicht als Entgeltsminderungen geltend gemacht werden können. Eine nachträgliche Änderung der MWST-Schuld beim Leistungserbringer wird in der Praxis jedoch akzeptiert, wenn die nachstehenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Der Dritte erleidet einen definitiven Forderungsausfall, indem er vom Leistungsempfänger nicht den Nominalwert inkl. MWST vergütet erhält. 23

2. Die (Rest-)Forderung ist definitiv uneinbringlich, weil weitere Inkassomassnahmen objektiv nicht mehr möglich sind. Dies ist namentlich der Fall, wenn 24

- der Leistungsempfänger die Verlustscheinforderung vom Dritten zurückgekauft hat,
- der Leistungsempfänger, sofern es sich bei diesem um eine juristische Person handelt, im Handelsregister gelöscht worden ist, oder
- die (Rest-)Forderung verjährt ist.

3. Im Forderungskaufvertrag resp. Abtretungsvertrag haben Leistungserbringer und Dritter seinerzeit vereinbart, dass der Dritte im gegebenen Zeitpunkt dem Leistungserbringer schriftlich darüber Mitteilung macht und ihm unter Bezugnahme auf die genau bezeichnete Forderung unterschriftlich bestätigt, dass (a) die fragliche Forderung im Sinne der ESTV-Praxis definitiv aus seinem Vermögen ausgeschieden ist und er (b) einen definitiven Forderungsausfall in der genannten Höhe erlitten hat. 25

<sup>14</sup> Tobias F. Rohner, Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte des Inkassogeschäfts und des Forderungskaufs, IFF FSTR 2017, S. 288.

<sup>15</sup> Tobias F. Rohner, Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte des Inkassogeschäfts und des Forderungskaufs, IFF FSTR 2017, S. 288.



### 3.3.2. Kritik an der Verwaltungspraxis

#### 3.3.2.1. Verfehlter Grundsatz

- 26 Gemäss Verwaltungspraxis werden Forderungsausfälle beim Geschäft mit Geldforderungen von Dritten übernommen und nicht dem Leistungserbringer belastet, weshalb sie vom Leistungserbringer grundsätzlich nicht als Entgeltminderungen geltend gemacht werden können.
- 27 Die Folgen dieses Grundsatzes sollen anhand des folgenden Sachverhalts aufgezeigt werden.
- 28 Eine Forderung für eine im Inland erbrachte Dienstleistung von CHF 1'077 (inkl. 7.7% MWST) wird vom Leistungserbringer und Gläubiger an die Forderungskäuferin zum Preis von CHF 900 veräussert, die anschliessend diese Forderung selber eintreibt. Der Käuferin gelingt es lediglich CHF 100 einzutreiben.
- 29 Im Beispiel realisiert die Forderungskäuferin einen Verlust von mindestens CHF 800 (Kapitalverlust plus etwaige Auslagen für erfolglose Inkassobemühungen). Nach der Verwaltungspraxis könnte der Leistungserbringer und Zedent grundsätzlich keine Entgeltminderung geltend machen (auch nicht von CHF 1'077 auf CHF 900). Somit hätte der Leistungserbringer dem Fiskus CHF 77 MWST zu entrichten, obwohl der Schuldner für den Erhalt der Leistung lediglich den Betrag von CHF 100 aufwendete und damit MWST von CHF 7.15 ( $100 / 107.7 \times 7.7$ ) bezahlte.
- 30 Grundsätzlich ist dabei zu berücksichtigen, dass die MWST gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG die steuerliche Belastung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (sog. Belastungskonzeption).<sup>16</sup> Besteuert werden soll die Tatsache, dass ein Nicht-Unternehmer eine Leistung konsumiert. Allerdings ist diese Aussage mehrfach zu relativieren, weil sich der tatsächliche Konsum kaum feststellen lässt.<sup>17</sup> Dieses praktische Umsetzungsproblem hat zur Folge, dass der von der Mehrwertsteuer anvisierte Sachverhalt (sog. Steuergut) und ihr Steuerobjekt

auseinanderfallen.<sup>18</sup> Der Gesetzgeber musste mit verschiedenen Fiktionen arbeiten, um an das eigentliche Ziel – die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs – möglichst nah heranzukommen. Als zentrale Fiktion nimmt der Gesetzgeber einen Konsum lediglich dann an, wenn eine Person dafür Vermögen aufwendet.<sup>19</sup> Entsprechend wird der Begriff «Entgelt» definiert als Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet.<sup>20</sup> Würde die Tatsache, dass der Schuldner für den Bezug ein kleineres Entgelt aufwendete, als der Leistungserbringer von ihm verlangte, ausser Acht gelassen, änderte sich die gesamte Belastungskonzeption. Damit würde nämlich der Unternehmer und nicht der Konsument die Steuerlast tragen, was sich mit dem Zweck der MWST (Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs; Art. 1 Abs. 2 MWSTG) und dem Grundsatz der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 lit. c MWSTG) nicht vereinbaren liesse.

Es stellt sich sodann die Frage, weshalb die ESTV **31** auch eine Entgeltminderung im Umfang des tatsächlichen Kapitalverlusts (CHF 177 [CHF 1'077./.- CHF 900]) des Forderungsverkäufers verweigert. Diese Verwaltungspraxis ist jedoch auf der Basis der folgenden Überlegungen systemkonform:

<sup>16</sup> Tobias F. Rohner, Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte des Inkassogeschäfts und des Forderungskaufs, IFF FSTR 2017, S. 289.

<sup>17</sup> Tobias F. Rohner, Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte des Inkassogeschäfts und des Forderungskaufs, IFF FSTR 2017, S. 289; Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, ASA 78 (2009/2010), S. 702.

<sup>18</sup> Vgl. BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.2.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 50.

<sup>19</sup> Vgl. Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, ASA 78 (2009/2010), S. 702.

<sup>20</sup> Art. 3 lit. f MWSTG.



- 32** Eine Forderung stellt nichts anderes als ein Recht auf Zahlung und damit Kapital dar, welches für Konsumzwecke eingesetzt werden kann. Wird Kapital für den Erwerb verbrauchsfähiger Güter aufgewendet, liegt darin ein Entgelt und es entsteht ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis. Wird Kapital lediglich gegen Kapital getauscht, liegt kein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis vor. So anerkennt auch das Bundesgericht, dass der eigentliche Kapitalverkehr bei Kreditgeschäften keine Dienstleistung darstelle, wohl aber die Kreditgewährung gegen Zins, nämlich die Überlassung von Kapital über eine gewisse Zeit mit der Verpflichtung zur Rückzahlung.<sup>21</sup>
- 33** Mit anderen Worten ist in unserem Beispiel der Verkauf der Forderung mit dem Nominalwert von CHF 1'077 zum Preis von CHF 900 mehrwertsteuerrechtlich irrelevant, da lediglich Kapital gegen eine andere Kapitalform getauscht wird. Hingegen ist die Dienstleistung, welche die Forderungskäuferin gegenüber dem Leistungserbringer erbringt, von mehrwertsteuerrechtlicher Relevanz. Diese besteht im vorliegenden Fall aus einer Finanzierungsleistung, welche die Forderungskäuferin dem Leistungserbringer erbringt und wofür die Forderungskäuferin eine Entschädigung von CHF 177 (CHF 1'077 ./ CHF 900) verlangt.<sup>22</sup>
- 34** Die Forderungskäuferin begründet gegenüber dem Schuldner keine mehrwertsteuerliche Leistungsbeziehung. Entsprechend kann die Bezahlung durch den Schuldner aus Sicht der Forderungskäuferin nicht als Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinn gelten.<sup>23</sup> Hingegen kann aus Sicht des Schuldners der Forderungsverkauf den ursprünglichen Leistungsaustausch nicht beeinflussen, zumal der Schuldner zwar eine neue Gläubigerin, aber insbesondere keine neue Vertragspartei erhält. Folglich muss aus der Optik des Schuldners der von ihm an die Forderungskäuferin bezahlte Betrag weiterhin als Entgelt aus dem Leistungsverhältnis mit dem Leistungserbringer gelten.
- Dieser vermeintliche Konflikt kann nur dadurch systemkonform aufgelöst werden, dass der von der Forderungskäuferin vereinnahmte Betrag als Entgelt gilt, aber die Besteuerung und damit die etwaige Berichtigung beim Forderungsverkäufer bzw. Leistungserbringer erfolgt. Dies entspricht auch der deutschen Lehre und Rechtsprechung.<sup>24</sup>
- Diese Lösung hält vor dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG stand, zumal die Bestimmung lediglich statuiert, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird, ohne zu bestimmen, wer Empfänger des Entgelts sein muss. Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG verbietet demnach die Berücksichtigung der Sicht des Schuldners oder eines Dritten nicht. Folglich kann auch ein Dritter (z.B. die Forderungskäuferin) ein Entgelt vereinnahmen, wobei die Besteuerung und Berichtigung nicht bei ihm, sondern beim ursprünglichen Leistungserbringer zu erfolgen hat.
- <sup>21</sup> BGE 132 II 353, E. 61; so auch explizit in der Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 7045; vgl. auch Sonja Bossart, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerkürzung, zsis 2008, S. 5.
- <sup>22</sup> Die Frage stellt sich, wann eine Dienstleistung als Finanzierungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG gilt. Weil jeder Vermögenswert, der für den Erhalt einer Leistung aufgewendet wird (entspricht der Definition des Entgelts), auch finanziert werden muss, könnte jede mehrwertsteuerrechtlich relevante Transaktion als Finanzierungsleistung qualifiziert werden. Dieses Ergebnis wäre aber wiederum systemwidrig. M.E. muss aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers beurteilt werden, welches die charakteristischen Züge der empfangenen Leistung sind.
- <sup>23</sup> Vgl. Peter Storg, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, Diss. Bamberg 2004, S. 131.
- <sup>24</sup> Vgl. Christian Korn, in: Kommentar Umsatzsteuergesetz, 17. Aufl. 2018, N 22 zu § 17 UStG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.



- 37 Diese Lösung entspricht auch der Lehre und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.<sup>25</sup> Sie steht sodann mit dem Wesen der MWST im Einklang, insbesondere dem Zweck der Bestimmung von Art. 15 Abs. 4 MWSTG: «Tritt eine steuerpflichtige Person Forderungen aus ihrem Unternehmen an Dritte ab, so haften diese subsidiär für die mit den Forderungen mitzedeierte Mehrwertsteuer, wenn im Zeitpunkt der Abtretung die Steuerschuld gegenüber der ESTV noch nicht entstanden ist und ein Verlustschein vorliegt.» Der Umfang der Haftung wird in Art. 24 Abs. 1 MWSTV wie folgt präzisiert: «Die Haftung nach Art. 15 Abs. 4 MWSTG beschränkt sich auf die Höhe des Mehrwertsteuerbetrags, der während eines Zwangsvollstreckungsverfahrens gegen die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt der Pfändung bzw. ab dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung durch den Zessionar oder die Zessionarin tatsächlich vereinnahmt worden ist.»
- 38 Die Regelungen von Art. 15 Abs. 4 MWSTG und Art. 24 Abs. 1 MWSTV dienen der Vermeidung von Mehrwertsteuerausfällen, die dadurch entstehen, dass der Forderungsverkäufer häufig nicht mehr in der Lage ist, die von ihm geschuldete MWST zu entrichten, weil die Forderungskäuferin die Forderung eingezogen hat. Die Forderungskäuferin, die nicht verpflichtet ist, die MWST, die zivilrechtlich Bestandteil der abgetretenen Forderung ist, der ESTV abzuführen, wird aber, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind, aufgrund dieser Bestimmung subsidiär haftbar. Folglich wollte der Gesetzgeber, dass wenigstens diejenigen MWST-Schulden sichergestellt sind, die der Schuldner (Leistungsempfänger) auch bezahlt hat. Oder anders ausgedrückt: Der Gesetzgeber wollte, dass das vom Schuldner effektiv bezahlte Entgelt der Besteuerung unterliegt und zwar unabhängig davon, an wen der Schuldner das Entgelt leistet. Leistet der Schuldner nicht an den ursprünglichen Leistungserbringer, sondern an die Forderungskäuferin, so soll dieser unter Umständen für die geschuldete MWST subsidiär haften. Dennoch bleibt der ursprünglich Leistende und Forderungsverkäufer als Mehrwertsteuerpflichtiger primär haftbar.
- Die vorgeschlagene Lösung weist aber insofern ein praktisches Problem auf, weil der ursprüngliche Leistungserbringer und Forderungsverkäufer in der Regel nicht weiss, ob und in welchem Umfang der Schuldner die Forderung bezahlt. Kann der ursprüngliche Leistungserbringer und Forderungsverkäufer gegenüber der ESTV nicht in genügender Weise darlegen, ob und in welchem Umfang die Forderung an die Forderungskäuferin bezahlt wurde, trifft den Forderungsverkäufer allenfalls das Risiko der Beweislosigkeit mit dem Resultat, dass er keine Entgeltsminderung geltend machen kann.
- Mit anderen Worten besteht entgegen der Ansicht der Verwaltungspraxis grundsätzlich ein Anspruch auf Entgeltsminderung, auch wenn der Forderungsausfall nicht den Leistungserbringer, sondern die Forderungskäuferin trifft. Folglich dürfte der Leistungserbringer – um beim obigen Beispiel zu bleiben – eine Entgeltsminderung von CHF 977 (CHF 1'077 ./. CHF 100) gegenüber der ESTV geltend machen.
- Die Tatsache, dass beim Forderungsverkauf das Risiko eines Forderungsausfalls vom Leistungserbringer an die Zessionarin übertragen wird, hat keinen Einfluss auf das Leistungsverhältnis zwischen dem ursprünglichen Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger. Die Tragung des Risikos eines Forderungsausfalls betrifft ausschliesslich das Leistungsverhältnis zwischen dem Leistungserbringer und der Forderungskäuferin und nicht jenes zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger. Da die Zession dieses nicht verändern kann, muss ein etwaiger Forderungsausfall – wie im Fall ohne Forderungsabtretung – zu einer
- <sup>25</sup> Vgl. Harun Can, Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen, IFF FS+R 2008 S. 203; BGer 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 4.1.1. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung entspricht auch der deutschen Lehre und Rechtsprechung (vgl. Christian Korn, Kommentar Umsatzsteuergesetz, 17. Aufl. 2018, N 22 zu § 17 UStG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).



Steuerkorrektur führen. Dass diese Steuerkorrektur beim Leistungserbringer zu erfolgen hat, wurde oben aufgezeichnet.

### 3.3.2.2. Zu hohe Anforderungen an die Entgeltsminderung

- 42** Wie bereits oben unter Ziff. 3.4.2.1 ausgeführt, widerspricht die Verwaltungspraxis, wonach die Forderungsverkäuferin grundsätzlich keinen Korrekturananspruch hat, schon im Grundsatz der Belastungskonzeption der MWST. Dessen scheint sich die ESTV bewusst zu sein, ansonsten sie wohl kaum eine Entgeltsminderung in Ausnahmefällen zuliesse.
- 43** Die ESTV verlangt, dass der Forderungsausfall definitiv uneinbringlich ist, weil weitere Inkassomassnahmen objektiv nicht mehr möglich sind. In extremis würde es nach der Verwaltungspraxis nicht genügen, wenn ein Verlustschein vorliegen würde. Vielmehr müsste dieser noch verjährt sein, was gemäss Art. 149a SchKG erst 20 Jahre nach Ausstellung der Fall ist.
- 44** Diese Verwaltungspraxis entbehrt jeder Grundlage und steht auch in Widerspruch zur allgemeinen und von der ESTV anerkannten Regel, wonach Entgeltsminderungen dann vorgenommen werden dürfen, wenn der Leistungserbringer die Forderung in seinen Büchern abgeschrieben hat.<sup>26</sup> Weshalb die Voraussetzungen an den Anspruch auf Entgeltsminderungen nach einer Forderungsabtretung völlig anders sein sollen, erschliesst sich dem Autor nicht. Die Verwaltungspraxis ist system- und gesetzeswidrig.
- 45** Das Risiko, dass der Leistungserbringer eine zu hohe Entgeltsminderung geltend macht, liesse sich bereits dadurch reduzieren oder gar eliminieren, wenn die Forderungskäuferin gegenüber dem Leistungserbringer schriftlich bestätigen würde, in welchem Umfang der Schuldner eine Zahlung leistete und dass auf weitere Inkassomassnahmen verzichtet werde. Selbstredend müsste die Forderungskäuferin den Leistungserbringer informieren, wenn der Schuldner später dennoch eine Zahlung leisten würde, damit der Leistungserbringer wiederum eine Korrektur zu seinen Lasten vornehmen kann.

## **4. Fazit**

Die nachträgliche Änderung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzugs ist in Art. 41 MWSTG geregelt. Eine Entgeltsminderung ist dann vorzunehmen, wenn die Korrektur verbucht wurde oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt wird. Abzustellen ist daher auf die handelsrechtlich korrekt vorgenommene Buchung. Weiterer Anforderungen bedarf es nicht. Dieser Auffassung folgt die Verwaltungspraxis nicht, sofern eine Forderung abgetreten wird, die letztlich nicht oder nur teilweise getilgt wird. Die Verwaltungspraxis ist system- und gesetzeswidrig und sollte daher aufgegeben werden.

---

<sup>26</sup> Alois Camenzind/Niklaus Honauer/  
Klaus A. Vallender/Marcel René Jung/  
Simeon L. Probst, Handbuch  
zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl.,  
Bern/Stuttgart/Wien 2012, N 1511.

