

# Verrechnungssteuer: die neuen Leiden mit dem alten Art. 23 VStG



**Thomas Jaussi**

lic. iur., dipl. Steuerexperte  
Betriebswirtschaftsingenieur HTL/NDS  
Partner, JP Steuer AG, Basel



**Lynn Winkenbach**

Tax Consultant, JP Steuer AG, Basel

Die Verrechnungssteuer weckt Emotionen und Leiden, wenn sie mangels Rückerstattung neben der Einkommens- und Gewinnsteuer zur ergänzenden definitiven Belastung von 35 Prozent wird. „*Pièce de résistance*“ ist die Anwendung der Deklarationsklausel von Art. 23 VStG: Oft scheitert eine Rückerstattungs berechtigung einer inländischen natürlichen Person als Leistungsempfänger an der verlangten ordnungsgemässen Deklaration. Die ESTV[1] legt Art. 23 VStG eng aus mit der Folge, dass der Verrechnungssteuer in vielen Fällen ein pönaler Charakter zukommt, welcher dem Grundgedanken einer Sicherungssteuer nicht (mehr) gerecht wird

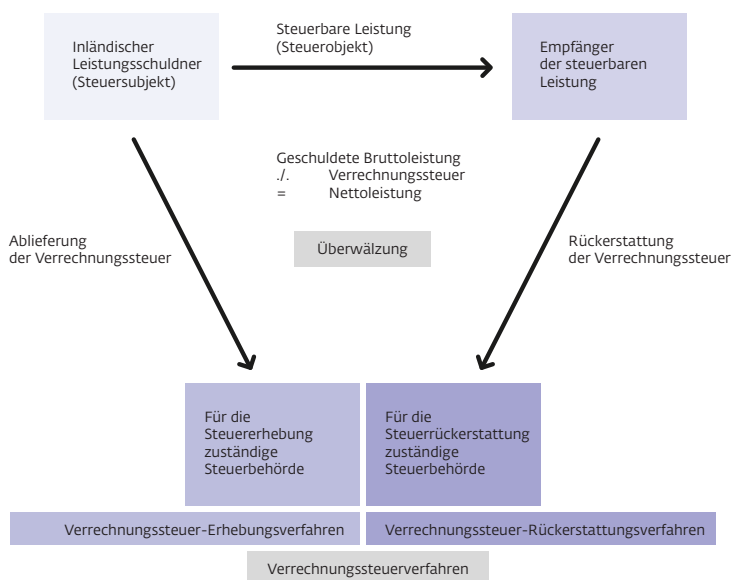
## 1. Einleitung

Die Verrechnungssteuer hat im Inlandverhältnis einen einzigartigen Hauptzweck: Sie sichert die allgemeine Einkommenssteuer u.a. auf bestimmten Kapitalerträgen unter Einschluss des Ertrages aus Beteiligungsrechten, also z.B. Dividenden oder geldwerten Leistungen. Deshalb wird die Verrechnungssteuer von ihrem Grundsystem her in einer ersten Phase an der Quelle – nämlich beim inländischen Schuldner der

steuerbaren Leistung – erhoben und aufgrund der zwingenden Überwälzung in einer zweiten Phase dem steuerehrlichen inländischen Leistungsempfänger zurückerstattet[2]. Für ausländische Empfänger hat die Verrechnungssteuer ausserhalb des Schutzbereichs eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) oder eines anderen Staatsvertrages grundsätzlich einen Fiskalzweck: Kann keine oder nur eine teilweise Rückerstattung beantragt werden, verbleibt eine definitive Verrechnungssteuerbelastung[3].

Obwohl das Rückerstattungsrecht auf den ersten Blick einfach ausgestaltet ist, stellen sich heute in diesem Bereich erhebliche Anforderungen. Eine „*falsche*“ Handhabung kann zu einem Wegfall der Rückerstattungs berechtigung führen und somit verursachen, dass die Verrechnungssteuer als definitive Steuerbelastung anfällt. Insbesondere für natürliche inländische Personen als Leistungsempfänger einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung muss vermieden werden, dass die Verrechnungssteuer aufgrund eines Verstosses gegen die Deklarationsklausel von Art. 23 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG) zur definitiven Steuer, zur „*Defraudantensteuer*“ wird.

**Graphik 1:** Grundkonzeption der Verrechnungssteuer



## 2.

**Die rechtlichen Grundlagen der Rückerstattung im Inlandverhältnis**

Das Steuersubjekt einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung, also deren Schuldner, ist zwingend Inländer[4]. Hat der Leistungsempfänger ebenfalls Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz, liegt ein rein inländisches Rückerstattungsverhältnis vor. Grundlage für eine solche „nationale“ Rückerstattung sind die Art. 21 bis 33 VStG. Konkret enthalten diese Bestimmungen das materielle Recht über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen beweglichen Kapitalvermögens und Lotteriegewinnen (Art. 21 bis 32 VStG) und Versicherungsleistungen (Art. 33 VStG). Die für die Rückerstattung durch einen inländischen Leistungsempfänger in Bezug auf Beteiligungsertrag zu erfüllenden Voraussetzungen gemäss Art. 21 ff. VStG sind:

- Steuerliche Zugehörigkeit des Leistungsempfängers zur Schweiz auf Grund von Wohnsitz oder Aufenthalt im Fall von natürlichen Personen (Art. 22 Abs. 1 VStG) oder statutarischem Sitz im Fall von juristischen Personen und Handelsgesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit (Art. 24 Abs. 2 VStG) in der Schweiz und dadurch das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht bei den direkten Steuern.
- Der Leistungsempfänger muss das Recht zur Nutzung am verrechnungssteuerbelasteten Ertrag bzw. am diesen Ertrag generierenden Vermögenswert haben (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG).

- Natürliche Personen müssen Ertrag und Vermögenswert frist- und formgerecht für die Zwecke der Einkommens- und Vermögenssteuern deklariert haben (Art. 23 VStG) und juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit[5] müssen die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht haben (Art. 25 Abs. 1 VStG).
- Der Rückerstattungsanspruch muss innert drei Kalenderjahren nach dem Jahr, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden (vgl. Art. 32 Abs. 1 VStG).
- Die Rückerstattung darf nicht zu einer Steuerumgehung führen (Art. 21 Abs. 2 VStG).

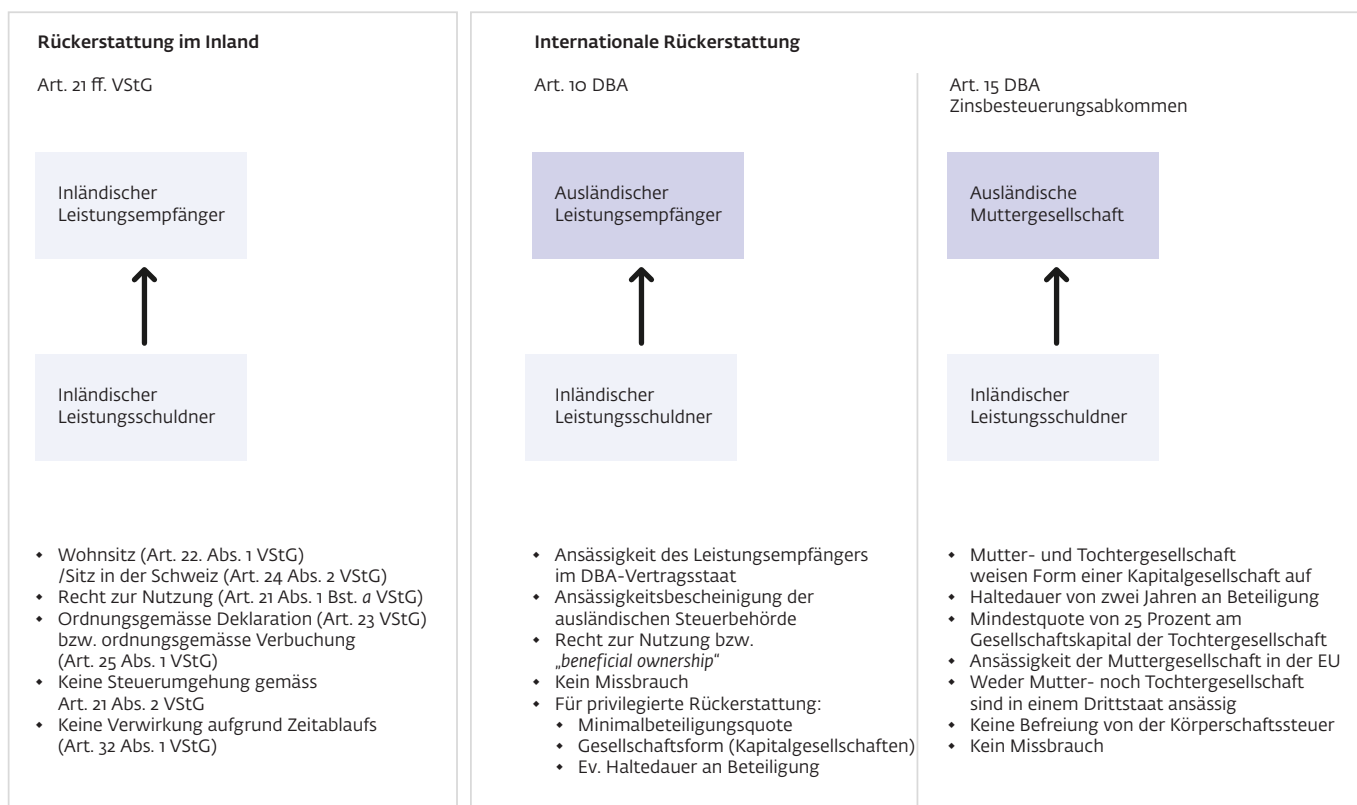
Die Rückerstattungsbedingungen müssen grundsätzlich bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung erfüllt sein, das heisst in dem Zeitpunkt, in dem sowohl die Verrechnungssteuerforderung als auch der entsprechende Rückerstattungsanspruch entstehen (Art. 12 VStG)[6].

## 3.

**Die Verbuchungsklausel von Art. 25 Abs. 1 VStG**

Neben den anderen Voraussetzungen von Art. 21 ff. VStG[7] muss eine juristische Person den Anforderungen an die sog. Verbuchungsklausel von Art. 25 Abs. 1 VStG genügen. Diese lautet wie folgt: „Juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte (Art. 24 Abs. 2-4 VStG), welche die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als

**Graphik 2:** Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer am Beispiel von Dividenden in nationalen und internationalen Verhältnissen



Ertrag verbuchen, verwirken den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer“.

Zentral ist somit aus Rückerstattungssicht die ordnungsgemässe Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Leistungen[8]. Folgendes Beispiel zeigt dies auf: Die inländische Grosszügig-AG hat ihrer ebenfalls in der Schweiz domizilierten Schwestergesellschaft, der Schulden-AG, ein Darlehen gewährt, welches als verdecktes Eigenkapital qualifiziert[9]. Aus diesem Grund wird der Zins bei der Darlehensnehmerin nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt, sondern zum steuerbaren Gewinn aufgerechnet. Zudem stellt dieser Zins aus Sicht der Darlehensnehmerin eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG dar. Diesen Sachverhalt stellt die ESTV im Jahr 2016 für die Jahre 2013-2015 fest. Aus Sicht der aufgrund der Direktbegünstigungstheorie verrechnungssteuerlich massgebenden Leistungsempfängerin, der Grosszügig-AG, ergeben sich für die Rückerstattung keine Probleme in Bezug auf Art. 25 Abs. 1 VStG: Sie hat sowohl das Darlehen als auch die erhaltenen Zinsen korrekt verbucht. Aus diesem Grund erfüllt sie die Voraussetzung von Art. 25 Abs. 1 VStG und ihr Rückerstattungsanspruch ist deshalb nicht wegen Verstosses gegen die Verbuchungsklausel verwirkt.

Bei inländischen juristischen Personen als Leistungsempfängerinnen kann unter Umständen die dreijährige Verwirkungsfrist von Art. 32 Abs. 1 VStG ein Rückerstattungshindernis sein. Hier ist auf Art. 32 Abs. 2 VStG hinzuweisen. Die ordentliche Verjährungsfrist für die Steuererhebung beträgt nämlich fünf Jahre[10]. Wird aber die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwält, und ist die drei-Jahres-Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer

eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des betreffenden Rückerstattungsantrages.

#### 4. Die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG als Rückerstattungsvoraussetzung

##### 4.1.

##### Grundlagen und Praxisverständnis der ESTV

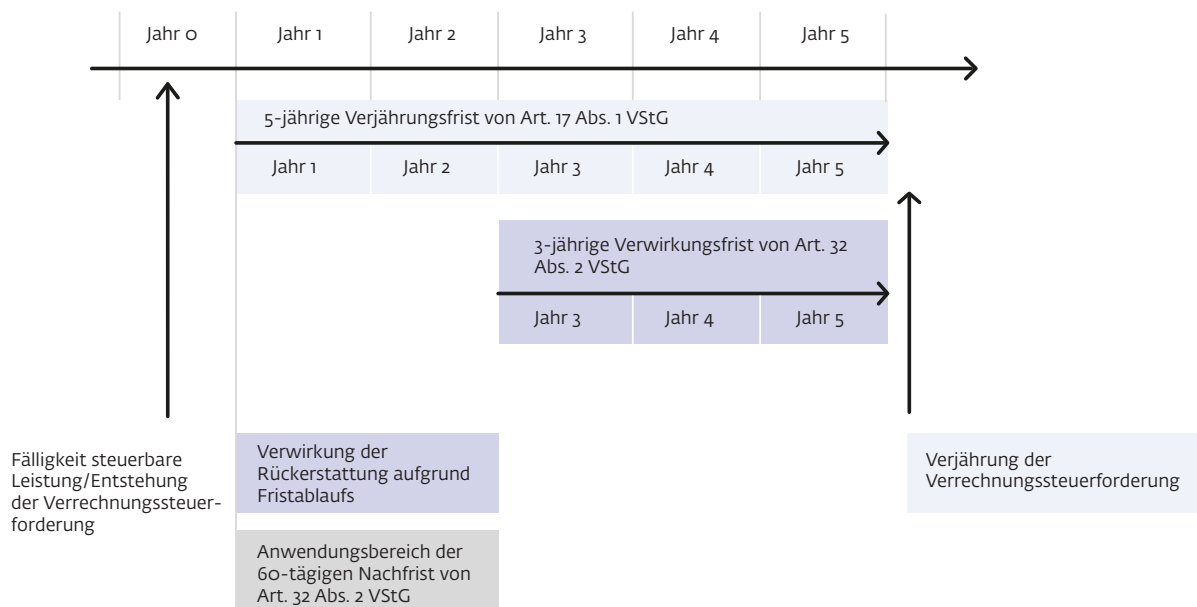
Der inländische Leistungsempfänger einer verrechnungssteuerbelasteten Leistung kann die Rückerstattung beantragen, wenn er die Voraussetzungen von Art. 21 ff. VStG erfüllt. Eine Voraussetzung bei natürlichen Personen ist die ordnungsgemässe Deklaration. Art. 23 VStG hält hierzu fest: „Wer mit der Verrechnungssteuer 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“.

Art. 23 VStG spricht von „entgegen gesetzlicher Vorschrift“; in der Praxis wird hierfür der Ausdruck „ordnungsgemässe Deklaration“ verwendet. Darunter ist die form- und fristgerechte Deklaration bei den Einkommens- und Vermögenssteuern zu verstehen. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass das Schutzobjekt von Art. 23 VStG das direktsteuerliche Veranlagungsverfahren, konkret Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), sei[11].

Die ESTV hat ihr Verständnis einer „ordnungsgemässen Deklaration“ wie folgt konkretisiert[12]:

- Die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, gelten dann als ordnungsgemäss deklariert, wenn die

Graphik 3: Zeitlicher Zusammenhang zwischen Steuererhebung und Steuerrückerstattung



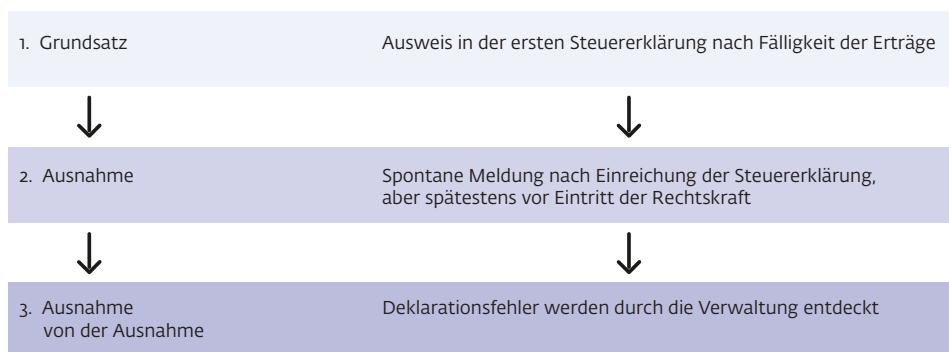
steuerpflichtige Person sie in der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen ist, deklariert.

- 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 ordentlichen Veranlagung deklariert werden, ebenfalls noch als im Sinne von Art. 23 VStG ordnungsgemäss deklariert.

Folglich gilt als nicht ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG:

dass diese Dividende nicht in bar entrichtet worden ist, sondern mit dem Kontokorrent von Herrn Pech verrechnet wurde. Die Pech-AG hat die Verrechnungssteuer mit Formular 103 deklariert und an die ESTV abgeliefert. Im Januar 2016 fragt die kantonale Steuerverwaltung nach, weshalb diese Dividende in der Steuererklärung von Herrn Pech nicht deklariert worden ist. Der Treuhänder klärt den Irrtum auf und nimmt eine Nachdeklaration vor. Die Dividende wird natürlich einkommenssteuerlich erfasst; die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird gestützt auf das KS Nr. 40 und die neueste bundesgerichtliche Praxis<sup>[13]</sup> nicht gewährt, weil die Nachdeklaration der Dividende erst aufgrund einer Nachfrage der Steuerbehörde erfolgte.

**Graphik 4:** Grundsatzregelung gemäss KS Nr. 40



- Eine Deklaration, welche nicht voranstehenden Regeln an eine ordnungsgemässe Deklaration genügt, gilt als nicht ordnungsgemäss. Dies betrifft insbesondere die folgenden Fälle:

- Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt (auch im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige) nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung.
- Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde und mithin ungeachtet der Tatsache, dass die ordentliche Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist, nicht spontan, aus eigenem Antrieb.

#### 4.2. Fallbeispiel „Irrtum“

Die Pech-AG schüttet seit Jahren eine Dividende von jeweils CHF 120'000 pro Geschäftsjahr aus. Im Jahr 2015 hat der langjährige Treuhänder, welcher die Steuererklärung der Pech-AG sowie von Herrn Pech erstellt, einen Unfall. Notfallmässig übernimmt ein neuer Treuhänder die Aufgabe, die Steuererklärung von Herrn Pech unmittelbar vor Ablauf der nicht mehr erstreckbaren Einreichfrist für die Steuerperiode 2014 zu erstellen und im Dezember 2015 einzureichen. Er übersieht, dass die Pech-AG auch für das Geschäftsjahr 2013 eine Dividende ausgeschüttet hat und deklariert deshalb nur die Aktien an der Pech-AG. Hintergrund ist unter anderem,

Gestützt auf die vom Bundesgericht geschützte Rückerstattungspraxis ist der Entscheid korrekt. Angesichts der Tatsachen,

- dass die Pech-AG jährlich Dividenden ausschüttet;
- immer ihrer verrechnungssteuerlichen Deklarations- und Steuerablieferungspflicht nachgekommen ist;
- Herr Pech sowohl die Aktien an der Pech-AG als auch die Dividenden immer deklariert hat;
- die irrtümliche Nichtdeklaration der Dividende in der Steuerperiode 2014 erklärbar ist;
- und es keinen Sinn macht, auf 35 Prozent Verrechnungssteuer zu verzichten in Bezug auf eine Dividende, welche aufgrund des Teilbesteuerungsverfahrens einem maximalen Steuersatz von rund 20 Prozent unterliegt,

kann der Entscheid der Verweigerung der Rückerstattung nicht nachvollzogen werden. So sieht aber die Realität heute aus.

#### 4.3. Fallbeispiel „Personalverleih“

##### 4.3.1. Sachverhalt

Die Muster AG gehört vollumfänglich Herr Muster. Neben ihrer operativen Geschäftstätigkeit stellt die Muster AG Herrn Muster auch Personal für dessen persönliche Bedürfnisse zur Verfügung (Krankenschwester, Sekretär, Raumpflegerin, Chauffeur, Butler, etc.). Sämtliche Kosten für dieses Personal werden von der Muster AG mit einem Gewinnzuschlag in

Rechnung gestellt. Diese Kostenverrechnung wurde im Rahmen einer Buchprüfung der Muster AG für die Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 von der kantonalen Steuerverwaltung kritisch hinterfragt und schliesslich nach detaillierter Prüfung als dem Drittvergleich entsprechend befunden. Folglich wurden die Muster AG und Herr Muster für diese Steuerperioden ohne Aufrechnungen veranlagt. Eine im Jahr 2015 durchgeführte Mehrwertsteuer (MWST)-Revision der Muster AG führte nach Prüfung derselben Unterlagen zu Aufrechnungen von CHF 150'000 mit der Begründung, die Kostenweiterverrechnung sei nicht ausreichend. Angesichts des MWST-Satzes von 8 Prozent hat die Muster AG aus Kostengründen auf ein aufwendiges Rechtsmittelverfahren verzichtet und die Aufrechnung „zähneknirschend“ anerkannt. Wäre dem nur nicht so gewesen. Die Muster AG wurde nämlich von der ESTV erneut angeschrieben. Die ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben (DVS), machte geltend:

- Aus einer Meldung der Hauptabteilung MWST geht hervor, dass Lohnkosten von Angestellten nicht ordnungsgemäss weiterverrechnet worden sind.
- Auf der geldwerten Leistung von CHF 150'000 ist die Verrechnungssteuer von 35 Prozent geschuldet, also CHF 52'500 (unter Annahme der nachträglichen Überwälzung auf den Leistungsempfänger).
- Eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann voraussichtlich nicht erfolgen, müsste aber im Anschluss an einen entsprechenden Rückerstattungsantrag geprüft werden.
- Es ist nicht auszuschliessen, dass das Vorgehen der Muster AG strafrechtliche Folgen nach sich zieht, worüber gegebenenfalls entsprechend informiert wird.

#### 4.3.2.

##### Streitfrage Steuererhebung

Die Hauptabteilung DVS der ESTV beruft sich (einzig) auf die Meldung der Hauptabteilung MWST. Nur gestützt darauf will die ESTV die Verrechnungssteuer von der Muster AG einfordern. Dieser Ansicht kann nicht zugestimmt werden:

- Die Verrechnungssteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer.
- Wenn ein Steuerpflichtiger der Ansicht ist, dass keine verrechnungssteuerpflichtige Leistung vorliegt, hat er gemäss dem Selbstdeklarationsprinzip auch keine Deklaration vorzunehmen und keine Steuer zu entrichten.
- Im konkreten Fall ist die Muster AG der Ansicht, dass grundsätzlich kein Steuerobjekt der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in Bezug auf die Personalkosten gegeben ist.
- Insbesondere kann von der ESTV nicht behauptet werden, dass eine verrechnungssteuerpflichtige Leistung der Muster AG vorliegt, einzig weil mehrwertsteuerlich eine andere Beurteilung der Kostenverrechnung stattgefunden hat. Sowohl die Mehrwertsteuer als auch die Verrechnungssteuer sind autonome, selbständige Steuern, welche unabhängig voneinander zu beurteilen sind. Die Mehrwertsteuer ist eine Nettoallphasensteuer, welche grundsätzlich auf dem Umsatz als Steuerobjekt beruht. Die Verrechnungssteuer hat in Bezug auf das Steuerobjekt von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG die Ausschüttung

von Eigenkapital gestützt auf Beteiligungsrecht zum Gegenstand. Die zwei Steuern sind unterschiedlich konzipiert: Es geht deshalb nicht an, wenn einzig gestützt auf eine mehrwertsteuerliche Beurteilung eine konkrete Verrechnungssteuerqualifikation vorgenommen wird.

Dagegen ist der Begriff einer geldwerten Leistung für die Gewinnsteuern und die Verrechnungssteuer grundsätzlich identisch. Die Tatsache, dass aufgrund einer Revision der für die Gewinnsteuern zuständigen kantonalen Steuerverwaltung nach ausdrücklicher Überprüfung der Personalkostenverrechnung keine Aufrechnung bei der Muster AG erfolgt ist, darf deshalb vom Steuerpflichtigen grundsätzlich als Anlass genommen werden, dass der entsprechende Ertrag korrekt abgebildet worden ist. Aus diesem Grund sind wir der Ansicht, dass angesichts des Selbstdeklarationsprinzips der Verrechnungssteuer der Muster AG keine Hinterziehungsabsicht vorgeworfen werden kann. Zudem muss für die Annahme einer geldwerten Leistung die ESTV beweisen, dass die hierfür gemäss Bundesgerichtspraxis definierten konstitutiven Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind<sup>[14]</sup>. Massgebend hierfür ist einzig das VStG und die entsprechende Lehre und Rechtsprechung zum Begriff der geldwerten Leistung bei der Verrechnungssteuer und der Gewinnsteuer.



#### 4.3.3.

##### Streitfrage Steuerrückerstattung

Herr Muster hat die Aktien an der Muster AG immer deklariert. Aufgrund des Revisionsbefundes der kantonalen Steuerverwaltung wurden bei ihm für die Einkommenssteuer selbstverständlich keine Aufrechnungen in Bezug auf die Personalausleihe vorgenommen bzw. kein „Beteiligungsertrag“ deklariert. Der Hinweis der ESTV in ihrem Schreiben, dass eine Rückerstattung voraussichtlich nicht erfolgen kann, bezieht sich auf einen Verstoß gegen Art. 23 VStG. Da im konkreten Fall einkommenssteuerlich kein Vermögensertrag vorliegt, konnte in Bezug auf die von der ESTV jetzt nachträglich geltend gemachten geldwerten Leistungen überhaupt keine Deklaration erfolgen: Einkommenssteuerlich wurde kein entsprechendes Einkommen realisiert und kann und muss folglich keine Deklaration erfolgen.

Das Vorgehen der ESTV in diesem konkreten Fall führt dazu, dass überhaupt nicht sichergestellt ist, welche Regeln rückerstattungsrechtlich Anwendung finden. In Bezug auf Art. 23 VStG hat das Bundesgericht festgehalten, dass



das Schutzobjekt dieser Bestimmung das direktsteuerliche Veranlagungsverfahren, namentlich Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 DBG, ist. Es kann somit nicht sein, dass gemäss Qualifikation der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung kein Einkommen für die Einkommens- und Gewinnsteuern vorliegt und mithin direktsteuerlich eine korrekte Deklaration bzw. eben „Nicht-Deklaration“ erfolgt, während die ESTV die Ansicht vertritt, verrechnungssteuerlich läge Vermögensertrag vor, und gestützt darauf von einer – zumindest potentiellen – Verwirkung des Rückerstattungsrechts wegen Verstosses gegen Art. 23 VStG ausgeht. Abgesehen davon, dass dies zu stossenden und willkürlichen Resultaten führt, wird dadurch auch die Verrechnungssteuer ihres Zweckes als Sicherungssteuer beraubt und in unzulässiger Weise als Fiskalsteuer missbraucht. Erhebungsseitig mag die ESTV autonom sein und selbständig entscheiden, ob sie eine andere Qualifikation vornimmt als die kantonale Steuerverwaltung für die Gewinn- und die Einkommenssteuern. Dennoch sollte angesichts der grundsätzlichen Begriffsidentität von geldwerten Leistungen auch erhebungsseitig keine andere Beurteilung für die Verrechnungssteuer und die Gewinnsteuer erfolgen. Rückerstattungsrechtlich kann unserer Meinung nach aber einzig die Qualifikation der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung für die Einkommenssteuer massgebend sein:

- Art. 23 VStG verlangt eine ordnungsgemässe einkommens- und vermögenssteuerliche Deklaration. Diese Deklaration hängt somit von der direktsteuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts ab und nicht von dessen erhebungsseitigen verrechnungssteuerlichen oder sogar mehrwertsteuerlichen Qualifikation. Die konkrete direktsteuerliche Beurteilung durch die hierfür zuständige kantonale Steuerverwaltung muss massgebend sein.
- Es steht der ESTV folglich auch nicht an, zu entscheiden, was eine direktsteuerlich ordnungsgemässe Deklaration ist. Diese Kompetenz steht den kantonalen Steuerverwaltungen zu. Sind diese der Ansicht, dass kein Vermögensertrag zu deklarieren ist, so kann einzig diese direktsteuerliche Qualifikation in Bezug auf Art. 23 VStG massgebend sein. Selbst wenn die ESTV erhebungsseitig das Vorliegen einer geldwerten Leistung bejaht, vermag diese verrechnungssteuerliche Beurteilung unserer Meinung nach keinen Einfluss auf die direktsteuerliche Beurteilung, was eine ordnungsgemässe Deklaration ist, im Lichte der Deklarationsklausel von Art. 23 VStG zu haben.

## 5. **Achtung Buchprüfung**

### 5.1. **Allgemeine Grundsätze**

Anders als die Konstellation im vorstehenden Beispiel der Muster AG ist der Fall zu beurteilen, dass die zuständige kantonale Steuerverwaltung bei ihrer Buchprüfung zum Schluss kommt, die Kostenweiterverrechnung sei nicht korrekt, und deshalb von einer Ertragsaufrechnung und folglich von einer geldwerten Leistung ausgeht. Spätestens im Zeitpunkt, indem der gewinnsteuerliche Entscheid über diese geldwerte

Leistung zu Gunsten des Fiskus in Rechtskraft erwachsen ist, muss davon ausgegangen werden, dass auch eine verrechnungs- und einkommenssteuerpflichtige geldwerte Leistung vorliegt. Konkret bedeutet dies:

- Im Rahmen des für die Verrechnungssteuer geltenden Selbstdeklarationsprinzips muss die steuerpflichtige Gesellschaft, also die Muster AG, auf der geldwerten Leistung auch spontan die Verrechnungssteuer gegenüber der ESTV deklarieren und abliefern.
- Zudem muss die Überwälzung auf den Leistungsempfänger nachgeholt werden; ansonsten wird eine sog. Aufrechnung ins Hundert vorgenommen (effektive geldwerte Leistung/65x100; davon 35 Prozent Verrechnungssteuer) mit der Folge, dass die Verrechnungssteuer tatsächlich 53.8 Prozent der erbrachten geldwerten Leistung beträgt.
- Beim Aktionär liegt einkommenssteuerpflichtiger Vermögensertrag vor, welcher – sollte bereits eine rechtskräftige Veranlagung erfolgt sein – im Nachsteuerverfahren erfasst wird; im Falle eines noch offenen Veranlagungsverfahrens obliegt es dem Aktionär, eine Nachmeldung vorzunehmen. Sollte er dies nicht zeitunmittelbar tun, muss er damit rechnen, mit Steuerhinterziehungsabsicht konfrontiert zu werden.
- Ungeachtet davon, ob bereits eine rechtskräftige Veranlagung des Aktionärs erfolgt ist oder nur die Steuererklärung ohne Deklaration der geldwerten Leistung eingereicht worden ist und eine Nachmeldung erfolgt, wird in Bezug auf die Rückerstattung das Kreisschreiben Nr. 40 angewandt werden mit der Folge, dass keine spontane Nachdeklaration möglich ist und der Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 23 VStG deshalb als verwirkt gilt und die Verrechnungssteuer zur definitiven Steuerbelastung wird.

### 5.2.

#### **Vorsicht Verrechnungssteuerhinterziehung**

In Bezug auf die Verrechnungssteuer muss bei dieser zweiten Fallkonstellation auf das Selbstdeklarationsprinzip und die sich daraus ergebenden Folgen hingewiesen werden: Sobald die Muster AG endgültig weiss, dass sie gewinnsteuerlich eine geldwerte Leistung erbracht hat, ist sie verpflichtet, auch die Verrechnungssteuer korrekt handzuhaben. Das Wissen über eine geldwerte Leistung kann der Muster AG spätestens mit Eintritt der Rechtskraft der Gewinnsteuerveranlagung zugewiesen werden. Erfolgt dennoch keine Deklaration (mit Formular 102) und Ablieferung der Verrechnungssteuer, so besteht ein erhebliches Risiko, dass die ESTV die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG als erfüllt betrachtet wird. Eine solche Hinterziehung begeht, wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, dem Bund Verrechnungssteuer vorenthält. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die strafrechtlichen Folgen einer Verrechnungssteuerhinterziehung grundsätzlich bei den handelnden natürlichen Personen eintreten und nicht bei der Muster AG als Verrechnungssteuersubjekt<sup>[15]</sup>.

In der Praxis wird bei solchen Fallkonstellationen oft auf eine verrechnungssteuerliche „Nachdeklaration“ verzichtet mit der

Begründung, dass die Gewinn- und die Einkommenssteuern ja entrichtet worden sind und die Verrechnungssteuer somit angesichts ihres Sicherungszweckes nicht mehr anfallen könne. So verständlich diese Betrachtungsweise insbesondere angesichts der Tatsache, dass in den meisten Fällen wegen Verletzung von Art. 23 VStG keine Rückerstattung gewährt wird, auch ist, widerspricht sie der Konzeption der Verrechnungssteuer und führt dazu, dass angesichts des Selbstdeklarationsprinzips bei der Verrechnungssteuer das Risiko eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung erheblich ist. Die Tatsache, dass die Gewinn- und Einkommenssteuern entrichtet worden sind oder werden, ändern nichts daran, dass die Verrechnungssteuer dennoch geschuldet ist. Leider wird der Wechsel der Verrechnungssteuer von der Sicherungssteuer zur „Defraudantensteuer“ gemäss ihrer konzeptionellen Ausgestaltung von der ESTV konsequent und mit Härte praktiziert, mit der Folge, dass die Verrechnungssteuer einen pönalen Charakter erhält und zusätzlich Straffolgen eintreten können.



### 5.3. Meldeverfahren?

In der Praxis wird oft die Meinung vertreten, die Verrechnungssteuer sei bei einer Buchprüfung durch die kantonale Steuerverwaltung kein Risiko, weil die Verrechnungssteuerpflicht, sofern die ESTV im Anschluss an die gewinnsteuerliche Aufrechnung eine Forderung geltend macht, gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV) durch Meldung erfüllt werden könne. Diese Bestimmung ist wie folgt: „Der Gesellschaft oder Genossenschaft kann auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 20 VStG), wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist“.

Abgesehen davon, dass eine Buchprüfung der ESTV und nicht der kantonalen Steuerbehörde vorausgesetzt ist, ist auf Art. 24 Abs. 2 VStV hinzuweisen, welcher folgendes bestimmt: „Das Meldeverfahren ist in allen Fällen nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten, und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt“.

Da gerade bei geldwerten Leistungen an natürliche Personen die Rückerstattung wegen Verletzung der Deklarationsklausel

von Art. 23 VStG nicht gewährt wird, kann auch das Meldeverfahren von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV angesichts von Art. 24 Abs. 2 VStV nicht angewandt werden. Die Verrechnungssteuerpflicht ist folglich und ungeachtet der Tatsache, dass in den meisten Fällen keine Rückerstattung gewährt wird, durch Steuerablieferung zu erfüllen.

### 6. Fazit

Das Schutzobjekt von Art. 23 VStG ist zweifelsohne das direktsteuerliche Veranlagungsverfahren. Es wird nicht bestritten, dass Art. 23 VStG eine direktsteuerlich ordnungsgemässe Deklaration verlangt. Die heutige Einschränkung der Deklarationsklausel primär auf Art. 124 Abs. 2 DBG erscheint jedoch als zu eng. Art. 23 VStG spricht konkret von einer Deklaration, welche „entgegen den gesetzlichen Vorschriften“ erfolgt und bezieht sich somit auf das – gesamte – direktsteuerliche Veranlagungsverfahren. Die Praxis zu Art. 23 VStG übersieht, dass die direktsteuerlichen Mitwirkungspflichten bzw. die ordnungsgemässe Deklarationspflicht u.a. auch Art. 124 Abs. 3 DBG umfassen, der wie folgt lautet: „Der Steuerpflichtige, der die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreicht, wird aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen“.

Das Veranlagungsverfahren der direkten Steuern sieht somit mit der Bestimmung von Art. 124 Abs. 3 DBG im Falle einer mangelhaften Steuererklärung bzw. sogar im Falle einer nicht eingereichten Steuererklärung selber vor, dass der Steuerpflichtige zur Nachholung des Versäumten aufgefordert wird<sup>[16]</sup>. Im Falle von unvollständig oder formell unrichtigen Steuererklärungen und Wertschriftenverzeichnissen werden diese von Gesetzes wegen den Steuerpflichtigen zur Ergänzung zurückgegeben, sofern die Veranlagungsbehörde die unbedingt notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen nicht selbst vornehmen kann. Der steuerpflichtigen Person wird von Gesetzes wegen zur Behebung der Mängel eine angemessene Frist angesetzt unter Hinweis auf die Folgen bei Nichterfüllung. Kommt die steuerpflichtige Person der Auflage zur Behebung der Mängel nicht fristgerecht nach, so ist ein Mahnverfahren durchzuführen, bevor allenfalls gestützt auf die Aktenlage und unter Umständen nach pflichtgemäßem Ermessen die Veranlagung vorgenommen wird. Dabei gilt die Mahnung als Aufforderung an die steuerpflichtige Person, noch nicht oder nicht gehörig vorgenommene Mitwirkungshandlungen zu erfüllen<sup>[17]</sup>.

Art. 23 VStG ist das notwendige Scharnier zwischen den direkten Steuern und der Verrechnungssteuer. Hierbei muss jedoch zwingend berücksichtigt werden, dass das Schutzobjekt die ordnungsgemässe Veranlagung der direkten Steuern ist. Aus diesem Grund muss als „ordnungsgemässe Deklaration“ im Sinne von Art. 23 VStG das gesamte Deklarationsverfahren bei den direkten Steuern bezeichnet werden und können nicht, wie dies heute der Fall ist, nur selektiv bestimmte Mitwirkungspflichten gesondert und zu Ungunsten der Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Mithin sollte der Rechtsbegriff der „ordnungsgemässen Deklaration“ nicht nur Art. 124 Abs. 2 DBG, sondern unserer Meinung nach auch Art. 124 Abs. 3 DBG und folglich das

direktsteuerliche Veranlagungsverfahren in seiner Gesamtheit umfassen. Notwendiges Korrektiv hierzu muss sein, wenn eine nicht-ordnungsgemässe Deklaration in Hinterziehungsabsicht erfolgt ist. Dann ist es richtig, wenn die Verrechnungssteuer zur „Defraudantensteuer“ wird. Diesfalls lässt sich der pönale Charakter der Verrechnungssteuer rechtfertigen.

**Elenco delle fonti fotografiche:**

<http://files.newsnetz.ch/story/1/5/7/15786055/teaserbreitgross.jpg>  
[30.10.2016]

[http://www.srf.ch/var/storage/images/auftritte/news/bilder/2014/07/02/node\\_4888568/66770136-3-ger-DE/bild\\_span12.jpg](http://www.srf.ch/var/storage/images/auftritte/news/bilder/2014/07/02/node_4888568/66770136-3-ger-DE/bild_span12.jpg) [30.10.2016]

[1] Eidg. Steuerverwaltung. Die ESTV ist für die gesamte Verrechnungssteuererhebung sowie für die Rückerstattung an sämtliche Leistungsempfänger zuständig mit Ausnahme von natürlichen inländischen Personen; hierfür ist das sog. kantonale Verrechnungssteueramt die zuständige Behörde.

[2] Vgl. Jaussi Thomas/Ghielmetti Costante/Pfister Markus, Die Eidg. Verrechnungssteuer, Band 1, 2. Aufl., Muri b. Bern 2016, S. 20 ff.

[3] Vgl. Bauer-Balmelli Maja, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Schriftenreihen zum Steuerrecht Nr. 7, Zürich 2001, S. 217.

[4] Vgl. Art. 9 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 VStG und Art. 4 VStG.

[5] Nachfolgend wird nur noch auf inländische juristische Personen eingegangen.

[6] Vgl. Art. 12 VStG sowie Beusch Michael, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli

Maja (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, Rz. 4 zu Art. 12 VStG.

[7] Vgl. vorstehende Ziffer 2.

[8] Zum Begriff, was unter einer ordnungsgemässen Verbuchung zu verstehen ist, vgl. Zwahlen Bernhard, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, Rz. 7 ff. zu Art. 25 Abs. 1 VStG.

[9] Vgl. Kreisschreiben Nr. 6 „Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ der ESTV vom 6. Juni 1997.

[10] Vgl. Art. 17 Abs. 1 VStG; im Fall einer Steuerhinterziehung beträgt die Frist jedoch sieben Jahre.

[11] Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_85/2015 vom 16. September 2015.

[12] Vgl. Kreisschreiben Nr. 40 „Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstat-

tung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG“ der ESTV vom 11. März 2014, nachfolgend „KS Nr. 40“ genannt.

[13] Vgl. Zitat in Fussnote 11.

[14] Vgl. Duss Marco/Hebling Andreas/Duss Fabian, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, Rz. 132a zu Art. 4 VStG.

[15] Vgl. Art. 6 und 7 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), welches gemäss Art. 67 Abs. 1 VStG auf verrechnungssteuerliche Delikte Anwendung findet.

[16] Vgl. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich; Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Rz. 23 ff. zu Art. 125 DBG.

[17] Vgl. Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Rz. 23 zu Art. 124 DBG.