

ASA

Julia von Ah / Daniel Holenstein

**Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – Klappe
die Zweite**

Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – Klappe die Zweite

Vernehmlassungsvorschlag zur Ergänzung von Art. 23 VStG (Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung)

Daniel Holenstein / Julia von Ah



lic. iur., Rechtsanwalt,
diplomierter Steuerexperte



Prof. Dr. oec. publ., dipl.
Steuerexpertin, Inhaberin
und Geschäftsführerin von
Ah & Partner AG, Zürich

Zur Umsetzung der von Nationalrätin Daniela Schneeberger am 29. September 2016 eingereichten Motion «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer» hat der Bundesrat am 28. Juni 2017 seine Vernehmlassungsvorlage veröffentlicht. Darin schlägt er vor, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei nachträglicher Deklaration durch den Steuerpflichtigen oder bei Hinzurechnung durch die Steuerbehörden nicht verwirkt, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und die Nachdeklaration oder die Hinzurechnung vor Ablauf der Frist zur Einsprache gegen die Veranlagung erfolgt. Ausserdem soll die Neuregelung (nur) auf steuerbare Leistungen anwendbar sein, die zwischen Beginn des Kalenderjahres vor Inkrafttreten der Änderung und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens fällig werden.

Dieser Vorschlag geht den Autoren zu wenig weit. Sie plädieren dafür, von der Verwirkung abzusehen, wenn die Nachdeklaration bzw. die Hinzurechnung vor Ablauf der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG stattfindet. Ausserdem schlagen sie vor, den Rückerstattungsanspruch auch nach Ablauf dieser Frist wieder aufleben zu lassen, wenn die steuerpflichtige Person oder deren Erben eine straflose Selbstanzeige bzw. eine Nachdeklaration im vereinfachten Nachbesteuerungsverfahren in Erbfällen einreichen. Diese Neuregelung soll auf alle Fälle anwendbar sein, deren Veranlagung bzw. Nachbesteuerung im Selbstanzeigeverfahren im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist.

Le 28 juin 2017, le Conseil fédéral a publié son projet, destiné à la consultation, relatif à la mise en œuvre de la motion de la Conseillère nationale Daniela Schneeberger du 29 septembre 2016, intitulée « Non à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé ». Dans ce projet, il propose de ne pas renoncer au remboursement de la retenue à la source dans les cas où le contribuable déclare ultérieurement les gains concernés, respectivement lorsque les autorités fiscales les ajoutent, à condition que l'absence de déclaration

des revenus ou de la fortune soit due à une négligence, et si la déclaration ultérieure ou l'ajout ont lieu avant l'expiration du délai pour s'opposer à la taxation. De plus, la modification ne s'appliquera qu'aux gains imposables qui sont échus entre le début de l'année civile précédant l'entrée en vigueur de la modification et la date de son entrée en vigueur. Cette proposition ne va pas assez loin pour les auteurs. Ils plaident pour un remboursement dans les cas où la déclaration, ou un ajout ultérieur, ont lieu avant l'expiration du délai du droit au remboursement de l'art. 32 LIA. En outre, ils proposent de maintenir le droit au remboursement après l'expiration de ce délai, si l'assujetti ou ses héritiers procèdent à une dénonciation spontanée non punissable, respectivement à une déclaration subséquente dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt simplifié en matière successorale. Cette nouvelle réglementation devrait être applicable à tous les cas où la taxation, respectivement la procédure de rappel d'impôt en cas de dénonciation spontanée, n'est pas encore entrée en force au moment de l'entrée en vigueur de la modification.

Inhalt

I. Einleitung	354
II. Bundesrätlicher Vorschlag	356
III. Begründung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Neuregelung	356
IV. Würdigung des bundesrätlichen Vorschlags und Alternativvorschlag	358
1. Gesetzliche Regelung der Tatbestände der Nichtverwirkung	358
2. Nachdeklaration und Berücksichtigung von vorliegenden Angaben	358
2.1. Nachdeklaration innert der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG und Berücksichtigung von der Steuerbehörde vorliegenden Angaben	358
2.2. Nachdeklaration bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung – nur second best	363
3. Übergangsrecht	365
4. Art. 57 und 58 VStG – Folgen der Kürzung des kantonalen Verrechnungssteueranspruchs durch die ESTV	366
V. Fazit	366

I. Einleitung

Nach bundesgerichtlichen «Präzisierungen» in den Jahren 2011 und 2013 zur Verwirkung des Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruchs von natürlichen Personen publizierte die ESTV am 11. März 2014 das Kreisschreiben Nr. 40. Es bewirkt(e) eine Praxisverschärfung. Versehentlich nicht deklarierte Erträge aus beweglichem Kapitalvermögen, die sich im ordentlichen Veranlagungsverfahren auf Nachfrage der Steuerbehörde zeigen, werden von den Steuerbehörden im steuerbaren Einkommen zwar aufgerechnet, die Verrechnungssteuer darauf wird aber trotz versteuerten Einkommens nicht zurück-

erstattet. Ähnliches droht(e) bei geldwerten Leistungen. Wir berichteten an dieser Stelle vor einigen Monaten ausführlich über die Praxis und deren Auswirkungen.¹ In diesem Beitrag haben wir der Hoffnung Ausdruck gegeben, dass die von Nationalrätin *Daniela Schneeberger* am 29. September 2016 eingereichte Motion «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer» (16.3797) die Gelegenheit bietet, die durch die vom Bundesgericht abgegebene Praxisverschärfung bewirkten Verwertungen zu beseitigen.² Diese Motion verlangt, «das Verrechnungssteuergesetz so anzupassen, dass in der Schweiz ansässige, natürliche Personen die Verrechnungssteuer-Rückerstattung wegen versehentlichem oder fahrlässigem Nicht- oder Falschdeklarieren nicht verirken, solange gewährleistet ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenserträge besteuert werden».³

Sinngemäss das Gleiche verlangt die von Nationalrat *Luzi Stamm* tags darauf eingereichte Parlamentarische Initiative «Verrechnungssteuergesetz. Gemischtes Verfahren» (16.474).⁴ Fehldeklarationen seien mit einer Verfahrensbusse zu sanktionieren, nicht mit einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs.

Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme vom 23. November 2016 zur Motion von *Daniela Schneeberger* das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, bis im Juni 2017 eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten, worin Art. 23 VStG dahingehend präzisiert wird, «dass bei noch nicht rechtskräftiger Veranlagung die versehentlich nicht deklarierten verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte von Steuerpflichtigen grundsätzlich nachdeklariert werden können, ohne dass der Rückerstattungsanspruch verwirkt.»

Mit der am 28. Juni 2017 publizierten Vernehmlassungsvorlage inkl. Erläuterndem Bericht hat das Eidg. Finanzdepartement diesen Auftrag erfüllt. Gleichentags wurde das Vernehmlassungsverfahren eröffnet und von der bundesrätlichen Medienmitteilung unter dem Titel «Bundesrat für grössere Kulanz bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer» begleitet.⁵

¹ DANIEL HOLENSTEIN/JULIA VON AH, Kreisschreiben EStV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 (2016/2017), 609 ff.

² HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 665.

³ Motion Nr. 16.3797 von *Daniela Schneeberger* vom 29. September 2016 «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer».

⁴ Parlamentarische Initiative Nr. 16.474 von *Luzi Stamm* vom 30. September 2016 «Verrechnungssteuergesetz. Gemischtes Verfahren». Die WAK Nationalrat hat am 23. Oktober 2017 beschlossen, dem Nationalrat zu beantragen, der Initiative Folge zu leisten.

⁵ Alles abrufbar unter: <https://biblio.parlament.ch/e-docs/390720.pdf> (alle Websites zuletzt besucht am 13. Oktober 2017).

Die Frist zur Vernehmlassung endete am 19. Oktober 2017. Gelegenheit, den Vorschlag des Bundesrats aus unserer Sicht zu würdigen.⁶

II. Bundesrätlicher Vorschlag

Der Bundesrat schlägt vor,

- den deutschen Text von Art. 23 VStG um einen neuen Abs. 2 wie folgt zu ergänzen:⁷

² Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und vor Ablauf der Frist für die Einsprache gegen die Veranlagung:

a. nachträglich angegeben werden; oder

b. von der Steuerbehörde von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.

- und mit einem Art. 70d E-VStG folgende übergangsrechtliche Bestimmung aufzunehmen

Artikel 23 Absatz 2 ist auch auf steuerbare Leistungen anwendbar, die zwischen dem Beginn des Kalenderjahres vor Inkrafttreten der Änderung vom ... und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens fällig werden.

III. Begründung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Neuregelung

Der Bundesrat begründet seinen Vorschlag wie folgt:⁸

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

Möglich wäre auch, die Nachdeklaration oder Aufrechnung bis zur Rechtskraft der Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung zuzulassen. Gegen diese Variante sprechen insbesondere prozessrechtliche Gründe (...). Aufgrund des Novenverbots und der

⁶ Die vorliegenden Ausführungen sind eine weiterentwickelte Fassung der Stellungnahme der Autoren zuhanden der ESTV.

⁷ Im französischen Text wird auch eine Änderung in Abs. 1 vorgeschlagen: Das Verb «indiquer» soll durch «déclarer» ersetzt werde.

⁸ Erläuternder Bericht vom 28. Juni 2017 im Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, abrufbar unter dem Link in Fn. 5, Ziff. 1.4 zum Folgenden.

eingeschränkten Kognition ist es den oberen Gerichten nicht möglich, neue Sachverhaltselemente entgegenzunehmen. Es ist auch zu beachten, dass der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer innerhalb von drei Jahren zu stellen ist (...). Wenn die Nachdeklaration erst anlässlich eines gerichtlichen Verfahrens erfolgt, dürfte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer daher regelmässig bereits infolge Zeitablaufs scheitern (...). Aus diesen Gründen hat sich der Bundesrat für den Ablauf der Einsprachefrist als massgebenden Zeitpunkt entschieden.

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

Der als Strafe empfundene Effekt, dass zugleich die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer und die Einkommenssteuer anfallen können, beschränkt sich im Veranlagungsverfahren damit auf strafbare Handlungen. Die Empfängerin oder der Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung ohne Absicht einer Steuerhinterziehung kann eine Fahrlässigkeit (sei dies aus Versehen oder Unkenntnis) bei der erstmaligen Deklaration in der Steuererklärung ohne Folgen bei der Verrechnungssteuer wettmachen. Damit wird die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund einer Fahrlässigkeit in den allermeisten Fällen nicht mehr eintreten.

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

Die Neuerung führt damit dazu, dass:

- im Vergleich zur heutigen Rechtslage die Verrechnungssteuer vermehrt zurückerstattet wird.
- das Meldeverfahren (...), insbesondere bei geldwerten Leistungen, vermehrt zur Anwendung gelangt. (Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird unter dem neuen Recht in zusätzlichen Fällen gegeben sein. Damit ist diese Voraussetzung für das Meldeverfahren im Vergleich zum geltenden Recht häufiger erfüllt. Da die nachträgliche Erhebung der Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen zu unnötigen Umtrieben führen kann, wird das Meldeverfahren genehmigt werden können.)

- potenziell Steuerunehrliche weiterhin von einer Hinterziehung abgehalten werden.
- der präventive Charakter der Verrechnungssteuer intakt und damit das Steueraufkommen bei der Einkommens- und Vermögenssteuer von Bund, Kantonen und Gemeinden gesichert bleibt.»

IV. Würdigung des bundesrätlichen Vorschlags und Alternativvorschlag

1. Gesetzliche Regelung der Tatbestände der Nichtverwirkung

Es ist zu begrüßen, dass gesetzlich geordnet wird, welche Tatbestände keine Verwirkung im Sinne von Art. 23 VStG darstellen.

Sachrichtig ist, dass eine nachträgliche spontane Meldung durch den Steuerpflichtigen innert einer bestimmten Frist den Anspruch auf Rückerstattung nicht verwirkt. Kontrovers ist die Frage der anwendbaren Frist. Diese wird gleich erörtert.⁹

Neu soll auch wieder, wie in der früheren Praxis, die vor der bundesgerichtlichen Verschärfung galt, eine Hinzurechnung einer Gewinnausschüttung durch die Steuerbehörde nach einer fahrlässigen Nichtdeklaration nicht mehr schädlich sein.

Das Bundesgericht hält derzeit noch immer unverändert an seiner verschärften Praxis fest und schützte in seinem Urteil vom 6. Juni 2017¹⁰ die Auffassung des Steueramts des Kantons Aargau, das die Verrechnungssteuerrückerstattung auf einer im Veranlagungsverfahren auf Mahnung durch das Steueramt hin nachdeklarierten Dividende verweigerte. Mit dem neuen Tatbestand in Art. 23 Abs. 2 lit. b E-VStG dürften etliche der Fälle, die bisher Kopfschütteln auslösten, fortan eliminiert sein. Dadurch lässt sich die frühere Praxis wiederherstellen.

2. Nachdeklaration und Berücksichtigung von vorliegenden Angaben

2.1. Nachdeklaration innert der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG und Berücksichtigung von der Steuerbehörde vorliegenden Angaben

Der Bundesrat schlägt eine freiwillige Nachdeklaration vor Ablauf der Einsprachefrist vor. Diese Frist greift zu kurz, wie verschiedene Autoren bereits festhielten.¹¹ THOMAS JAUSSE¹² beispielsweise führt das Beispiel einer geldwerten Leistung an, die anlässlich ei-

⁹ Dazu hinten IV.2.

¹⁰ 2C_500/2017.

¹¹ MICHAEL FISCHER/SAMUEL RAMP, Neues aus Lausanne und Bern zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer, EF 2017, 543; THOMAS JAUSSE, Referat gehalten anlässlich der Neuen Zürcher Steuerkonferenz am 21. September 2017 zum Thema «Tatort Verrechnungssteuer – ein fiskalischer Kriminalroman?», Folien 54 ff. insb. 56.

¹² JAUSSE (Fn. 11), Folie 54.

ner Buchprüfung bei einer Kapitalgesellschaft zu einem Zeitpunkt festgestellt wird, zu dem der Anteilsinhaber bereits rechtskräftig veranlagt ist, bzw. dessen Einsprachefrist abgelaufen ist. Die Rückerstattungsberechtigung des Anteilsinhabers hinge vom Veranlagungsrhythmus der involvierten Steuerbehörden ab. Ein Element der Zufälligkeit, dem Willkür anhaften würde.

Hinzu kommt, dass die vom Bundesrat vorgebrachte Begründung zur Begrenzung der Nachdeklaration bis zum Ablauf der Einsprachefrist nicht stichhaltig ist.

Aufgrund des Novenverbots und der eingeschränkten Kognition sei es den oberen Gerichten nicht möglich, neue Sachverhaltselemente entgegenzunehmen.¹³ Diese Überlegungen überzeugen nicht. Neue Tatsachen sind im Einsprache- und im allenfalls daran anschliessenden Rekursverfahren uneingeschränkt zu beachten.¹⁴ Erst in einem Verfahren vor Bundesgericht und – sofern der entsprechende Kanton den Weiterzug des Beschwerdeentscheides an eine weitere kantonale Instanz vorsieht – vor der höheren Rekursinstanz sind Noven ausgeschlossen.¹⁵

Erhebt die steuerpflichtige Person gegen eine Veranlagungsverfügung Einsprache, kommt es zur vollständigen Neuüberprüfung der Veranlagung.¹⁶ In den Einspracheentscheid fliessen nicht nur die während der Einsprachefrist geltend gemachten Tatsachen ein, sondern auch Aspekte, welche erst nach Ablauf der Einsprachefrist, aber noch im Rahmen des Einspracheverfahrens geltend gemacht werden. Analoges gilt für das Rekursverfahren. Die freiwillige Nachdeklaration sollte vor Ablauf der Verwirkungsfrist von Art. 32 Abs. 1 VStG erfolgen können, also vor Ablauf von drei Jahren seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.¹⁷ Bei einer Beanstandung durch die ESTV, wie etwa im vorgenannten Beispiel mit der geldwerten Leistung, soll jedoch Art. 32 Abs. 2 VStG Anwendung finden. Art. 23 Abs. 2 E-VStG verweist deshalb auf Art. 32 VStG im Ganzen. Dessen Abs. 2 sieht vor: Wird die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer Beanstandung durch die ESTV entrichtet und überwält, und ist die Frist gemäss Abs. 1 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 zu laufen.

Zudem soll der Rückerstattungsanspruch nicht verwirken, wenn die Steuerverwaltung trotz unvollständiger Deklaration die Einkommenssteuer auf dem verrechnungssteuerbelasteten Ertrag erheben *kann oder hätte erheben können*. Liegt der veranlagenden

¹³ Erläuternder Bericht (Fn. 8), Ziff. 1.4 mit Hinweis auf Ziff. 1.2.

¹⁴ Dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2003 vom 15. März 2004 E. 2.2.

¹⁵ BGE 131 II 548.

¹⁶ Art. 135 Abs. 1 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2A.471/2005 vom 10. November 2006 E. 3.4.

¹⁷ Dazu auch HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 665 auch zum Folgenden.

Steuerbehörde beispielsweise ein Schreiben des Steuerpflichtigen vor, worin dieser die ausgeschüttete Dividende erwähnt, oder eine Kopie des Formulars zur Deklaration der Ausschüttung (z.B. Form. 103), so *hat* die Steuerbehörde u.E. von sich aus die Bruttoeinkünfte zu berücksichtigen. Solche Angaben lagen etwa der veranlagenden Behörde im Sachverhalt des ersten der beiden leading cases¹⁸ vor.

Der vorgeschlagene Wortlaut von Art. 23 Abs. 2 lit. b E-VStG könnte dahingehend gelesen werden, dass die Steuerbehörde ein *Wahlrecht* hat, ob sie ihre Kenntnis nutzt und eine Hinzurechnung vornimmt oder nicht. Ein solches Wahlrecht könnte Tür und Tor zu Willkür öffnen, etwa die Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen oder ein früheres Verhalten desselben gegenüber dem Steuerkommissär zu «ahnden». Ein solches Wahlrecht ist abzulehnen. In einem gemischten Veranlagungsverfahren haben Steuerpflichtige und Steuerbehörden alles zu unternehmen, um eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessene Besteuerung herbeizuführen. Dies gilt nicht nur, aber insbesondere auch im Fall von geldwerten Leistungen, die eine Steuerbehörde bei der Kapitalgesellschaft aufrechnet und entsprechend auch beim begünstigten Aktionär als Einkommen zu berücksichtigen sind, was wiederum Basis für die Rückerstattungs berechtigung bilden muss.

Dabei soll es keine Rolle spielen, ob die Nachdeklaration vor oder nach Rechtskraft der Veranlagung erfolgt. Daher sollte auch eine innert der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG abgegebene Selbstanzeige den Rückerstattungsanspruch wahren. Dadurch wird erreicht, dass bei einer straflosen Selbstanzeige auch für die nachdeklarierten verrechnungssteuerbelasteten Erträge insoweit keine Strafe anfällt, als die Rückforderung nicht bereits durch Zeitablauf verunmöglicht ist.¹⁹ Dies führt zu einer Gleichbehandlung der in einer Selbstanzeige offengelegten Einkünfte mit und ohne Verrechnungssteuerabzug.

Gestützt auf die vorgängigen Ausführungen wäre folgende Änderung des Wortlauts von Art. 23 Abs. 2 E-VStG denkbar (Hervorgehobenes ist neu, Durchgestrichenes entfällt):

- ² *Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung ~~fahrlässig~~ nicht angegeben wurden und vor Ablauf der Verwirkungsfrist nach Art. 32 ~~Frist für die Einsprache gegen die Veranlagung:~~*
- a. nachträglich angegeben werden; oder*
 - b. von der Steuerbehörde von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden **oder gestützt auf ihr vorliegende Angaben hätten hinzugerechnet werden müssen.***

¹⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011; s. dazu HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 628 f.

¹⁹ HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 665.

Die grundsätzliche Begrenzung der Nachdeklaration auf die Verwirkungsfrist von drei Jahren bewirkt, dass in einem aufgrund einer straflosen Selbstanzeige ausgelösten *Nachsteuerungsverfahren* die Verrechnungssteuer nicht mehr zurückgefordert werden kann, wenn nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, mehr als drei Jahre vergangen sind.²⁰ Dies führt im Endeffekt zu einer Belastung durch einen Strafzuschlag, obwohl die Selbstanzeige eigentlich straflos sein sollte. Diese Belastung mit der Verrechnungssteuer führt neben exorbitanten Steuerbelastungen auch zu Ungleichheiten zwischen nacherklärten und -besteuerten Einkünften mit bzw. ohne Verrechnungssteuerabzug. Es ist daher auch eine Regelung zu treffen, welche diese unbefriedigenden Auswirkungen auf die straflose Selbstanzeige beseitigt.

Wir schlagen deshalb vor, einen zusätzlichen Abs. 3 in Art. 23 VStG einzufügen:

3 Der Rückerstattungsanspruch lebt wieder auf, wenn die Einkünfte oder Vermögen nach Ablauf der Verwirkungsfrist nach Art. 32 in einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen oder nach dessen Ableben durch die Erben deklariert werden.

Eine derartige Regelung widerspricht prima vista dem vom Bundesrat hochgehaltenen Zweck der Verrechnungssteuer als Defraudantensteuer. Bei näherer Betrachtung trifft dies jedoch nicht zu.

Der Bundesrat betonte mehrfach, dass das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung festgehalten habe, dass die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs *keine* Strafe sei.²¹ Er stützt sich dabei auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2004.²² Dieses Urteil ist erstens mehr als 12 Jahre alt und zweitens auch vor der Einführung der straflosen Selbstanzeige und der vereinfachten Nachbesteuerung durch die am 1. Januar 2010 in Kraft getretene «kleine Steueramnestie» vom 20. März 2008 ergangen.

Hinzu kommt, dass sich das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung nicht mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte zur Qualifikation von Steuerzuschlägen als Strafe auseinandergesetzt hat. In der Literatur häufen sich zudem die Stimmen, welche die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs als «echte» Strafe qualifizieren oder dies zumindest ernsthaft in Erwägung ziehen.²³

²⁰ HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 666 auch zum Folgenden.

²¹ Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuer; VStG); Erläuternder Bericht (Fn. 8), Ziff. 1.2.2 und 4.

²² 2A.299/2004, in: ASA 75 (2006/2007), 417.

²³ So zuletzt ERNST GIGER/HANNES TEUSCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2015, ASA 85 (2016/2017), 689 ff., 713 f. mit Hinweis auch auf RENÉ MATTEOTTI, Verzugszinsen mit Strafcharakter im Verrechnungssteuerrecht, ASA 85 (2016/2017), 105; HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 648 ff. insb. 654.

Nach Auffassung des Bundesrates erfordert die mit dem Sicherungszweck gleichwertige Funktion der Verrechnungssteuer als Defraudantensteuer die Verweigerung der Rückerstattung, wenn die steuerpflichtige Person ein vorsätzliches Steuerdelikt begangen hat.²⁴ Er sieht daher vor, dass die kantonale Steuerbehörde bei Verdacht auf eine (versuchte) Steuerhinterziehung ein Steuerstrafverfahren eröffnet und der Entscheid über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgeschoben wird, bis das Steuerstrafverfahren abgeschlossen ist. Wird der Empfänger wegen versuchter Hinterziehung des verrechnungssteuerpflichtigen Ertrags verurteilt, so verwirkt er den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bezüglich dieser Einkünfte. Das sistierte Gesuch um Rückerstattung sei abzuweisen. Komme es hingegen nicht zu einer Verurteilung, so werde die Rückerstattung gewährt, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.²⁵

Dieser Ansatz basiert auf der vom Bundesrat hochgehaltenen Auffassung, wonach der Verweigerung der Rückerstattung kein Strafcharakter zukomme. Diese Auffassung ist jedoch in der jüngeren Literatur nicht unbestritten.

Sollte die Meinung zutreffen, dass die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe ist, würde die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung unter anderem im Widerspruch zum «ne bis in idem»-Grundsatz stehen.²⁶

Im Lichte dieser Entwicklungen ist ein «echter» Defraudant nur, wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und Vermögenswerte weder im offenen noch im Nachsteuerverfahren versteuert. Erstattet die steuerpflichtige Person eine Selbstanzeige, bewirkt sie die Besteuerung der bisher verheimlichten Steuerfaktoren im Nachsteuerverfahren. Sie kehrt in die Steuerehrlichkeit insoweit zurück, als die Einleitung des Nachsteuerverfahrens noch nicht verwirkt ist. Für diesen Zeitraum ist der Steuerpflichtige kein «echter» Defraudant mehr und soll daher straflos ausgehen.

Nach der gegenwärtigen Rechtslage ist die vollständige Straflosigkeit insoweit nicht gegeben, als zu den durch die Selbstanzeige zur Nachbesteuerung gebrachten Steuerfaktoren Einkünfte und Vermögenswerte gehören, die dem Verrechnungssteuerabzug unterlagen. Diese Schlechterstellung der verrechnungssteuerbelasteten Faktoren ist u.E. sachlich nicht gerechtfertigt und sollte daher beseitigt werden.

Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Ablauf der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG dem Verrechnungssteuerrecht völlig fremd sei. Wird die Verrechnungssteuer nämlich erst auf Grund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwält, und ist die Verwirkungsfrist von drei Jahren

²⁴ Erläuternder Bericht (Fn. 8), Ziff. 4.

²⁵ Erläuternder Bericht (Fn. 8), Ziff. 1.3.

²⁶ Für Einzelheiten HOLENSTEIN/VON AH (Fn. 1), 655 ff.

bereits abgelaufen, beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Rückerstattungsantrags zu laufen.²⁷

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Steuerpflichtigen, welche durch eine Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zurückgekehrt sind, ist aus mehreren Gründen sachgerecht. Durch die Rückerstattung der Verrechnungssteuer entfällt die mehrfache Belastung der verrechnungssteuerpflichtigen Erträge mit Verrechnungs- und Einkommenssteuer. Es verbleibt einzig noch die Belastung mit der Einkommenssteuer, was zur Gleichbehandlung der verrechnungssteuerpflichtigen Einkünfte mit Einkünften führt, die nicht der Besteuerung an der Quelle unterliegen (Einkünfte aus unselbständiger bzw. selbständiger Erwerbstätigkeit etc.). Ausserdem bewirkt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer die Gleichstellung des in die Steuerehrlichkeit zurückgekehrten Steuerpflichtigen mit einem «echten» Defraudanten. Solange dieser nicht entdeckt wird, hat dieser nämlich «nur» die Verrechnungssteuer zu tragen. Würde der Steuerpflichtige, der eine Selbstanzeige eingereicht hat, nicht von der Verrechnungssteuer entlastet, würde dieser somit stärker belastet als ein «echter» Defraudant.

2.2. Nachdeklaration bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung – nur second best

Sollte die hier für Art. 23 Abs. 2 E-VStG vorgeschlagene Begrenzung der nachträglichen Korrektur in Anlehnung an Art. 32 VStG beim Gesetzgeber wider Erwarten keine Mehrheit finden, wäre eine nachträgliche Korrektur jedenfalls – im Sinne einer second best Lösung – bis zum *Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung* vorzusehen. Gleiches verlangte auch die Motion *Schneeberger* und fordern auch andere Autoren.²⁸ Ein Steuerpflichtiger soll auch im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens noch eine nachträgliche Angabe der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte machen können, wenn deren Deklaration zuvor unterblieb. Andernfalls würde ein Steuerpflichtiger schlechter gestellt, wenn er sein Versehen beispielsweise erst im Einspracheverfahren (oder später) entdeckt.

Diesfalls würde Art. 23 Abs. 2 E-VStG wie folgt lauten:

Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder das Vermögen in der Steuererklärung nicht angegeben werden und vor Rechtskraft der Veranlagung

- a. nachträglich angegeben werden; oder*
- b. von der Steuerbehörde von sich aus zu den Einkünften oder Vermögen hinzuge-rechnet werden oder gestützt auf ihr vorliegende Angaben hätten hinzugerechnet werden müssen.*

²⁷ Art. 32 Abs. 2 VStG.

²⁸ FISCHER/RAMP (Fn. 11), 543.

Diesfalls wäre im vorgeschlagenen neuen Abs. 3 von Art. 23 E-VStG einzufügen

... nach Eintritt der Rechtskraft in einer Selbstanzeige ... [anstelle von ... nach Ablauf der Verwirklichungsfrist nach Art. 32 in einer Selbstanzeige ...]

Der Bundesrat hat diese Variante – Nachdeklaration oder Aufrechnung bis zur Rechtskraft der Einkommens- und Vermögenssteuerdeklaration – ebenfalls erwogen, jedoch aus prozessrechtlichen Gründen abgelehnt: Aufgrund des Novenverbots und der eingeschränkten Kognition sei es den oberen Gerichten nicht möglich, neue Sachverhaltselemente entgegenzunehmen.²⁹ Diese Überlegungen überzeugen aus verschiedenen Gründen, wie vorne erwähnt,³⁰ nicht: Neue Tatsachen sind im Einsprache- und im allenfalls daran anschliessenden Rekursverfahren uneingeschränkt zu beachten; ausgeschlossen sind sie erst in einem Verfahren vor Bundesgericht und – sofern der entsprechende Kanton den Weiterzug des Beschwerdeentscheidendes an eine weitere kantonale Instanz vorsieht – vor der höheren Rekursinstanz.

Es ist daher nicht einzusehen, weshalb ein Steuerpflichtiger, der die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und Vermögenswerte erst nach Ablauf der Einsprachefrist etwa im Rekursverfahren, aber vor Rechtskraft der Veranlagung nachdeklariert, von der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ausgeschlossen sein soll.

In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass eine Einsprache gegen eine Veranlagungsverfügung grundsätzlich nicht zu begründen ist, es sei denn, bei der angefochtenen Veranlagungsverfügung handle es sich um eine Ermessensveranlagung.³¹ Würde Art. 23 Abs. 2 VStG, wie vom Bundesrat vorgeschlagen, die Nachdeklaration vor Ablauf der Einsprachefrist verlangen, würden dadurch indirekt auch die Anforderungen an eine Einsprache erhöht, sofern der Steuerpflichtige die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erst im Einspracheverfahren nacherklärt. Derartige Fallkonstellationen werden zwar selten sein. Gleichwohl rechtfertigt es sich nicht, die Voraussetzungen für eine Einsprache heraufzusetzen, wenn Gegenstand der Einsprache verrechnungssteuerbelastete Einkünfte sind.

Zudem ist für Fälle von steuerbehördlichen Aufrechnungen geldwerter Leistungen bei der Kapitalgesellschaft, wenn der Anteilshaber bereits rechtskräftig veranlagt ist, vorzusehen, dass Art. 23 Abs. 2 E-VStG auch im Nachsteuerverfahren und in Verbindung mit Art. 32 Abs. 2 VStG Anwendung findet.³²

²⁹ Erläuternder Bericht vom 28. Juni 2017 im Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Ziff. 1.4 mit Hinweis auf Ziff. 1.2.

³⁰ Ziff. IV.2.1.

³¹ Art. 132 Abs. 1 und 3 DBG; Art. 48 Abs. 1 und 2 StHG.

³² S. dazu das illustrative Beispiel bei JAUSSE (Fn. 11), Folie 56.

3. Übergangsrecht

Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung (neu Art. 70d E-VStG) sieht eine Anwendung auf steuerbare Leistungen vor, die im Jahr vor Inkrafttreten der Ergänzung von Art. 23 VStG fällig wurden. Tritt sie erwartungsgemäss per 1. Januar 2019 in Kraft, würden steuerbare Leistungen mit Fälligkeit ab 1. Januar 2018 darunter fallen, die ohnehin erst im Rahmen der im Jahr 2019 einzureichenden Steuererklärung durch den Anteilshaber zu deklarieren sind. Das Kreisschreiben ESTV Nr. 40 wurde jedoch am 11. März 2014 publiziert und gleichentags trat die Praxisverschärfung in Kraft. Sie wurde damals auf alle «offenen» Fälle angewandt.

Die Praxisverschärfung war bereits vor dem Erlass des Kreisschreibens durch Exponenten kantonaler Steuerverwaltungen, die das Kreisschreiben umzusetzen hatten, kontrovers diskutiert und kritisiert worden. Das Kreisschreiben wurde denn auch in der Praxis von den einzelnen kantonalen Steuerverwaltungen unterschiedlich umgesetzt. Einige gewährten Augenmass, andere wandten die verschärfte Praxis in aller Härte an.

Der «Schaden» aus dieser von Anfang an kontrovers beurteilten Praxisverschärfung ist so klein als möglich zu halten. Auch der Bundesrat will mit der Vernehmlassungsvorlage zum Begriffsverständnis einer ordnungsgemässen Deklaration zurückkehren, wie es bis im Jahr 2014 im Wesentlichen galt.³³ Die übergangsrechtliche Bestimmung sollte dazu führen, dass die frühere Praxis möglichst «nahtlos» wiederhergestellt werden kann. Mit anderen Worten: Der neue Art. 23 Abs. 2 E-VStG soll auf alle *noch nicht rechtskräftigen Fälle* im Veranlagungs- oder Selbstanzeigeverfahren anwendbar sein.³⁴ Denkbar wäre folgender Wortlaut von Art. 70d E-VStG:

Art. 70d E-VStG

¹ Art. 23 Abs. 2 ist auch auf steuerbare Leistungen anwendbar, die vor dem Inkrafttreten der Änderungen vom ... fällig wurden, und die nicht angegeben worden sind, es sei denn, die steuerbare Leistung sei bereits rechtskräftig festgesetzt worden.

² Art. 23 Abs. 3 ist auch auf steuerbare Leistungen anwendbar, die vor dem Inkrafttreten der Änderungen vom ... in einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen oder nach dessen Ableben durch die Erben deklariert wurden; es sei denn, die steuerbare Leistung sei im Rahmen des Selbstanzeigeverfahrens bereits rechtskräftig festgesetzt worden.

³³ Erläuternder Bericht (Fn. 8), 12.

³⁴ So auch CHRISTOPH NIEDERER in seinem Blogbeitrag vom 17. Juli 2017 zum Thema «Rückerstattung der VST – alles gut?», abrufbar unter: <https://www.kalaidos-fh.ch/de-CH/Blogs/Posts/2017/07/sr-1049-Rueckerstattung-VST>.

4. Art. 57 und 58 VStG – Folgen der Kürzung des kantonalen Verrechnungssteueranspruchs durch die ESTV

Wandte ein veranlagender Kanton bei der Frage der Verwirkung der Rückerstattung auch nach Erlass des Kreisschreibens ESTV Nr. 40 weiterhin die frühere Praxis an und gewährte bei fahrlässiger Nichtdeklaration der Einkünfte dennoch eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer, konnte (resp. kann) die ESTV in der Prüfung der Rückerstattung diesen Fall aufgreifen und eine Kürzung des Anspruchs dieses Kantons gegenüber der ESTV anordnen.³⁵ Der Kanton seinerseits kann die Rückleistung vom Pflichtigen verlangen.³⁶ Dagegen kann der Pflichtige Beschwerde erheben.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung des Bundesrats sieht für Fälle, in denen die Rückerstattung gewährt, dieselbe jedoch nachträglich durch die ESTV anders beurteilt wurde, *keine* Übergangsbestimmung vor. Müsste ein Pflichtiger die Verrechnungssteuer, die der veranlagende Kanton zurückerstattete unter Anwendung der früheren Praxis, notabene jener, zu der der Bundesrat mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf zurückkehren will, dennoch zurückerstatten, würde der Pflichtige schlechter gestellt. Es bedarf einer Übergangsbestimmung, die vorsieht, dass bei noch nicht rechtskräftig festgesetzten Rückleistungspflichten von einer solchen abzusehen ist. Wir schlagen folgende Ergänzung von Art. 70d E-VStG vor:

3 Ordnete die Eidg. Steuerverwaltung gestützt auf Art. 57 für Leistungen, die vor dem Inkrafttreten der Änderungen vom ... fällig wurden und die in der Steuererklärung nicht angegeben worden waren, eine Kürzung des Verrechnungssteuerbetrages des Kantons an, findet Art. 23 Abs. 2 sinngemäss Anwendung. Es

***a. ist von einer Kürzung des kantonalen Betrags nach Art. 57 Abs. 3 abzu-
sehen;***

***b. ist von einer Rückleistung durch denjenigen, der in den Genuss der Rück-
erstattung gelangt ist, abzusehen, es sei denn, die Rückleistung wurde
bereits rechtskräftig festgelegt.***

V. Fazit

Grössere Kulanz bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu schaffen,³⁷ ist die Zielsetzung des bundesrätlichen Vorschlags. Diese Zielsetzung ist zu befürworten. Allerdings geht der Vorschlag des Bundesrates zu wenig weit, um sämtliche Ungereimtheiten zu beseitigen. Die Begrenzung der nicht zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs

³⁵ Art. 57 Abs. 3 VStG.

³⁶ Art. 58 VStG.

³⁷ Medienmitteilung des Bundesrats vom 28. Juni 2017, s. Link in Fn. 5.

führenden Nachdeklaration ist sachlich nicht geboten. Das vom Bundesrat zur Begründung dieser Befristung herangezogene Novenverbot gilt nämlich weder im Einsprache- noch im daran anschliessenden Rekursverfahren.

Erfolgt die Nachdeklaration von nicht angegebenen Einkünften oder Vermögen vor Eintritt der Rechtskraft und vor Ablauf der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG, tritt die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nicht ein. Ebenso sind der Steuerbehörde vorliegende Angaben von dieser zu berücksichtigen. Der oben in Ziff. IV.2.1 vorgeschlagene Alternativwortlaut zu Art. 23 Abs. 2 E-VStG will diesen Aspekten Rechnung tragen.

Ob der Steuerpflichtige die verrechnungssteuerpflichtigen Erträge vorsätzlich oder fahrlässig nicht angegeben hat, soll für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs keine Rolle spielen. Die Ahndung der allenfalls (vorsätzlich) versuchten Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten; sie soll jedoch ausschliesslich in einem Strafverfahren erfolgen. Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs soll im Falle der nachträglichen Deklaration und der damit verbundenen (Nach-)Besteuerung entfallen.

Erwächst die Veranlagung in Rechtskraft, ohne die mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge zu erfassen, ist der Rückerstattungsanspruch verwirkt. Dieser sollte wieder aufleben, wenn die steuerpflichtige Person oder deren Erben eine Selbstanzeige bzw. eine Nachdeklaration im vereinfachten Nachbesteuerungsverfahren in Erbfällen einreichen. Wir schlagen deshalb vor, einen zusätzlichen Abs. 3 in Art. 23 VStG einzufügen, der stipuliert, dass der Rückerstattungsanspruch wieder auflebt, wenn die Einkünfte oder Vermögen nach Ablauf der Verwirkungsfrist nach Art. 32 VStG in einer straflosen Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen oder nach dessen Ableben durch die Erben deklariert werden.

Das Übergangsrecht hat sicherzustellen, dass der «Schaden» aus der von Anfang kontrovers beurteilten Praxisverschärfung für die Pflichtigen so klein als möglich gehalten werden kann. Die frühere Praxis ist möglichst «nahtlos» wiederherzustellen: Der neue Art. 23 Abs. 2 E-VStG soll auf alle noch nicht rechtskräftigen Fälle im Veranlagungs- oder Selbstanzeigeverfahren anwendbar sein. Es bedarf auch einer zusätzlichen Übergangsbestimmung, die vorsieht, dass bei noch nicht rechtskräftig festgesetzten Rückleistungspflichten nach Art. 58 VStG von einer solchen abzusehen ist. Unsere übergangsrechtlichen Ergänzungsvorschläge³⁸ könnten Abs. 1–3 des neu vorgeschlagenen Art. 70d E-VStG bilden.

Der Gesetzgeber hat die Chance, kritische Verwerfungen, die durch die verschärfte Praxis entstanden sind, zu eliminieren und eine rechtliche Grundlage für die Nichtverwirkung

³⁸ Dazu vorne Ziff. IV.3 f.

der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu sorgen, die den Gedanken einer Strafe nicht mehr aufkommen lässt.

Herausgeber

Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
 Gegründet 1932 von † Prof. Ernst Blumenstein

Stiftungsrat

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Präsident)
Adrian Hug	Rechtsanwalt, Direktor der ESTV, Bern
Prof. Dr. Adriano Marantelli	Fürsprecher, Professor an der Universität Bern
Dr. Andreas Zünd	Fürsprecher, Bundesrichter, Lausanne

Redaktion

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Vorsitz)
Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser	Advokat, Professor an der Universität Lausanne (HEC)
lic. iur. Markus Küpfer	Fürsprecher, Chef Abteilung Recht DVS, ESTV, Bern

Redaktionelle Mitarbeiter

lic. iur. Fabian Baumer	Rechtsanwalt, Vizedirektor, Hauptabteilungschef Steuerpolitik, ESTV, Bern
Prof. Dr. Urs Behnisch	Fürsprecher, Professor an der Universität Basel
PD Dr. Michael Beusch	Rechtsanwalt, Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Peter Böckli	Advokat, em. Professor der Universität Basel
lic. iur. Marc Bugnon	Vizedirektor, Hauptabteilungschef Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, ESTV, Bern
Prof. Dr. Hugo Casanova	Titularprofessor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Robert Danon	Professor an der Universität Lausanne
lic. rer. pol. Angelo Digeronimo	Steuerrechtskonsulent, gew. Wissenschaftlicher Adjunkt bei der ESTV, Bern
lic. iur. Claudio Fischer	Fürsprecher, Steuerverwalter Kanton Bern
lic. iur. Claude Grosjean	Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, ESTV, Bern
Prof. Dr. rer. pol. Peter Gurtner	Unternehmens- und Steuerberater, em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Pascal Hinny	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Freiburg, Zürich
Dr. Ralf Imstepf	Chef Abteilung Recht MWST, ESTV, Bern
lic. iur. Emanuelle Jolidon	Gerichtsschreiberin am Bundesgericht, Lausanne
Dr. Martin Kocher	RA, Präsidial-Gerichtsschreiber Abgaben / wiss. Berater am Schweiz. Bundesgericht; Lehrbeauftragter Steuerrecht, Universität Basel
MLaw Nicole Krenger	Projektleiterin Steuerpolitische Geschäfte, ESTV, wiss. Mitarbeiterin Universität Zürich
Prof. Dr. Peter Locher	em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Yves Noël	Advokat, Professor an der Universität Lausanne
Prof. Dr. Xavier Oberson	Advokat, Professor an der Universität Genf
Dr. iur. Susanne Raas	Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Markus Reich	em. Professor an der Universität Zürich
Prof. Dr. Felix Richner	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Luzern
Dr. Daniel Riedo	Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
lic. iur. Yves Robert	Fürsprecher, stv. Chef der Abteilung Recht, ESTV, Bern
lic. iur. Marco Savoldelli	Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne
Prof. Dr. Madeleine Simonek	Professorin an der Universität Zürich
Prof. Dr. Henri Torrione	Advokat, Professor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Klaus A. Vallender	em. Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Robert Waldburger	Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Martin Zweifel	Rechtsanwalt, Titularprofessor der der Universität Zürich

Manuskripte, Rezensionsexemplare

sind zu adressieren an
 rene.matteotti@rwi.uzh.ch
 und
 nicole.krenger@rwi.uzh.ch.

Verlag und Administration

Editions Weblaw, Weblaw AG
 Laupenstrasse 1, 3008 Bern
 T +41 31 380 57 77, info@weblaw.ch
 ISSN-Nr. 1422-3481

Nachdrucke

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Erlaubnis der Redaktion gestattet.

Druck

Länggass Druck AG, Länggassstr. 65, 3012 Bern